



INFORMAZIONI

00198 - Via V. Bellini 10
Tel.: 06/8412316 - 8543837 - Fax: 06/8412310
E – Mail: agidae@agidae.it
Internet: www.agidae.it

Anno XI

Gennaio 2005 - N. 1

ENTI ECCLESIASTICI E PROBLEMA ICI *** BOZZA DI RICORSO

Poco prima di Natale, con una lettera subdolamente natalizia, il Comune di Genova ha ingiunto, **per la prima volta**, agli Istituti religiosi della città l'assoggettamento all'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI) per tutte le strutture adibite ad attività educative e sociali. Il tutto con decorrenza 1999 e con un'aliquota tra le più alte. Non era mai capitato. Infatti, la **legge istitutiva dell'ICI**, il DLgs n. 504/1992, all'art. 7, comma i), prevedeva, e **ancora oggi prevede**: "sono esenti dall'imposta ...gli immobili utilizzati da enti ecclesiastici destinati allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive". **Nessuna modifica è mai stata introdotta dal Legislatore**. La prassi amministrativa dimostra, inequivocabilmente, come la legge sia stata unanimemente e costantemente interpretata nel senso più pieno e autentico, in omaggio anche al significato sociale che tali attività hanno sempre avuto nella storia delle Congregazioni religiose e degli Enti ecclesiastici più in generale, Enti che, per definizione, sono **non commerciali**, quindi non possono avere o dividere utili, anche quando, come avviene nell'attuale complessa organizzazione sociale, sono costretti, per legge, a gestire tali attività attraverso una struttura di tipo aziendale e al rispetto di tutte le norme previste per le specifiche attività: lavoro, scuola, sanità, sicurezza, privacy, ecc.

Per oltre dieci anni non vi erano stati segnali in controtendenza. Nella primavera di quest'anno, la Suprema Corte di Cassazione, con sentenza n. 04573/2004 (Relatore il dott. Stefano MONACI), ha letteralmente travolto la precedente interpretazione e, pur non mettendo in discussione il fatto che:

- gli Enti ecclesiastici non perdono mai la qualifica di enti non commerciali a prescindere dalle attività svolte,
- la natura di attività commerciale non sia automaticamente correlata a finalità di lucro,

ha stabilito che "quello che rileva è soltanto **lo svolgimento, all'interno degli immobili** da sottoporre a tassazione, **di attività commerciali**, indipendentemente dalla loro entità sia in valori assoluti che in termini relativi". Per il Giudicante lo svolgimento di un'attività, diversa da quella di religione e di culto, a fronte del pagamento di una retta costituisce un'attività commerciale e come tale non meritevole di esenzione ICI. Detto diversamente, per la Cassazione se gli Enti ecclesiastici svolgessero le suddette attività in modo del tutto gratuito potrebbero, forse, aver diritto all'esenzione dall'imposta. Sarebbe tuttavia interessante chiedere ai Supremi Giudici con quali risorse si potrebbero e dovrebbero gestire le attività in questione!

Con tali presupposti si entra in ragionamenti non più di tipo giuridico, ma essenzialmente di carattere politico-normativo, **laddove non è il giudice, chiunque esso sia, ma il Legislatore, a dover stabilire i criteri della tassazione**. Nel nostro caso si sono confusi i ruoli.

Le conseguenze potrebbero essere devastanti non solo sul piano economico e su quello della sopravvivenza stessa degli Enti interessati, ma anche su quello della opportunità di gestire le attività predette attraverso lo strumento tecnico dell'Ente-concordatario. Se non dovessero mutare le cose, ci si dovrà seriamente domandare quale vantaggio gli Istituti ricevono ormai dalla loro attuale configurazione giuridica, dal momento che, per le attività diverse da quelle di religione e di culto [art. 16 lett. B) della L. 222/1985: scuola, sanità, assistenza, accoglienza, ecc.] nessun tipo di beneficio viene loro riconosciuto, ma soltanto oneri di ogni genere e specie. Commentando, con molta lucidità, la sentenza della Cassazione, l'Avv. Edoardo Boitani rileva che, paradossalmente, il Giudice, mentre nega l'esenzione ICI agli Enti ecclesiastici per le attività svolte a fronte di erogazioni economiche, riconoscerebbe la medesima esenzione agli enti non commerciali laici (non ecclesiastici) che svolgessero le stesse attività dietro corrispettivo! [cfr. E. BOITANI, Note in tema di esenzione ICI per gli Istituti religiosi, in Documenti Agidae (2004) n. 6-7, p. 14].

Subito dopo la pubblicazione della sentenza della Cassazione, l'AGIDAE si è immediatamente interessata del problema ICI nello scorso mese di aprile [cfr. Documenti Agidae (2004) n. 3, pp. 4-5, 42-52; Documenti Agidae (2004) n. 6-7, pp. 11-14], organizzando anche un apposito Convegno di studio al quale parteciparono esperti e rappresentanti delle istituzioni pubbliche interessate. Il Convegno servì a smascherare in maniera inequivocabile gli intendimenti della pubblica amministrazione: con il nuovo sistema di decentramento amministrativo e la riduzione dei conferimenti economici dallo Stato ai Comuni, il problema dell'autonomia finanziaria degli enti locali era diventato attuale e drammatico. Di conseguenza, ogni strada per il reperimento di mezzi economici doveva essere tentata.

La Sentenza della Suprema Corte, immediatamente ed entusiasticamente ospitata nel sito internet del Ministero delle Fi-

nanze, apparve per i Comuni un eloquente messaggio: si era aperto ormai un varco attraverso il quale poter attingere risorse economiche!

Non sono mancati concreti tentativi a livello nazionale di arginare preventivamente gli effetti devastanti annunciati dalla citata sentenza, sollecitando Governo e Parlamento ad intervenire con una interpretazione autentica della legge. Sono stati informati i Superiori Maggiori ed interessate le Autorità Ecclesiastiche. I risultati, ad oggi, non appaiono entusiasmanti. Il Comune di Genova, tra i primi, ha iniziato l'opera di rastrellamento, ricorrendo non soltanto allo strumento dell'accertamento ma addirittura prefigurando la richiesta dell'imposta degli **ultimi cinque anni** (periodo di prescrizione), con le sanzioni e le maggiorazioni previste dalla legge. Pervengono notizie che anche altri Comuni stanno intraprendendo la stessa iniziativa; si ha la sensazione che tra non molto sarà una ... epidemia.

La reazione degli Istituti di Genova è stata fortissima. Gli organi di stampa hanno ospitato i relativi servizi con titoli più che significativi: "ICI, è una guerra di religione"; "Caso ICI, bufera su Tursi"; "Scuole cattoliche sulle barricate: siamo pronti a lasciare la città", "E dalla Regione scrivono subito al Ministro", "Coro di proteste contro le cartelle agli Enti religiosi", ecc.; manifesti murali altrettanto eloquenti: "Grazie al Sindaco e all'Assessore l'Istituto..... sarà costretto a vendere". Superfluo proseguire.

Per chi conosceva bene la questione, i provvedimenti dei Comuni erano ... nell'aria. Sarà così anche nell'immediato futuro, se il Parlamento o il Governo non interverranno. Questo potrebbe essere il problema: lo faranno? Dietro quali spinte? Quale forza "politica" hanno, oggi, i nostri Enti per trovare ascolto presso le sedi opportune? Il nostro "mondo" è in grado di esprimere una unità di intenti, in grado di trovare ascolto in sede politica? Sono interrogativi forse da non trascurare.

Nel frattempo, senza dare ascolto alle promesse di tipo politico, **OCCORRE CONTRASTARE A LIVELLO GIUDIZIARIO**, gli accertamenti dei Comuni, attivandosi celermente nei 60 gg. concessi dalla legge per i ricorsi, sperando che i giudici non la pensino come la Cassazione. Il mancato ricorso, che, è opportuno ricordare, **dev'essere presentato per ogni singolo accertamento ricevuto**, comporterebbe l'automatica applicazione dell'imposta causando danni irreparabili. I **responsabili giuridici** degli Enti, pertanto, dovranno assumere le necessarie iniziative.

Non si possono presentare ricorsi congiunti tra Enti diversi e, nel caso di più accertamenti ricevuti dal medesimo Istituto, è necessaria l'impugnazione per ciascuno di essi.

L'AGIDAE ha già predisposto e presentato i primi ricorsi. Alcuni procedimenti sono in corso; il primo si è già concluso, con esito favorevole. Riportiamo, seppure parzialmente, le motivazioni della Commissione Tributaria Provinciale di Viterbo – Sezione IV – n. 211, del 4 dicembre 2004:

"Nel merito il ricorso è fondato poiché l'attività didattica svolta dalla Provincia d'Italia dei non può configurarsi come attività commerciale, come invece sostenuto dal Comune di Viterbo. Va peraltro considerato che, ai sensi dell'art. 111 bis del Tuir, gli enti ecclesiastici non perdono mai la qualifica di enti non commerciali, anche se alcune delle attività da loro svolte siano considerate genericamente commerciali nell'ordinamento fiscale. L'Ente predetto è un Ente ecclesiastico non commerciale, senza scopo di lucro, riconosciuto giuridicamente, che svolge attività scolastica tesa istituzionalmente alla missione religiosa dell'istruzione della gioventù secondo i valori cristiani. Pertanto l'Ente possiede i requisiti previsti dall'art. 7, c. 1, lett. i) del Dlgs 504/92 per l'esenzione ICI. Innanzitutto l'immobile è utilizzato direttamente da un soggetto tra quelli previsti dall'art. 87, c. 1, lett. c) del Tuir, il quale dispone che sono soggetti d'imposta sul reddito delle persone giuridiche...gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Inoltre l'immobile è destinato esclusivamente allo svolgimento di attività...didattiche, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, che sono quelle di religione indirizzate all'educazione cristiana. Non essendovi in seno all'Ente scopo di profitto, l'attività scolastica svolta non può considerarsi di carattere imprenditoriale, tanto che l'Ente stesso è iscritto al REA e non al Registro delle Imprese. In merito alla sentenza della Corte di Cassazione n. 4645/2004 citata dal Comune di Viterbo, è opportuno far presente, come rilevato dalla parte ricorrente, che la stessa Corte ha riconosciuto il diritto all'esenzione per le attività didattiche. Infatti, nel fare riferimento alla lett. b) dell'art. 16 della L. 222/85, nelle motivazioni della sentenza si legge testualmente che: 'Questo secondo ambito, non propriamente religioso o strettamente connesso a quello religioso, delle possibili attività degli enti ecclesiastici, non è richiamato dall'art. 7 della legge ICI. Questo non esclude necessariamente che possono godere anch'esse del medesimo regime di favore; molte di esse (quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura) rientrano già – in via diretta e non tramite il richiamo alla legge sugli enti ecclesiastici – nella previsione della lettera i)'".

La Commissione ha accolto sostanzialmente le tesi dell'Istituto, espone nella dettagliata memoria illustrativa elaborata dal dott. Paolo Saraceno, nella quale si è sottolineata la contraddizione in cui è incorsa la Suprema Corte, laddove mentre da un lato riconosce il diritto all'esenzione dall'imposta ICI per le attività didattiche svolte dagli Enti non commerciali dall'altro la nega sul presupposto che tali attività vengono svolte in forme commerciali solo perché erogate dietro pagamento di una retta, a nulla rilevando, per il giudice, sia l'intrinseca connotazione religiosa dell'attività, senza la quale la stessa Congregazione non avrebbe ragion d'essere, sia la insopprimibile natura di ente non commerciale senza fini di lucro dell'Istituto. Opportunamente è stato eccepito che il Legislatore non ha in alcun modo fatto riferimento **alla natura non commerciale dell'attività e, pur sapendo che** "molte delle attività indicate possono essere svolte solo con modalità ritenute <commerciali> dal nostro ordinamento fiscale, ha inteso comunque riconoscere un trattamento agevolato ad attività che, in quanto svolte da soggetti senza scopo di lucro, assumono una particolare rilevanza sociale e come tali meritevoli di tutela/...../L'equazione svolta dal Comune, secondo la quale l'Ente deve essere considerato un'organizzazione imprenditoriale non solo è del tutto errata sotto il profilo giuridico, ma è smentita dall'opera di apostolato svolta dalla Congregazione ben prima della disciplina del nostro ordinamento".

Non è superfluo ricordare che anche la CTP di Modena in un accertamento analogo, ha recentemente sentenziato **a favore dell'Istituto**, l'esenzione dall'ICI, argomentando, **ultroneamente**, che l'attività didattica "ben potrebbe rientrare nell'elenco delle esenzioni ICI... posto che il tipo di educazione impartita non possa certo non definirsi **cristiana**, e rientrare quindi nella previsione normativa detentiva ex art. 7, lett. i)".

E' sommamente utile che le ragioni giuridiche presentate all'autorità giudiziaria siano coerenti e condivise, in modo che tutto il nostro mondo possa parlare un solo linguaggio. Va ricordato, in proposito, **che il problema ICI non riguarda soltanto le**

scuole ma tutte le attività degli Istituti religiosi e degli Enti ecclesiastici sul piano nazionale!

Abbiamo preso atto, con disappunto, che qualcuno ha suggerito di “non pagare e non fare ricorso”, in attesa che il Comune riveda la sua decisione. E’ una responsabilità grave, poiché allo scadere dei 60 gg. (e ne mancano ormai pochi per alcuni Istituti) il provvedimento diventa esecutivo e non più impugnabile. Inoltre, sia la decorrenza sia la fattispecie dei provvedimenti può essere diversa da Ente a Ente; difficile quindi da governare centralmente; di conseguenza i rischi, per gli Enti, aumentano in maniera esponenziale.

*Ritenendo di fare cosa utile per i nostri Associati, pubblichiamo uno **SCHEMA DI RICORSO**, elaborato dai nostri Uffici Tecnici, che, opportunamente integrato e completato, può essere presentato in caso di accertamento.*

BOZZA DI RICORSO

Alla Commissione Tributaria Provinciale

di

CONTROVERSIA

- Congregazione, con sede in, Via/ Piazzan.....;
- Comune diSettore Tributi ed Entrate Patrimoniali.

Oggetto: Ricorso avverso - Accertamento ICI n.---(anno -).

La Congregazione -----, con sede in ----, Piazza ----, (c.f. -----), nella persona del suo legale rappresentante ----- c.f. -----, rappresentata e difesa, giusta procura in calce al presente atto, dal signor -----, Dottore Commercialista con Studio in -----

PRESENTA

Il seguente Ricorso contro l'accertamento ICI in oggetto, relativo all'immobile sito nel Comune di Via....., N. per le motivazioni illustrate di seguito.

Premessa

Il giorno -----, il Comune di ----- ha notificato all'Ente ----- l'avviso di accertamento ICI relativo all' anno L'accertamento dell'Ufficio ha riguardato la supposta infedeltà della dichiarazione ICI in quanto l'immobile sito nel Comune di -----, Via -----, non rientrerebbe nell'ambito di applicazione della norma di esenzione di cui all'art. 7, comma 1 lettera i) del D.Lgs. 504/92, essendo l'attività didattica (o altra), svolta all'interno dal medesimo Ente proprietario, una attività commerciale.

Detto accertamento, basato su motivazioni che, come illustrato nei seguenti paragrafi, non trovano alcun fondamento normativo, è gravemente lesivo degli interessi dell'Ente che ne chiede, pertanto, l'annullamento.

L'esenzione ICI ex art. 7, comma 1 lett. i) del D.Lgs. 504/92

L'art. 7, comma 1 lett. i) del D.Lgs. 504/92, prevede l'esenzione dall'ICI per gli immobili per i quali si manifestino contemporaneamente i due requisiti:

- soggettivo: che gli immobili siano utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1 lett. c) del Tuir (enti non commerciali);
- oggettivo: che gli immobili siano destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della L. 222/1985.

Al fine di verificare la corretta applicazione dell'esenzione ICI nei casi concreti, occorre quindi valutare l'esistenza di entrambi i requisiti.

Il requisito soggettivo: La Congregazione ----- è un Ente Ecclesiastico civilmente riconosciuto che, come previsto dal Suo Statuto, svolge il proprio apostolato nell'attività(scolastica,.....).

L'Ente è regolarmente iscritto nel registro delle persone giuridiche.

Secondo la disposizione dell'art. 111 bis del Tuir (art. 149, nella nuova numerazione), gli Enti Ecclesiastici civilmente riconosciuti non perdono mai, ai fini fiscali, la qualifica di Enti non Commerciali.

Con tale disposizione il Legislatore ha, infatti, riconosciuto la natura del tutto particolare di tali Enti, nei quali si svolge la vita religiosa e familiare dei componenti delle Congregazioni, escludendo che questi possano perdere la loro natura di Enti non Commerciali.

Conseguentemente, il primo requisito richiesto dalla norma è, nel caso in oggetto, certamente soddisfatto; occorre quindi soffermarsi sul secondo requisito che riguarda il tipo di attività esercitata nell'immobile.

Il requisito oggettivo: La lettera della norma elenca, in modo tassativo, alcune attività che il nostro ordinamento riconosce meritevoli dell'agevolazione. Nell'elencare dette attività agevolabili, la norma non fa alcun riferimento alla natura delle attività stesse anche se non vi è dubbio che alcune di esse siano considerate generalmente “commerciali” dal

nostro Legislatore tributario: si pensi per tutte all'attività didattica, all'attività sanitaria, all'attività ricettiva.

Affermare che, in presenza del requisito soggettivo, la deduzione non spetti quando l'attività esercitata, sebbene rientrante tra quelle previste dalla norma, abbia carattere commerciale, significa affermare un principio che non trova alcun fondamento nel testo normativo e stravolgere conseguentemente la corretta applicazione dell'esenzione. Che l'attività svolta dall'Ente nell'immobile in oggetto sia generalmente considerata, ai fini fiscali, attività commerciale è fuor di dubbio.

A prova di quanto affermato, l'art. 111 ter del Tuir prevede che le attività di cui all'art. 10 del D.Lgs. 460/97 non costituiscono attività commerciale quando sono svolte da Onlus nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale; tra queste l'attività di istruzione, l'attività sanitaria ecc.. Se ne deduce che, negli altri casi, tali attività siano considerate commerciali. Si pensi ancora alla disposizione dell'art. 10, primo comma n. 20), del Dpr 633/72 che dispone l'esenzione IVA delle prestazioni didattiche, che rimangono tuttavia prestazioni di natura commerciale. Analoghe considerazioni possono essere svolte con riferimento all'attività sanitaria o all'attività ricettiva. Ciò tuttavia non modifica il fatto che tali tipi di attività, particolarmente meritevoli per il proprio interesse sociale, rientrino tra quelle elencate ai fini dell'esenzione senza ulteriori condizioni.

Nel caso degli Enti Ecclesiastici è opportuno procedere ad una ulteriore considerazione; l'attività didattica, quella sanitaria e socio-assistenziale, **rappresentano le attività fondanti di molte Congregazioni religiose.**

Non si deve perciò confondere l'inquadramento imposto dalla vigente normativa con le motivazioni (certamente diverse da quelle "commerciali" e a "scopo" di lucro) per le quali gli Enti Ecclesiastici esercitano, in molti casi da centinaia di anni, le attività elencate nel medesimo art. 7 del D.Lgs. 504/92.

L'equazione secondo la quale l'Ente ----- svolgendo attività didattica dev'essere considerato un'organizzazione imprenditoriale, non solo è del tutto errata sotto il profilo giuridico, ma è smentita dall'opera di apostolato nell'educazione cristiana o nelle altre attività socio-sanitarie-assistenziali, svolte dalla medesima Congregazione ben prima della disciplina del nostro ordinamento.

Sul significato della parola "attività" si è d'altra parte soffermato lo stesso Ministero dell'Economia che ha pubblicato sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate un dizionario pratico dei termini tributari. Alla voce "attività" corrisponde la seguente definizione: *Esercizio di una impresa, arte o professione nel territorio dello Stato. Le attività sono raggruppate in categorie socio-economiche secondo una classificazione derivata dal sistema di contabilità nazionale. Il loro elenco può essere consultato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate. Chiunque intraprende una di esse nel territorio dello Stato deve comunicarlo anche telematicamente entro 30 giorni all'Agenzia, che provvederà ad attribuirle il numero di Partita IVA. Vanno comunicate anche le variazioni e le cessazioni di attività.* Una definizione che elimina ogni dubbio sulla natura commerciale del concetto di attività nel linguaggio fiscale.

Se ne deduce che, in assenza di una esplicita previsione normativa, non è possibile attribuire alla norma significati diversi da quelli espressi dalla sua formulazione letterale, con la conseguenza che, quanto sostenuto dal Comune di ----- nel proprio avviso di accertamento, appare privo di fondamento normativo e genera, conseguentemente, un dispendioso e sterile contenzioso.

La corretta applicazione dell'esenzione ICI agli immobili utilizzati dagli Enti Ecclesiastici per le attività indicate nel citato art. 7, comma 1 lett. i), è stata, infatti, più volte riconosciuta da numerose Commissioni Tributarie (ad esempio, *sentenza del CTP Viterbo, Sezione IV – n. 211, del 4 dicembre 2004; sentenza del CTP di Modena del 22/10/2004 RGR 859/03; sentenza n. 13/3/2003 della CTP di Bolzano del 02.07.2003 o, ancora, la sentenza n. 20/8/02 della CTP di Perugia del 14.02.2002*) ed è recepita dalle Amministrazioni Comunali di tutta Italia.

* * *

Tutto ciò premesso e considerato, l'Ente ricorrente

CHIEDE

Che Codesta Onorevole Commissione Tributaria voglia dichiarare l'accertamento in oggetto privo di fondamento e, conseguentemente, riconoscere il diritto dell'Ente ad usufruire dell'esenzione ICI, prevista dall'art. 7, comma 1 lett. i) del D.Lgs. 504/92.

* * *

L'Ente ricorrente

CHIEDE INOLTRE

la condanna dell'Amministrazione Comunale al pagamento delle spese

E FA ISTANZA

che la discussione della controversia di cui trattasi avvenga in pubblica udienza, a norma dell'art. 33, comma 1, D.Lgs. 546/92.

ISTANZA DI SOSPENSIONE

L'Ente ricorrente, con i motivi già esposti nel ricorso, sia in fatto che in diritto ha dimostrato l'assoluta illegittimità della pretesa tributaria.

Ciò premesso e in considerazione del fatto che l'esecuzione del procedimento di riscossione, seppure parziale, comporterebbe un gravoso esborso per il maggior importo accertato e gli interessi,

FA ISTANZA

di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato ai sensi dell'art. 47, D.Lgs. 546/92.

* * *

Si deposita con il presente atto:

Data,....