

**DOTT. ROBERTO CIACCIO**  
REVISORE UFFICIALE DEI CONTI  
VIA CIMABUE, 41 – 90145 PALERMO  
Tel. 091.6760045-6760144 –Fax 091.6760181  
e-mail: [roberto.ciaccio@studiociaccio.com](mailto:roberto.ciaccio@studiociaccio.com)  
C.F.:CCCRRT52T26G273X  
P.I.:00348000829

## **RIFLESSIONI SULL' IMU 2012**

L'IMU - **Imposta Municipale Unica** - trova la sua origine nella legge delega 5 maggio 2009 n. 42, Legge che ha dato avvio al percorso del cosiddetto "federalismo fiscale municipale", cioè all'introduzione di un sistema caratterizzato dall'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali.

In realtà ricadono sotto questo acronimo due tributi diversi, quelli previsti dal D.Lgs. 14/03/2009 n.23, emanato in attuazione della "delega" di cui prima.

I due tributi sono:

- 1- Imposta Municipale Propria (art. 8 e 9 della legge delegata)
- 2- Imposta Municipale Secondaria (art. 11 della stessa legge).

La prima sostituisce l'ICI e l' IRPEF e relative addizionali dovuti sui redditi fondiari rivenienti da beni non locati.

La seconda è destinata a sostituire la TOSAP (Tassa Occupazione Spazi ed Aree pubbliche), l'imposta comunale sulla pubblicità, e altri tributi locali minori.

Entrambi questi tributi, nella previsione normativa, dovevano entrare in vigore il 1 gennaio 2014.

Con il D.L. 6/12/2011 n. 201, convertito nella legge 22/12/2011 n.214, il Consiglio dei Ministri, sia pure in via sperimentale, ha anticipato al 1° gennaio 2012 l'entrata in vigore dell'Imposta Municipale Propria, che sarà in vigore fino al 2014, e quindi avrà durata provvisoria.

Pertanto l'IMU, nel suo insieme, non è disciplinata da un'unica fonte normativa, ma piuttosto dalla combinazione di diverse disposizioni che doverosamente qui di seguito vengono richiamate:

- gli artt.7,8 e 9 del D.Lgs. 14/03/2011 n.23 (Federalismo Fiscale Municipale);
- l'art.13 del D.L.06/12/2011 n.201 ( il cosiddetto Decreto Salva Italia);
- alcune disposizioni del D.Lgs. 30/12/1992 n. 504 relative all'ICI ed espressamente richiamate dalle norme sopra indicate ed in particolare quelle relative alle esenzioni dall'imposta, all'accertamento, al contenzioso e alle sanzioni;
- le norme degli artt. 52 e 59 del D.Lgs. 446/97, in materia di applicabilità della potestà regolamentare riconosciuta agli enti locali. Detta applicabilità si evince dal combinato disposto dell'art. 13, comma 13 del D.L.201/2011, e dell'art. 14, comma 6, del D.Lgs.23/2011.
- I commi da 161 a 170 dell'art. 1 della legge n.296/2006 che contengono norme valide per tutti i tributi locali.

Oltre a queste specifiche norme occorre ricordare le altre disposizioni comunemente applicabili a tutte le entrate tributarie.

Si pensi, ad esempio, alle norme in materia di sanzioni amministrative tributarie contenute nel D.Lgs. n.472/1997, alle disposizioni in materia di Statuto del contribuente contenute nella legge n.212/2000, e alle norme in materia di contenzioso tributario contenute nel D.Lgs. n.546/1992.

Si esaminano ora gli aspetti fondamentali della nuova imposta.

## **LE FATTISPECIE IMPONIBILI**

Gli immobili soggetti all'imposta sono quelli indicati negli artt.1 e 2 del D.Lgs. n.504/1992 e precisamente i fabbricati, le aree fabbricabili e i terreni agricoli.

Le principali novità introdotte dal D.L.n. 201/2011 rispetto alla normativa precedente riguardano:

- l'anticipo al 1° gennaio 2012 dell'entrata in vigore dell' imposta municipale propria;
- il ripristino della tassazione dell' abitazione principale e relative pertinenze;
- l'assoggettamento all'imposta dei fabbricati rurali, sia quelli ad uso abitativo, sia quelli strumentali all' attività agricola.

## **I SOGGETTI PASSIVI**

Sono soggetti passivi dell'IMU quelli dotati di un diritto reale sull' immobile imponible e quindi:

- il proprietario
- l'usufruttuario
- il titolare di un diritto d'uso o di abitazione
- l'enfiteuta
- il titolare del diritto di superficie.

Oltre a questi sono, altresì, soggetti passivi:

- il locatario finanziario
- il concessionario di aree demaniali.

### **ESCLUSIONI, RIDUZIONI ED ESENZIONI**

Il Governo, con la presentazione dell'emendamento n. 91.0.500 alla legge di conversione del Decreto Legge n. 1/2012, ha inteso modificare le ipotesi di esenzione ICI/IMU previste dall'art. 7,co. 1, lettera i) del D.Lgs n. 504/1992.

**Art. 91-bis** (Norme sull'esenzione dell'imposta comunale sugli immobili degli enti non commerciali)

1. Al comma 1, lettera *i*), dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dopo le parole: "allo svolgimento" aggiungere le parole: "con modalità non commerciali".

2. Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla *frazione di unità* nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'articolo 2 del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286.

Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013.

3. Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del co.2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione.

Con successivo decreto del MEF da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, entro 60 giorni dalla conversione del presente provvedimento, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione e gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale.

4. È abrogato il comma 2-bis dell'articolo 7 del decreto legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248.

L'intervento del Governo *“persegue una precisa finalità: chiarire in modo definitivo la compatibilità della normativa tributaria italiana con il diritto comunitario [...] La procedura d'infrazione avviata in sede europea può essere infatti ragionevolmente superata se gli enti non commerciali sono individuati attraverso un doppio criterio, soggettivo ed oggettivo: il primo, la natura e il fine non lucrativo perseguito dagli stessi enti; il secondo, lo svolgimento da parte dell'ente di attività al di fuori del regime della libera concorrenza di mercato”*.

La ratio della modifica normativa risulta dunque essere la chiave interpretativa della nuova norma:

*“lett. i) Gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222”*.

Le norme che disciplinano l' IMU prevedono una serie di esclusioni, riduzioni ed esenzioni dall'imposta stessa.

## **Esclusioni.**

Sono tali in quanto non rientrano nel presupposto dell'imposta così come definito negli artt. 1 e 2 del D.Lgs. 504/1992 (fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli), e possono sintetizzarsi come segue:

- i manufatti che hanno una superficie coperta inferiore a 8 metri quadri, salvo che non siano a servizio di una unità immobiliare ordinaria;
- le serre adibite alla difesa e alla coltivazione delle piante;
- i terreni diversi dalle aree fabbricabili sui quali l'attività agricola è svolta in forma non imprenditoriale ( gli orticelli privati);
- i terreni diversi dalle aree fabbricabili sui quali vengono svolte attività diverse da quella agricola, quali ad esempio le cave per materiali da costruzione.

## **Riduzioni.**

La base imponibile è ridotta del 50% nei seguenti casi:

- per i fabbricati di interesse storici ed artistico di cui all'art.10 del D.Lgs. 22/01/2004 n° 42;
- per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni.

Altra specifica riduzione riguarda i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa edile alla vendita. Per un periodo non superiore a tre anni dalla ultimazione dei lavori i comuni possono deliberare una riduzione dell'aliquota fino allo 0,38 per mille.

## **Esenzioni.**

E' sicuramente la parte più importante dell'argomento in questione per le ricadute che si hanno sui beni immobili di proprietà degli Enti Ecclesiastici.

Le esenzioni dall' IMU continuano ad essere regolate dall'art. 7 del D.Lgs. 504/1992.

Tra le diverse previsioni di esenzioni, per ragioni facilmente comprensibili, prenderemo in esame solo quelle che riguardano direttamente gli immobili posseduti dagli Enti Ecclesiastici, e precisamente quelle indicate nelle lett. b), d), h) e i) del citato art.7.

All'interno di questo complesso quadro normativo vediamo quali sono i fondamentali riflessi sugli immobili posseduti dagli Enti Ecclesiastici.

Si è ritenuto di individuare e rappresentare le due diverse aree di applicazione:

- quella nella quale rientrano gli immobili imponibili ai fini dell' IMU;

- quella nella quale rientrano gli immobili esenti.

Si premette che gli elenchi degli immobili che seguiranno vogliono rappresentare in linea di massima la tipologia specifica ma, sicuramente, non vanno considerati esaustivi.

### **IMMOBILI IMPONIBILI**

Sono sicuramente imponibili:

- gli immobili urbani (abitazioni e locali commerciali) dati in locazione
- le aree fabbricabili
- i terreni agricoli che non ricadono in zone montane o collinari
- eventuali immobili a destinazione speciale (per intenderci quelli del gruppo D).

### **IMMOBILI ESENTI**

Le esenzioni IMU che riguardano direttamente gli Enti Ecclesiastici, come già detto sono quelle indicate nelle lettere b), d), h) e i) del più volte citato art.7 D.Lgs. 504/1992, e precisamente:

- lett. b) riguarda i fabbricati compresi nelle categorie catastali da E/1 a E/9 (quindi le Chiese, classificate E/7 );
- lett. d) riguarda i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto e le loro pertinenze (quindi di nuovo le chiese, la canonica, l'oratorio, la sala parrocchiale, le aule per la catechesi);
- lett. h) riguarda i terreni agricoli compresi in territori montani o collinari, rigorosamente individuati ed elencati;
- lett. i) riguarda gli immobili utilizzati da enti non profit destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di religione e culto, così come definite dall'art. 16, lett. a), della legge n.222/1985, e precisamente quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi e all'educazione cristiana. In questa categoria sicuramente rientrano seminari, monasteri e conventi, episcopi, gli immobili destinati agli uffici di curia, le case del clero.

Nel merito di queste ultime esenzioni sono necessari alcuni approfondimenti.

In primo luogo va precisato che l'esenzione opera esclusivamente nel caso in cui una delle attività richiamate sia svolta direttamente dall' Ente possessore dell' immobile.

Può verificarsi, che in alcuni casi la necessaria corrispondenza tra l'Ente possessore e l'Ente utilizzatore non si realizzi.

Due esempi per tutti:

- 1- la canonica di una parrocchia è di proprietà di altro E.E. (Capitolo Metropolitano, Istituto Sostentamento Clero);
- 2- Un E.E. è proprietario di un immobile che concede in comodato ad una cooperativa sociale o altro ente non profit che si occupano del recupero dalle tossicodipendenze.

Non vi è dubbio che in entrambi i casi il proprietario dell'immobile deve pagare l'IMU.

Fermo restando che l'esenzione dipende ancora dalla destinazione esclusiva dell'immobile a una o più delle nuove attività previste dal legislatore già nel 1992 (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, e di religione o culto), la novità consiste nel richiedere il loro svolgimento *“con modalità non commerciali”*, il cui significato univoco dipende dalla possibilità di *“definire con assoluto rigore, trasparenza e linearità l'esatto confine tra attività commerciali e attività non commerciali”*. In riferimento all'attività didattico/scolastica sono stati indicati i parametri strettamente necessari per individuare tale confine, potendosi riconoscere quali scuole le *“scuole che svolgono la propria attività con modalità concretamente ed effettivamente non commerciali”*:

- 1. l'attività scolastica deve essere paritaria ai sensi e con i vincoli previsti dall'art. 1 della L. n.62/2001;**
- 2. la scuola deve adottare norme non discriminatorie in riferimento alla selezione all'ingresso degli alunni e all'eventuale successiva loro esclusione;**
- 3. *“L'organizzazione dell'ente – anche con specifico riferimento ai contributi chiesti alle famiglie, alla pubblicità del bilancio, alle***

*caratteristiche delle strutture – sia tale da preservare senza alcun dubbio la finalità non lucrativa ed eventuali avanzi non rappresentino profitto, ma sostegno direttamente correlato ed esclusivamente destinato alla gestione dell’attività didattica”.*

Un successivo decreto ministeriale definirà in maniera dettagliata i parametri che dovranno essere utilizzati per identificare le “modalità non commerciali” in riferimento a ciascuna delle attività agevolate.

Per garantire che l’esenzione non sia illecitamente utilizzata, sarà introdotto un sistema rigoroso di accertamento e verifica che renda *“effettiva la garanzia di tutela per gli enti non profit e pienamente efficace il controllo rispetto ad eventuali abusi o violazioni”.*

### **Dalla ratio alla norma.**

L’adeguata interpretazione del concetto di *“modalità non commerciali”*:

1) consente infatti di escludere che le *“modalità non commerciali”* possano essere identificate con le *“attività non commerciali”* il cui perimetro è determinato – in negativo – dal combinato disposto degli artt. 4 del DPR.633/72 e 55 del DPR.917/86 che qualifica commerciali tutte le prestazioni di servizi rese attraverso una struttura organizzata e contro corrispettivi. La conferma dell’impossibilità di identificare le *“modalità”* con le *“attività”* non commerciali è attestata anche dalla circostanza che alcune delle attività agevolate richiedono una struttura *“ben”* organizzata (per esempio, le scuole, gli ospedali, le RSA) e sono rese contro corrispettivi (versati dagli utenti e/o dall’ente pubblico);

2) ma soprattutto attribuisce – di fatto – all’inciso *“modalità non commerciali”* il significato di *“non lucratività”* nel senso che al fine di poter avere diritto all’agevolazione:

- assume rilievo *“la natura e il fine non lucrativo”* dagli enti agevolati,
- sono richieste garanzie tali *“da preservare senza alcun dubbio la finalità non lucrativa”* dell’attività nel senso che eventuali avanzi non rappresentino profitto ma siano destinati a sostenere l’attività agevolata.



Il concetto di *non lucratività* sarà il criterio cardine in forza del quale identificare gli immobili che meritano l'esenzione.

Infatti il requisito della *non lucratività* del soggetto e dell'organizzazione (cioè della modalità concreta di svolgimento dell'attività) comporta che l'agevolazione sia riservata solo a quelle *modalità di svolgimento* delle attività che garantiscono un significativo beneficio per la collettività, beneficio assicurato anche attraverso la previsione di sempre maggiori ed essenziali vincoli operativi e strutturali imposti per legge o in via amministrativa.

Pertanto ad esempio in ambito scolastico, l'esenzione dall'IMU è riconosciuta solo in riferimento a quegli immobili nei quali l'attività scolastica è svolta da un soggetto che, oltre ad offrire le garanzie richieste per la parità, non può utilizzare gli eventuali avanzi di gestione se non per reinvestirli nella medesima attività al fine di ampliare l'offerta, provvedere alla manutenzione dell'immobile e contenere il contributo a carico delle famiglie.

Da ultimo la lettura che assimila le “*modalità non commerciali*” alla “*non lucratività*”, non solo in riferimento allo svolgimento dell'attività ma anche in relazione ai soggetti che la gestiscono, è coerente con la volontà del legislatore del 1992 di riconoscere l'esenzione all'intero mondo del *non profit* che allora era pacificamente identificato con l'ambito degli enti non commerciali.

### **Verifica concreta non solo astratta**

Questo nuovo criterio introdotto per identificare gli immobili meritevoli di esenzione, esige che il Decreto ministeriale definisca un sistema di verifica e di controllo articolato su tre livelli:

1) in ordine all'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione dell'esenzione è necessario che siano precisati con maggior chiarezza possibile i criteri che declinano la *non lucratività* con riferimento a ciascuna attività;

2) in riferimento alla dichiarazione richiesta al soggetto passivo occorre che siano precisati i dati e i documenti utili ad attestare la *non lucratività* dell'attività svolta nell'immobili (o in una sua porzione);

3) in relazione ai controlli effettuati dal Comune devono essere precisati i dati e gli elementi che possono essere richiesti al contribuente a dimostrazione della effettiva *non lucratività* dell'attività esercitata nell'immobile o sua porzione.

Altro motivo di approfondimento, rimanendo nel campo delle esenzioni di cui alla lett.i) del decreto 504/1992, riguarda la modalità con la quale deve essere svolta una delle attività previste dalla norma all'interno degli immobili posseduti dagli enti non commerciali.

Nel merito della questione si ricorda quanto avvenuto negli ultimi dieci mesi.

Il D.L. 24/01/2012 n.1 all'art. 91 bis introduce alcune sostanziali novità rispetto al passato.

Il 1° comma della norma citata inserisce un'ulteriore qualificazione circa le modalità con le quali le attività di cui alla lett.i) devono essere esercitate. Queste attività, secondo la novella, oltre che **"esclusivamente"** **devono svolgersi con "modalità non commerciali"**.

Il 2° e 3° comma introducono un'altra e più significativa novità. Per la prima volta si cerca di regolamentare l'esenzione dall'imposta nel caso di utilizzazione mista dell'immobile: in parte per attività non commerciali e in parte per attività commerciali. In questo caso, secondo la norma, l'esenzione **"si applica solo alla porzione nella quale si svolge l'attività non commerciale"**.

L'individuazione delle porzioni d'immobili adibiti ai due tipi di attività (non commerciale e commerciale) è fatta su base catastale, laddove questo è possibile, l'esenzione **"si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale quale risulta da apposita dichiarazione"**.

La norma sull'esenzione in caso di utilizzazione mista dell'immobile entrerà in vigore il 1° gennaio 2013.

Ora, per continuare il percorso accidentato che accompagna l'argomento delle esenzioni IMU, ricordiamo che il Consiglio di Stato, su richiesta da parte del Governo di un parere sulle norme dell'art.91 bis del decreto citato, con

provvedimento del 4 ottobre 2012 sostanzialmente boccia le norme regolamentari contenute nel decreto stesso.

*Non comment* sulla bocciatura!

Sta di fatto che, nonostante il parere espresso dal Consiglio di Stato sia consultivo e non vincolante, ma, stante l'autorevolezza della provenienza del parere stesso, il Governo, a stretto giro, all'interno del D.L. 10/10/2012 n.174 introduce una norma in grado di superare i rilievi mossi dal Consiglio di Stato.

Precisamente l'art. 9, comma 6, di questo decreto, modificando il 3° comma dell'art.91 bis del decreto n.1/2012, introduce chiaramente che il regolamento che dovrà far pagare l'IMU agli enti non profit per gli immobili ad utilizzazione mista deve individuare **anche "i requisiti generali e di settore per qualificare le attività svolte con modalità non commerciali"**.

Con la citata modifica della fonte primaria l'ambito del regolamento è stato esteso alla definizione dei "requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali".

L'amministrazione ha dato attuazione a tale modifica legislativa, trasmettendo un nuovo schema di regolamento, per lo più coincidente a quello oggetto del precedente parere.

In via preliminare, va precisato che il presente parere è ovviamente condizionato alla conversione in legge, senza sostanziali modifiche, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174 e, in particolare, dell'art. 9, comma 6, con cui è stata integrata nel senso anzidetto la norma primaria, fonte del presente regolamento.

Per la parte del regolamento, non oggetto di modifiche e non riguardante l'estensione del potere regolamentare (artt. 2, 5, 6 e 7), non si devono formulare osservazioni, essendosi la Sezione già espressa in senso positivo con il precedente parere.

Si deve, invece, soffermare l'attenzione su alcune definizioni contenute nell'art. 1 e sugli artt. 3 e 4, che riguardano proprio i requisiti, generali e di settore, per lo svolgimento con modalità non commerciali delle varie attività.

Con il precedente parere la Sezione Consultiva per gli Atti Normativi non aveva potuto verificare la correttezza dei criteri utilizzati per la definizione, nei vari settori, della nozione di attività svolte con modalità non commerciali, esulando tale aspetto dall'ambito del regolamento da adottare, e si era limitata a segnalare l'eterogeneità dei requisiti, che permane nello schema di regolamento ora in esame.

In alcuni casi è utilizzato il criterio della gratuità o del carattere simbolico della retta (attività culturali, ricreative e sportive); in altri, il criterio dell'importo non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità commerciali (attività ricettiva e in parte assistenziali e sanitarie); in altri ancora, il criterio della non copertura integrale del costo effettivo del servizio (attività didattiche).

La Sezione aveva anche ricordato che proprio sull'analogia questione dell'esenzione dall'ICI la Commissione europea aveva avviato in data 12 ottobre 2010 una indagine al fine della valutazione della sussistenza di un aiuto di Stato, avente ad oggetto anche la circolare del Ministero delle finanze n. 2/DF del 26 gennaio 2009, che in parte trattava aspetti oggetto del presente schema.

L'intervenuta modifica della norma primaria e la conseguente nuova trasmissione dello schema di regolamento impone ora di affrontare tali questioni.

Si osserva che mentre i requisiti generali, contenuti nell'art. 3, sono conformi ai principi nazionali e comunitari in tema di attività commerciali, gli ulteriori requisiti, richiesti per i singoli settori dall'art. 4, presentano profili di criticità soprattutto con riferimento ai principi comunitari.

In via generale, il diritto dell'Unione europea ha da tempo affrontato la questione dei presupposti necessari per escludere la natura commerciale di una attività, non tanto facendo riferimento al concetto dell'assenza dello scopo di lucro, ritenuto non determinante (Corte Giust. UE, 1 luglio 2008, C-49/07, punti 27 e 28, con riferimento alla nozione di impresa), ma piuttosto richiamando il carattere non economico che deve qualificare l'attività non commerciale.

Costituisce principio ormai pacifico quello secondo cui la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita una attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento (fin da Corte Giust. UE, 23 aprile 1991, C-41/90, Hofner; 17 febbraio 1993, C-159-160/91, Poucet; principi ribaditi anche di recente da Corte Giust., 3 marzo 2011, C-437/09 e 12 luglio 2012, C-138/11).

Per chiarire la distinzione tra attività economiche e non economiche, la giurisprudenza ha costantemente affermato che qualsiasi attività consistente nell'offrire beni e servizi in un mercato costituisce attività economica (Corte Giust. UE, 16 giugno 1987, C-118/85, punto 7; 18 giugno 1998, C-35/96, punto 36; 12 settembre 2000, C-180-184/98, punto 75).

Rileva, dunque, la nozione di attività economica, in quanto, anche nei settori presi in considerazione dall'art. 4 dello schema di regolamento (attività assistenziale, sanitaria, didattica, ricettiva, culturale, ricreativa e sportiva), soggetti in apparenza "non commerciali" possono, in taluni casi, trovarsi a svolgere attività economiche in concorrenza con analoghi servizi offerti da altri operatori economici.

In sostanza, anche gli enti non commerciali possono svolgere attività commerciali, che sono necessariamente di natura economica ai sensi del diritto dell'Unione europea e gli immobili destinati a tali attività sono soggetti al pagamento dell'IMU, e non possono beneficiare dell'esenzione (ciò pro quota, in ipotesi di utilizzazione mista).

La Sezione Consultiva per gli Atti Normativi del Consiglio di Stato nell'adunanza dell'8.11.2012, ritiene che alcune limitate parti dello schema di regolamento debbano essere ricondotte a coerenza con i menzionati principi comunitari, anche allo scopo di evitare il rischio di una procedura di infrazione avente ad oggetto il nuovo atto normativo.

A tal fine, si ritiene necessario inserire e valorizzare nel testo del regolamento il concetto di attività economica, inteso in senso comunitario.

All'art. 1, comma 1, lett. p), contenente la definizione di attività non commerciale, occorre, quindi, inserire dopo "modalità di svolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro" le parole "e del carattere di attività economica, come definito dal diritto dell'Unione europea".

Va, invece, lasciato inalterato l'ultimo periodo, che ben esprime il concetto di attività non svolta in regime concorrenziale ("che, per loro natura, non si

pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e che costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà”).

I suddetti principi vanno applicati con riferimento ai requisiti contenuti nell’art. 4 dello schema di regolamento, che non appaiono rispettarli quanto meno con riferimento all’attività assistenziale, sanitaria, didattica e ricettiva.

In particolare, con riferimento all’attività assistenziale e sanitaria, l’art. 4, comma 3 prevede due requisiti alternativi, autonomamente idonei a qualificare l’attività come non commerciale:

a) nel caso in cui le attività sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali e sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, prestando a favore dell’utenza, alle condizioni previste dal diritto comunitario o nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall’ordinamento per la copertura del servizio universale; ovvero

b) sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di rette di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività convenzionate o contrattualizzate svolte nello stesso ambito territoriale.

In relazione alla lett. a), si osserva che il regime di accreditamento, convenzionamento o altro tipo di accordo con le competenti autorità pubbliche non esclude di per sé la sussistenza del carattere economico dell’attività, e che la menzionata gratuità dei servizi offerti è attenuata da una non meglio precisata possibilità di partecipazione alla spesa ai fini della copertura del servizio universale, che pure non esclude la predetta natura economica dell’attività.

Con riferimento alla lett. b), l’utilizzo del criterio delle rette di importo non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività convenzionate o contrattualizzate svolte nello stesso ambito territoriale risulta essere, da un lato, di difficile applicazione e, sotto altro profilo, non è in assoluto idoneo a qualificare l’attività come non commerciale.

Va ricordato che la Commissione europea ha precisato che il fatto che un servizio sanitario sia fornito da un ospedale pubblico non è sufficiente per

classificare l'attività come non economica, essendovi in taluni casi un grado di concorrenza tra strutture sanitarie relativamente alla prestazione di servizi sanitari (Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale, in G.U. n. C-8 dell'11 gennaio 2012, punto 24).

Tenuto conto di ciò, appare preferibile unificare le due lettere con una unica previsione che richiami "il versamento di rette di importo simbolico o comunque tale da non integrare il requisito del carattere economico dell'attività, come definito dal diritto dell'Unione europea, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio e della differenza rispetto ai corrispettivi medi previsti per attività analoghe svolte con modalità concorrenziale nello stesso ambito territoriale".

Tale formulazione risulta essere maggiormente idonea ad evitare il rischio di un contrasto con i principi comunitari, e ha il vantaggio di poter essere applicata anche ad altre tipologie di attività, come di seguito illustrato.

In ogni caso, qualora, non si ritenesse di accorpare le due lettere, la congiunzione "ovvero" posta tra la lett. a) e lett. b) andrebbe sostituita con la congiunzione "e".

Per l'attività didattica, il requisito principale è fissato dall'art. 4, comma 3, lett. c), che prevede che "l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di rette di importo simbolico e tali da non coprire integralmente il costo effettivo del servizio".

Il richiamo alla gratuità del servizio o alle rette di importo simbolico è nella sostanza assorbito dal criterio della non copertura integrale del costo effettivo del servizio.

Tale criterio non sembra essere compatibile con il carattere non economico dell'attività.

Tale criterio consente di porre a carico degli utenti (studenti o genitori) anche una percentuale dei costi solo lievemente inferiore a quelli effettivi.

Secondo la giurisprudenza comunitaria, il carattere non economico dell'istruzione pubblica non è pregiudicato dal fatto che talora gli alunni o i genitori siano tenuti a pagare tasse di iscrizione o scolastiche per contribuire ai costi di gestione del sistema, mentre va distinta l'ipotesi in cui i servizi di istruzione sono finanziati prevalentemente da alunni e genitori o da introiti

commerciali (Corte Giust. UE, 11 settembre 2007, C-318/05; 18 dicembre 2007, C-281/06; 7 dicembre 1993, C-109/92; 27 settembre 1988, C-263/86; si veda anche la già citata Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale, in G.U. n. C-8 dell'11 gennaio 2012, punti 26 e ss.).

Il criterio della copertura non integrale dei costi appare nella sostanza ricalcare il concetto di servizi che possono essere finanziati prevalentemente da genitori e alunni, per il quale gli organi dell'Unione europea escludono il carattere non economico dell'attività.

Le rilevate criticità del criterio contenuto nello schema possono essere superate utilizzando un criterio analogo a quello proposto per le attività assistenziali e sanitarie, sostituendo, alla lett. c) del comma 3 dell'art. 4, le parole "e tali da non coprire integralmente il costo effettivo del servizio" con le parole "o comunque tale da non integrare il requisito del carattere economico dell'attività, come definito dal diritto dell'Unione europea, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio e della differenza rispetto ai corrispettivi medi previsti per attività analoghe svolte con modalità concorrenziale nello stesso ambito territoriale".

Per le attività ricettive, l'art. 4, comma 4, stabilisce che "Lo svolgimento di attività ricettive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se è prevista l'accessibilità limitata ai destinatari propri delle attività istituzionali e la discontinuità nell'apertura; nonché, relativamente alla ricettività sociale, se le iniziative sono dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali o sono rivolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari. Le rette devono essere d'importo simbolico e, in ogni caso, non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità commerciali".

Sotto un primo profilo, la definizione del concetto di ricettività sociale va collocata nell'art. 1, che contiene tutte le definizioni, precisando che le attività di ricettività sociale sono quelle in cui le iniziative sono dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali o sono rivolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari.



Valuti a quel punto l'amministrazione l'opportunità di lasciare nella lett. j) del comma 1 dell'art. 1 il richiamo al d. lgs. n. 79/2011 (c.d. Codice del turismo).

Il comma 4 dell'art. 4 può essere lasciato inalterato nella prima parte, tranne che per il richiamo alle attività di ricettività sociale e può essere completato nell'ultima parte, sostituendo il periodo "e, in ogni caso, non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità commerciali" con le parole "o comunque tale da non integrare il requisito del carattere economico dell'attività", come definito dal diritto dell'Unione europea.

Allo stato delle cose si può concludere che per l'anno 2012, per godere dell'esenzione IMU, gli immobili devono essere utilizzati direttamente, per lo svolgimento della attività non profit, in modo esclusivo e con modalità non commerciali.

Mentre dal 2013 entrando in vigore le norme sull'utilizzazione mista (commerciale e non), e avendo a disposizione regole più dettagliate, l'esenzione sarà riconosciuta per l'immobile o porzione d'immobile nella quale si svolgono le attività di natura non commerciale.

Quindi a partire dall'anno prossimo i possessori di immobili ad utilizzazione mista avranno un notevole vantaggio, in quanto nel 2012, mancando il requisito della destinazione esclusiva, l'immobile non ha diritto all'esenzione e quindi paga sull'intero.

Dal 2013 invece, alla luce delle nuove regole, l'Ente potrà suddividere l'immobile e godere della esenzione sulla parte non commerciale.

Il rapporto proporzionale è determinato con riferimento allo spazio (se definibile) o al numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività.

**Gli enti non commerciali dovranno predisporre o adeguare, entro il 31 dicembre 2012, il proprio statuto in sintonia con quanto stabilito dal DM.**

#### **Aliquote.**

L'art. 13 commi 6/7/8 del D.L.2011/2011 stabilisce un'aliquota di base e due aliquote ridotte, e precisamente:

- aliquota di base applicabile a tutti gli immobili, diversi dall'abitazione principale e dai fabbricati rurali strumentali 0,76‰

- aliquota per l'abitazione principale e relative pertinenze 0,4%;
- aliquota ridotta per i fabbricati rurali ad uso strumentale 0,2%.

Queste aliquote devono ritenersi applicabili in ogni caso, anche in assenza di apposita delibera comunale.

La stessa norma, commi 9 e 9-bis, riconosce ai Comuni la facoltà di deliberare una serie di variazioni di ali quota.

Le più rilevanti riguardano:

- per l'aliquota di base aumento o diminuzione fino a 0,3 punti percentuali , che può quindi oscillare tra 0,46 e 1,06;
- per l'abitazione principale e relative pertinenze aumento o diminuzione fino a 0,2 punti percentuali, che può quindi oscillare tra 0,2 e 0,6;
- per i fabbricati rurali strumentali solo diminuzione fino allo 0,1%, che quindi può oscillare tra 0,1 e 0,2.

### **Pagamenti.**

L'imposta è dovuta per anni solari e per i mesi per i quali si è protrato il possesso dell'immobile.

I versamenti come per l'IMU vanno effettuati in due rate, una di acconto e una a saldo da versare rispettivamente entro la scadenza del 16 giugno e 16 dicembre. Resta la facoltà del contribuente di pagare in un'unica soluzione annuale da versare entro il 16 giugno.

Una novità rispetto all'ICI riguarda il fatto che il pagamento dell' IMU deve essere effettuato solo a mezzo mod. F24.

### **Dichiarazione.**

L'art. 13, comma 12 ter, del D.L. n° 201/2012 dispone che i soggetti passivi IMU devono presentare una dichiarazione al Comune di riferimento entro 90 giorni dalla data in cui, a seconda dei casi, ha avuto inizio o è cessato il possesso dell' immobile, oppure si siano verificate variazioni rilevanti ai fini del calcolo dell'imposta (si pensi ad un immobile che da esente è diventato imponibile o viceversa, oppure ad un immobile dichiarato inagibile e quindi può usufruire della riduzione dell'imponibile del 50%).

Per l'anno 2012 la dichiarazione nella versione originaria doveva essere presentata entro il 30 settembre scorso.

Allo stato attuale, salvo ulteriori proroghe, l'art.9, comma 3, lett.b) del D.L. 174/2012 ha stabilito che la dichiarazione deve essere presentata entro il 28 febbraio 2013.

Fatti salvi i necessari approfondimenti e le opportune verifiche nell'ambito delle singole realtà locali, possiamo già in questa sede formulare le prime indicazioni circa gli immobili che alla scadenza, quale che sia, devono presentare la dichiarazione IMU 2012.

Allo scopo, e sulla scorta delle "Istruzioni" al modello di dichiarazione, si osserva che sono stati individuati due distinti gruppi d'immobili per i quali scatta l'obbligo della dichiarazione.

- 1- Gli immobili che godono di riduzioni dell'imposta.
- 2- Gli immobili per i quali i Comuni non sono comunque in possesso delle informazioni necessarie per verificare il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria.

**Rientrano nella prima categoria:**

- a) i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili;
- b) i fabbricati di interesse storico o artistico;
- c) gli immobili per i quali il Comune ha deliberato la riduzione dell'aliquota ai sensi dell'art. 13, comma 9, del D.L. 201/2011.

Rientrano in quest'ultimo gruppo gli immobili locati o affittati.

In questo caso, l'obbligo dichiarativo scatta solo in due circostanze.

- se il contratto di locazione è stato registrato prima del 1° luglio 2010, in quanto a partire da questa data è fatto obbligo di indicare nei contratti di locazione e/o comodato i dati catastali dell'immobile;
- se il Comune di competenza abbia effettivamente deliberato la riduzione dell'aliquota che ci occupa. Quindi se l'immobile locato sconta l'aliquota piena non vi è obbligo dichiarativo.

**Per quanto riguarda la seconda categoria**, essendo la casistica molto più ampia, e comunque di facile lettura, s'indicano le tipologie che possono avere maggiore attinenza con gli immobili posseduti dagli E.E.

Quindi si fa rientrare in questa seconda categoria:

- a) l'eventuale immobile acquistato in leasing;

- b) l'immobile che è stato oggetto di un atto di concessione amministrativa su aree demaniali;
- c) il terreno agricolo diventato area fabbricabile;
- d) gli immobili esenti ai sensi delle lett. c) e lett. i) dell'art. 7 D.Lgs. 504/1992.

A commento di quest'ultimo gruppo si osserva come l'obbligo della dichiarazione scatta per gli immobili utilizzati come musei e biblioteche lett.c) e per quelli destinati all'esercizio di una delle attività indicate nella lett.i), ivi comprese le attività di religione e culto.

Pertanto, relativamente agli immobili di più stretta appartenenza agli E.E., mentre non si può escludere l'obbligo della dichiarazione per le Chiese e le loro pertinenze, non altrettanto si può dire per i seminari, monasteri e conventi, episcopi, e così via.