

Cala la nebbia sull'Imu degli Enti ecclesiastici

di **Andrea Carinci e Thomas Tassani**,

lavoce.info

6 marzo 2012

L'emendamento governativo in materia di tassazione Ici per le proprietà degli enti non commerciali (e, tra questi, degli enti ecclesiastici) era molto atteso. Si tratta di una questione assai delicata, che tocca sensibilità accese, sicché viva era la curiosità di sapere come l'esecutivo avrebbe mediato tra i diversi, e spesso contrapposti, interessi e istanze.

Va subito detto che la norma non risulta certo brillare né per chiarezza né per rigore, oltre a contenere l'ennesima delegificazione (rinviando, per aspetti di dettaglio, a un futuro regolamento ministeriale).

Ma vediamo cosa cambia in base all'art. 91-bis del disegno di legge 3110, ora in discussione alla Camera. (1)

LA NUOVA DISCIPLINA

La previgente disciplina Ici (ora Imu) prevedeva l'esenzione per gli immobili degli enti non commerciali destinati allo svolgimento di determinate attività sociali, qualora queste non avessero "esclusivamente natura commerciale". (2) Ebbene, tale previsione poteva condurre, in taluni casi, a ritenere agevolabili dall'Ici anche immobili in cui venisse, pur se solo in parte, svolta una attività di impresa: circostanza, questa, che, al di là di ragioni di equità interna, rendeva la disciplina in potenziale contrasto con il divieto comunitario di aiuti di Stato (vedi l'articolo "Ici, Chiesa e privilegi").

In base al testo del decreto liberalizzazioni già approvato in Senato, si prevede invece che, per poter godere della agevolazione, l'attività sociale svolta nell'immobile debba essere esercitata necessariamente "con modalità non commerciali".

La formula non è delle più felici, anche per la sua originalità: sarebbe stato più corretto parlare di "attività non commerciale", che è invece espressione ampiamente usata nella disciplina positiva e oramai conosciuta all'esperienza applicativa. Ad ogni modo, il riferimento alle modalità evoca l'idea che occorrerà considerare l'attività svolta in concreto. Ma se così è, si tratta allora di una cautela del tutto superflua, perché già da tempo la giurisprudenza ritiene che la commercialità di un ente vada verificata in termini sostanziali e non solo formali.

Dovrebbe comunque restare fermo che la non commercialità andrà verificata sulla base dei criteri che giurisprudenza e dottrina hanno elaborato in questi anni e che si possono riassumere in due test di "non commercialità".

L'attività è non commerciale quando: a) non è diretta alla produzione o circolazione di beni o servizi, oppure quando b) è svolta con criteri di gestione tali da non coprire, con i corrispettivi, i costi di gestione.

Facciamo un esempio. Una casa di cura per anziani, condotta da un'associazione religiosa, è sicuramente commerciale per il primo test: offre un servizio in un mercato concorrenziale (dei servizi assistenziali) in modo abituale e organizzato. Se, tuttavia, le rette fatte pagare agli ospiti non sono in grado, in concreto, di coprire i costi di gestione, l'attività sarà non commerciale, perché mancante del requisito della economicità. In questo senso, il fatto che il pareggio di bilancio sia raggiunto grazie alla beneficenza oppure a contributi pubblici a fondo perduto, fa sì che l'attività sia non commerciale. Come tale, quindi, certamente agevolabile.

Applicando questi principi, ne deriva che dovrebbero essere agevolabili con la nuova modifica solo (sottolineiamo) quelle attività che:

- a) sono al di fuori di un circuito concorrenziale di impresa (per esempio, organizzazione di gruppi di preghiera; di corsi gratuiti di teatro per portatori di handicap; di dormitori per senza tetto);
- b) pur offrendo beni o servizi sul mercato, si finanziano con metodi in gran parte erogativi (come donazioni o contributi pubblici).

La norma prevede poi un regime ad hoc nel caso in cui l'immobile abbia una "utilizzazione mista" (*rectius promiscua*). Se la frazione di unità immobiliare in cui si svolge l'attività non commerciale è individuabile con precisione, l'esenzione sarà limitata a essa.

Diversamente, se cioè non è possibile una tale individuazione (perché, per esempio, l'intero immobile ha un utilizzo promiscuo), l'esenzione di applicherà in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile e nei modi indicati da un successivo decreto ministeriale.

I PROBLEMI CHE RESTANO APERTI

A questo punto, ci si può chiedere se la novella legislativa sia in grado di superare i problemi di compatibilità comunitaria del sistema italiano per le agevolazioni agli enti ecclesiastici e agli enti non commerciali, che a suo tempo avevamo evocato come nubi all'orizzonte di un tale regime. La risposta non può essere, purtroppo, un limpido sì, per diversi motivi.

In primo luogo, perché lo stesso presidente del Consiglio ha avvalorato una lettura della nuova norma italiana che, oltre a non trovare conferma nella lettera della stessa, di fatto minaccia di contraddire le finalità con cui è stata introdotta.

Intervenendo in Commissione industria il 27 febbraio scorso e parlando delle scuole gestite da enti non commerciali, Mario Monti ha affermato che l'agevolazione Imu dovrebbe essere riconosciuta quando vi sia una valutazione di equivalenza del servizio svolto a quello pubblico, il servizio sia aperto a tutti i cittadini alle medesime condizioni, gli eventuali avanzi di gestione siano investiti nella attività didattica.

Ebbene, nessuno di questi tre requisiti risulta essere in alcun modo rilevante per ricostruire la natura non commerciale di una attività e di un ente: non i primi due, in quanto estranei a una logica di concorrenza e perfettamente compatibili con attività a mercato; non l'ultimo, dal momento che l'impiego dell'utile all'interno della medesima attività, non esclude in alcun modo la lucratività della medesima. (3)

Insomma, se in questo modo si è voluto anticipare come in concreto la nuova previsione andrà applicata, è forte il timore che, nonostante la lettera della norma, rimarrà una situazione di contrasto con i dettati comunitari. Con l'aggravante che l'incompatibilità si verrà a determinare sul piano dell'interpretazione e applicazione della norma, non più, come prima, in quella del dato testuale: a un livello, quindi, più opaco e meno tracciabile. Infine, rimangono ancora insoluti due problemi, nel mirino degli organi comunitari e non interessati dalla riforma in commento.

Da una parte, non è stata toccata la previsione dell'articolo 149 Tuir, che presume che gli enti ecclesiastici siano sempre enti non commerciali, a prescindere da ogni verifica circa l'attività effettivamente svolta, come invece si richiede per la generalità degli enti non commerciali. Questo aspetto influisce in parte sul godimento della agevolazione Imu (lo status di ente non commerciale è un presupposto per il beneficio), ma ha effetti per i trattamenti di favore nelle altre imposte.

Dall'altra, rimane la problematica del regime agevolativo onlus che, per come è attualmente strutturato, consente agevolazioni fiscali molto rilevanti anche ad attività del tutto commerciali svolte nel settore sociale (che sono completamente esentate dal pagamento delle imposte sui redditi).

Pur comprendendo le ragioni di un intervento sofferto, rivolto nella giusta direzione, la nuova disciplina solleva troppi dubbi; da qui la preoccupazione che sia ancora lunga la strada da intraprendere per portare il mondo del non profit italiano nell'alveo della piena compatibilità comunitaria.

NOTE

(1) Per inciso, in spregio alle recenti ammonizioni del Presidente della Repubblica, la norma è introdotta con la legge di conversione del c.d. "decreto-liberalizzazioni".

(2) Sono le attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, di religione e di culto. L'esenzione avveniva per effetto dell'interpretazione autentica dell'art. 7, lett. i), Dlgs n. 504/92, operata con l'articolo 7, co. 2-bis del DI 30 settembre 2005, n. 203.

(3) Tali requisiti acquistano valore ai fini della applicazione del regime agevolativo onlus alle "scuole paritarie", ma questo è un profilo differente da quello della modifica normativa in tema di agevolazione Imu.