



ARCIDIOCESI DI MILANO

Curia Arcivescovile

L'AVVOCATO GENERALE

NOTA: Le condizioni per avvalersi dell'esenzione IMU-TASI in relazione agli immobili posseduti ed utilizzati dagli Enti ecclesiastici per alcune specifiche attività.

REQUISITI PER AVER DIRITTO ALL'ESENZIONE

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha adottato il Decreto del 26 giugno 2014 di approvazione del *Modello di Dichiarazione IMU-TASI* per gli "enti non commerciali" e delle relative *Istruzioni* per la compilazione.

Le *Istruzioni per la compilazione della Dichiarazione IMU-TASI*, dopo aver ricostruito il succedersi delle modifiche apportate all'IMU (dal 2011), precisano le 3 condizioni che – tutte – devono sussistere per aver diritto all'esenzione dall'IMU e dalla TASI:

- 1°. il proprietario e il gestore dell'attività deve essere un *Ente non commerciale* (gli Enti ecclesiastici lo sono sempre ai sensi dell'art. 149 D.P.R. n. 917/86);
- 2°. svolgere *attività di religione o di culto*, oppure una o più delle altre attività indicate alla lettera i), art. 7, D.P.R. n. 504/92:
 - 1) *assistenziali*,
 - 2) *previdenziali*,
 - 3) *sanitarie*,
 - 4) *ricerca scientifica*,
 - 5) *didattiche*,
 - 6) *ricettive*,
 - 7) *culturali* [non si tratta delle attività dei centri culturali parrocchiali],
 - 8) *ricreative* [non si tratta dell'attività educativa/ricreativa resa in oratorio a favore dei ragazzi],
 - 9) *sportive*;
- 3°. svolgere con "*modalità non commerciali*" le suddette 9 attività (a parere dell'Ufficio tale requisito non riguarda le *attività di religione o di culto* in quanto il Concordato esclude che possano avere natura commerciale); tale requisito si articola in due ulteriori condizioni, ai sensi degli artt. 3 e 4 del D.M. n. 200/2012:
 - 1) rispettare determinati parametri economici (chiariti dalle *Istruzioni per la compilazione della dichiarazione IMU-TASI*),
 - 2) introdurre nello statuto le tre norme seguenti (per gli Enti ecclesiastici, cui l'ordinamento italiano non può imporre modifiche statutarie, le norme devono essere inserite in un apposito Regolamento da registrarsi all'Agenzia delle Entrate):
 - a) *il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la*



ARCIDIOCESI DI MILANO

Curia Arcivescovile

L'AVVOCATO GENERALE

stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente;

- b) l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale;*
- c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analogo attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge".*

QUESTIONE: I VINCOLI ASSUNTI ADOTTANDO IL REGOLAMENTO.

Ora occorre considerare che vi sono fondati motivi giuridici per ritenere che l'adozione del Regolamento possa comportare per l'Ente ecclesiastico il venir meno della libera disponibilità degli immobili non solo in caso di sua estinzione, ma anche qualora abbia termine la gestione di una delle nove attività sopra indicate.

La Nota d'approfondimento allegata intende dare evidenza delle ragioni giuridiche a fondamento delle presenti considerazioni e delle relative conclusioni.

PROSPETTIVE

	1° Ipotesi	2° Ipotesi
SCELTA	L'Ente ecclesiastico adotta il Regolamento, che deve contenere esattamente e solamente le clausole dettate dal D.M. n. 200/2012.	L'Ente ecclesiastico NON adotta il Regolamento.
EFFETTI SUL DIRITTO ALL'ESENZIONE	Gode dell'esenzione IMU-TASI (ricorrendo le altre condizioni).	NON gode della esenzione IMU-TASI e, dunque, deve pagare l'imposta.
EFFETTI SULL'OBBLIGO DI PRESENTARE LA DICHIARAZIONE	Deve essere presentata entro il 30 settembre 2014	Deve essere presentata entro il 30 settembre 2014
EFFETTI SULLA PIENA DISPONIBILITA' DEL PATRIMONIO ECCLESIASTICO	Verificandosi particolari situazioni, e ai sensi della lett. c, art. 3 del D.M. n. 200/2012, potrebbe essere limitata la libera disponibilità del bene ecclesiastico in forza dell'impegno assunto dall'Ente ecclesiastico con l'adozione del prescritto Regolamento: <i>c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analogo attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge".</i>	NON SUSSISTE ALCUN LIMITE ALLA PIENA DISPONIBILITA' del bene in capo all'Ente ecclesiastico proprietario.

Dott. don Lorenzo Simonelli

Milano, 10 luglio 2014



NOTA d'approfondimento: I vincoli assunti dall'Ente ecclesiastico in forza dell'adozione del Regolamento prescritto dal D.M. n. 200/2012.

Le condizioni per godere dell'esenzione IMU ai sensi dell'art. 7, co. 1, lett. i, D.Lgs. n. 504/92.

1. **Il presupposto di imposta** (art. 8, c. 2, D.Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011)
«L'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale».
2. **Il soggetto passivo** (art. 9, c. 1, D.Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011):
 - il proprietario o titolare di un diritto reale (diritto di uso, usufrutto, enfiteusi, abitazione, superficie); non sono invece interessati né il comodatario né il conduttore del contratto di locazione;
 - il concessionario di aree demaniali;
 - il locatario di beni in locazione finanziaria (leasing).
3. **Le esenzioni** (art. 9, co. 8, D.Lgs. n. 23/2011)
«Sono esenti dall'imposta municipale propria:
 - *gli immobili posseduti dallo Stato, nonché gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dai comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali.*
 - *Si applicano, inoltre, le esenzioni previste dall'articolo 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), h), ed i) del citato decreto legislativo n. 504 del 1992:*

[estratto art. 7, lett. i, D.Lgs. n. 504/92]

- b) i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9;
- c) i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'articolo 5bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni;
- d) **i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto**, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze;

[n.d.a. *L'esenzione non riguarda solo gli edifici di culto (ovvero le chiese e i luoghi ove si esercita il culto) ma anche le pertinenze che la prassi amministrativa e la giurisprudenza hanno riconosciuto essere anche:*

- *l'abitazione del clero (formalmente incaricato per la celebrazione del culto),*
- *le strutture utilizzate per attività pastorali delle parrocchie (oratorio, aule perla catechesi, saloni parrocchiali, cortili, ...)]*

- e) i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense, sottoscritto l'11 febbraio 1929 e reso esecutivo con legge 27 maggio 1929, n. 810;



ARCIDIOCESI DI MILANO

Curia Arcivescovile

L'AVVOCATO GENERALE

- f) i fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista l'esenzione dall'imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia;
- h) i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984;
- i) **gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c)¹, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, destinati esclusivamente allo svolgimento con "modalità non commerciali" di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.**

Nota 1.

Art. 73. Soggetti passivi

1. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società:

- a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;
- b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- c) **gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;**
- d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

- *Sono altresì esenti i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'articolo 9, comma 3-bis, del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT).*
- *Le province autonome di Trento e di Bolzano possono prevedere che i fabbricati rurali ad uso strumentale siano assoggettati all'imposta municipale propria nel rispetto del limite delle aliquote definite dall'articolo 13, comma 8, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, ferma restando la facoltà di introdurre esenzioni, detrazioni o deduzioni ai sensi dell'articolo 80 del testo unico*



ARCIDIOCESI DI MILANO

Curia Arcivescovile

L'AVVOCATO GENERALE

di cui al decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670, e successive modificazioni».

4. La questione delle “modalità non commerciali” e il D.M. n. 200/2012

Solo per le esenzioni relative agli immobili destinati allo svolgimento delle attività di cui alla lett. i) – esclusa, dunque, quella di *religione e culto* in quanto, ai sensi dell'Accordo di Revisione del Concordato, detta attività non può mai avere natura economica/imprenditoriale – è oggi rilevante il modo con cui sono svolte dette attività.

Sul punto, la disciplina dell'ICI-IMU – a partire dal 2005 – ha subito radicali mutamenti proprio in riferimento alla questione della “irrelevanza-rilevanza” delle modalità con cui sono svolte le attività meritevoli di esenzione; infatti:

- l'originario art. 7, lett. i), in vigore dal 1992 non chiedeva alcuna modalità particolare e, dunque, non rilevava l'eventuale natura commerciale dell'attività (si noti che le attività sanitarie, didattiche e alcune di quelle assistenziali - quali le RSA - non possono che essere svolte in modo commerciale, ovvero con organizzazione e percependo corrispettivi dagli utenti); a seguito di una sentenza della Corte di Cassazione (20776 del 26 ottobre 2005) la questione della modalità diventa invece rilevante e il legislatore deve intervenire con un provvedimento legislativo (e non di mera prassi amministrativa) sui requisiti della esenzione dell'art. 7, lett. i);
- la L. 248 del 2 dicembre 2005 precisa che l'esenzione “*si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse*” al fine di confermare esplicitamente l'impostazione del 1992 ed evitare sentenze simili a quella che aveva sollevato il problema (in vigore dal 3 dicembre 2005 al 4 luglio 2006);
- il D.L. n. 223 del 4 luglio 2006 ha invece radicalmente modificato la condizione di esenzione esplicitando proprio una regola contraria: «*l'esenzione [...] si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale*»; per precisare il significato all'inciso “*non abbiano esclusivamente natura commerciale*” il Ministero delle Finanze ha emanato (con la decisiva collaborazione della CEI e dell'ANCI) la Circolare n. 2/DF del 26 gennaio 2009. Questa modifica ha avuto vigore dal 4 luglio 2006 al 24 gennaio 2012;
- infine il D.L. n. 1 del 24 gennaio 2012 (che introduce l'IMU al posto dell'ICI) ha sostituito l'inciso “*non abbiano esclusivamente natura commerciale*” con l'inciso con “*modalità non commerciali*” (in vigore dal 24 gennaio 2012).

Dall'anno 2005 l'area dei casi di esenzione ICI/IMU si è dunque oggettivamente ridotta, non tanto a motivo dell'esclusione di alcune attività prima agevolate, ma in quanto oggi sono esenti solo gli immobili ove si svolgono le attività *assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca*



ARCIDIOCESI DI MILANO

Curia Arcivescovile

L'AVVOCATO GENERALE

scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive (per es. la scuola parrocchiale, il cinema parrocchiale) *“con modalità non commerciali”*; di contro sono diventati imponibili gli immobili ove queste stesse attività sono svolte con *“modalità commerciali”*.

Per decisione del legislatore (co. 3, art. 91bis del D.L. n. 1 del 24 gennaio 2012) il requisito delle *“modalità non commerciali”* doveva poi essere puntualmente declinato attraverso l'adozione di un Decreto ministeriale che avrebbe precisato i cosiddetti *requisiti generali* e di settore.

In data 19 novembre 2012 il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha adottato il D.M. 200, poi elevato al rango di fonte legislativa in forza del richiamo effettuato dall'art. 9, co. 6ter, D.L. n. 174/2012, con il quale precisa:

- all'art. 3 i *requisiti generali* per lo svolgimento con *“modalità non commerciali”* delle attività di cui alla lett. i) e
- all'art. 4 gli *ulteriori requisiti* necessari per poter considerare l'attività svolta con *“modalità non commerciali”*.

Art. 3.

“Requisiti generali per lo svolgimento con “modalità non commerciali” delle attività istituzionali” (le 10 della lett. i)

1. Le attività istituzionali sono svolte con “modalità non commerciali” quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono:

- a) *il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente;*
- b) *l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale;*
- c) *l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analogha attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge”.*

Art. 4

“Ulteriori requisiti”

Fatti salvi i requisiti enunciati all'articolo 3, le attività istituzionali di seguito indicate si intendono svolte con modalità non commerciali solo ove, in relazione alla loro natura, presentino gli ulteriori requisiti di cui ai commi seguenti.

2. Lo svolgimento di *attività assistenziali e attività sanitarie* si ritiene effettuato con modalità non commerciali quando le stesse:



ARCIDIOCESI DI MILANO

Curia Arcivescovile

L'AVVOCATO GENERALE

a) 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, e prestano a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto dell'Unione europea e nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale;

b) se non accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali, sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

3. Lo svolgimento di **attività didattiche** si ritiene effettuato con modalità non commerciali se:

a) l'attività è paritaria rispetto a quella statale e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;

b) sono comunque osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio;

c) l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.

4. Lo svolgimento di **attività ricettive** si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le stesse sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

5. Lo svolgimento di **attività culturali e attività ricreative** si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le stesse sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

6. Lo svolgimento di **attività sportive** si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le medesime attività sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio".

Tuttavia neppure il D.M. n. 200/2012 ha risolto tutti gli interrogativi in merito alle "modalità non commerciali" e ai criteri da utilizzare per determinare la parziale imponibilità in caso di uso promiscuo.

Gli ultimi chiarimenti sono arrivati con le *Istruzioni per la compilazione della Dichiarazione IMU-TASI* (D.M. del 26 giugno 2014) la cui redazione ha considerato anche i principi fissati dalla Decisione della Commissione Europea del 19 dicembre 2012, SA.20829 che ha chiuso l'annoso contenzioso relativo all'ICI).



5. La questione delle "modalità non commerciali" e il Regolamento per gli Enti ecclesiastici (Ris. 1/DF/2012)

L'obbligo di modificare lo Statuto per poter godere dell'esenzione relativamente agli immobili utilizzati per le attività socialmente rilevanti (attività *assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive*) pare riguardare anche gli Enti ecclesiastici, ma ciò confligge con il diritto concordatario.

Per superare l'incertezza il Ministero ha adottato la Ris. 1/DF/2012 precisando, in relazione ai soli Enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, che se da un lato non può essere richiesta l'adozione di uno Statuto conforme all'art. 3 del D.M. n. 200/2012, dall'altro ai medesimi enti è chiesto di *"conformarsi alle disposizioni di cui all'art. 3 del Regolamento n. 200 del 2012, nelle stesse forme previste nel citato punto 1.11 della circolare n. 168/E del 1998, vale a dire con scrittura privata registrata"*.

6. Gli effetti dell'adozione del Regolamento da parte dagli Enti ecclesiastici (Ris. 1/DF/2012)

Il contenuto del Regolamento è semplice e già predeterminato dall'art. 3 del D.M. n. 200/2012:

- a) *divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente;*
- b) *obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale;*
- c) ***obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.***

Il punto delicato riguarda il significato e il contenuto precettivo di quest'ultima clausola: in caso di scioglimento dell'Ente l'immobile (il testo fa riferimento all'intero patrimonio) che ha goduto dell'esenzione IMU-TASI deve essere devoluto ad altro ente non commerciale che svolge un'analoga attività istituzionale.

È di tutta evidenza quanto tale prescrizione possa essere pericolosa per l'integrità del patrimonio ecclesiastico: infatti al verificarsi di un evento giuridico – scioglimento (estinzione) dell'Ente ecclesiastico – gli immobili che hanno goduto dell'esenzione IMU in quanto utilizzati per le attività *assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive*, dovranno essere devoluti ad un altro ente non commerciale.

È dunque ineludibile il compito di identificare con precisione il perimetro degli elementi di questa norma al fine di chiarire se, quando e in quali modalità è limitata la libera disponibilità degli immobili degli Enti ecclesiastici.

Anzitutto si deve riconoscere che, per un principio giuridico elementare, non è possibile ritenere che tale norma mai sarà applicata in quanto, se sussiste una fattispecie giuridica, deve darsi



ARCIDIOCESI DI MILANO

Curia Arcivescovile

L'AVVOCATO GENERALE

almeno un caso in cui essa trovi applicazione, ovvero il bene ecclesiastico dovrà essere devoluto ad altro ente non commerciale che svolge un'analoga attività istituzionale.

In secondo luogo non può essere sminuita l'incisività del vincolo posto dal legislatore, in quanto l'espressione tecnica utilizzata – *devolvere* – comporta la limitazione della disponibilità del bene, prescrivendone il suo trasferimento al patrimonio di un altro ente non commerciale (non necessariamente un Ente ecclesiastico).

Pertanto, l'amministratore dell'Ente ecclesiastico e, ancor prima, coloro cui compete la vigilanza canonica sull'amministrazione delle persone giuridiche pubbliche canoniche, hanno il diritto di avere certezze in merito ai casi in cui si dovrà procedere alla devoluzione.

Il caso descritto dalla lettera dell'art. 3 del D.M. n. 200/2012 è ben definito: "*in caso di scioglimento*" dell'ente, e si riferisce alla estinzione giuridica del soggetto proprietario.

Tuttavia, considerato che questo tipo di vincolo è già stato utilizzato dal legislatore in riferimento alle ONLUS, al fine di evitare che attraverso l'estinzione dell'ente e la successiva liquidazione del patrimonio le agevolazioni concesse possano essere distratte a favore di soggetti non meritevoli, è ragionevole considerare come è stata applicata quest'ultima normativa per interpretare in modo ragionevole l'inciso in esame ed immaginare i casi di possibile applicazione.

In particolare si sono individuate altre quattro situazioni al cui verificarsi potrebbe scattare l'obbligo di devolvere il bene ad altro Ente non commerciale:

- pur non estinguendosi, l'Ente ecclesiastico cessa definitivamente l'attività ivi svolta e meritevole di esenzione IMU,
- l'Ente ecclesiastico non si estingue ma trasferisce temporaneamente a terzi l'attività ivi svolta e meritevole di esenzione IMU (per esempio in forza di affitto di azienda o di comodato a favore di un ente commerciale oppure di un ente non commerciale il cui Statuto è però privo delle clausole di cui all'art. 3 del D.M. n. 200/2012),
- l'Ente ecclesiastico trasferisce definitivamente l'attività ivi svolta e meritevole di esenzione IMU (per esempio in forza di cessione oppure di donazione di ramo di azienda ad un ente commerciale oppure ad un ente non commerciale il cui Statuto è però privo delle clausole di cui all'art. 3 del D.M. n. 200/2012),
- l'Ente ecclesiastico continua la sua attività ma non più con "*modalità non commerciali*", come definite dal D.M. n. 200/2012.

Non dovrebbe invece destare preoccupazione il caso di un Ente ecclesiastico che termina un'attività che dava diritto all'esenzione IMU (a motivo del suo svolgimento con "*modalità non commerciali*" e avendo adottato il Regolamento) avviandone un'altra ugualmente meritevole dell'esenzione (per es. si termina l'attività di RSA – assistenziale – e si attiva quella ospedaliera – sanitaria). In questo caso, infatti l'immobile continua ad essere utilizzato per un'attività agevolata di cui alla lett. i) dell'art. 7. Questa interpretazione è confermata dalla Ris. n. 3 del 4



ARCIDIOCESI DI MILANO

Curia Arcivescovile

L'AVVOCATO GENERALE

marzo 2013 laddove precisa che *"l'attività di promozione della cultura [...] è inquadrabile per le sue caratteristiche nello stesso ambito dell'attività didattica, espressamente prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504 del 1992"*.

Potrebbe invece essere limitata la libera disponibilità del bene quando, in un'ipotesi solo simile alla precedente, si comincia un'attività di religione o di culto che non necessita del Regolamento per poter godere dell'esenzione (per es. termina l'attività di Cineteatro e la sala viene destinata per le attività ordinarie della parrocchia, oppure termina l'attività di RSA e si utilizza l'immobile come casa di formazione per i religiosi o seminario). In questo caso, infatti, si passerebbe da un utilizzo dell'immobile che lo rende esente a condizione che sia stato adottato un Regolamento (cf. *attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive*) ad un utilizzo che lo rende esente a motivo del fatto che l'attività è quella dell'art. 16, lett. a) che, come detto sopra, non richiede invece il Regolamento.

Per superare queste incertezze legate all'interpretazione della clausola regolamentare si auspica un intervento chiarificatore, come – peraltro – è già accaduto in relazione ai casi di devoluzione del patrimonio delle Onlus (art. 10, co. 1, D.Lgs. n. 460/97):

- d) *il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre ONLUS che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura;*
- e) *l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;*
- f) *l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.*

Infatti, se da un lato la Circolare n. 168/E del 26 giugno 1998 ha equiparato allo scioglimento i casi di perdita della qualifica Onlus dell'ente

"Si precisa che la perdita di qualifica equivale, ai fini della destinazione del patrimonio, allo scioglimento dell'ente. A tale conclusione si perviene in considerazione della ratio della disposizione in argomento intesa ad impedire all'ente, che cessa per qualsiasi ragione di esistere come ONLUS, la distribuzione del patrimonio, costituito anche in forza di un regime fiscale privilegiato, o la sua destinazione a finalità estranee a quelle di utilità sociale tutelate dal decreto legislativo in esame. Non si ritiene, infatti, di poter consentire all'ente vincolato quale ONLUS nella distribuzione e nella destinazione degli utili o avanzi di gestione di vanificare tali vincoli attraverso il libero utilizzo del patrimonio a seguito della perdita della qualifica di ONLUS".



ARCIDIOCESI DI MILANO

Curia Arcivescovile

L'AVVOCATO GENERALE

la Circolare n. 59/E del 31 ottobre 2007 ha poi precisato che in caso di scioglimento o di perdita di qualifica l'obbligo di devolvere il patrimonio non deve considerare la parte preesistente all'acquisizione della qualifica di Onlus.

In attesa delle predette precisazioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria e considerato che ai sensi del can. 1284, §2, 2° “[Gli amministratori devono, pertanto,] curare che sia messa al sicuro la proprietà dei beni ecclesiastici in modi civilmente validi”, si ritiene prudente che gli enti canonici (Enti ecclesiastici) soggetti all'Arcivescovo di Milano non si avvalgano dell'esenzione per gli immobili utilizzati per le attività *assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive* (in particolare: gli edifici sede di attività scolastica e di attività di cineteatro).
Non dovrà, pertanto, essere adottato dai medesimi enti alcun Regolamento.

Rimane invece confermato il diritto all'esenzione per gli immobili destinati ad attività di religione o culto, e che per godere di tale esenzione non è richiesta l'adozione di alcun Regolamento.

7. **Gli “ulteriori requisiti” (art. 4 del D.M. n. 200/2012) precisati nelle Istruzioni alla compilazione della Dichiarazione IMU-TASI per gli Enti non commerciali.**

La questione della retta applicata dalle scuole paritarie (il cui riferimento non è più il costo complessivo dell'attività per l'ente gestore, come chiede l'Europa) e del prezzo del biglietto delle attività culturali, è solo il secondo dei due requisiti necessari (il primo è, come detto, l'adozione del Regolamento) per poter accertare la sussistenza della “modalità non commerciali”.

È dunque una condizione necessaria, ma non sufficiente, per godere dell'esenzione.

CONCLUSIONI CIRCA GLI ENTI ECCLESIASTICI IN MERITO AL DIRITTO ALL'ESENZIONE:

- a) per quanto riguarda gli immobili utilizzati per le *attività di religione o di culto* è sufficiente possedere la qualifica di ente non commerciale (e l'Ente ecclesiastico lo è per disposizione di legge, art. 149 TUIR),
- b) per quanto riguarda gli immobili utilizzati per le *altre attività della lett. i)*, non è sufficiente avere la qualifica di ente non commerciale e svolgere queste attività nei limiti prescritti dall'art. 4 del D.M. n. 200/2012 (per es. gratuitamente o con rette simboliche); è anche necessario adottare il Regolamento con la clausola devolutiva ... ma questa è una scelta che nel futuro potrebbe comportare una limitazione della libera utilizzabilità del bene ecclesiastico.

Dott. don Lorenzo Simonelli

Milano, 10 luglio 2014



APPENDICE

IL CONCETTO TRIBUTARIO DI "ENTE NON COMMERCIALE" EX D.P.R. 917/1986

Art. 73. Soggetti passivi

1. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società:

- a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;
- b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;**
- d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

2. Tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo. Tra le società e gli enti di cui alla lettera d) del comma 1 sono comprese anche le società e le associazioni indicate nell'articolo 5. Nei casi in cui i beneficiari del trust siano individuati, i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali.

3. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. Si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato gli organismi di investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia e, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Paesi diversi da quelli indicati nel decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996, e successive modificazioni, in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del trust siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. Si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato i trust istituiti in uno Stato diverso da quelli indicati nel citato decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi.

4. L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

5. In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti.