



OSSERVATORIO



IMU, l'Imposta Municipale Unica. *Un confronto sempre aperto.*

L'avvio di questo 2021, come ci si auspicava, ha certamente portato ottime notizie nel settore sanitario: infatti, sono ormai stati innestati i processi di vaccinazione che porteranno alla debellazione della pandemia da SARS-CoV-2. Purtroppo però sono ancora molti i settori attanagliati da problemi a cui non sono state ancora poste soluzioni. Con il passare del tempo appare sempre più vicina la fine del tunnel della crisi sanitaria; molto più lontana dalla risoluzione sembrano invece essere la crisi sociale ed economica, alla quale si potrà giungere soltanto tramite la semplificazione della burocrazia, allo scopo di liberare risorse per lo sviluppo del paese, dare certezza ai diritti dei cittadini e per far funzionare meglio il sistema Paese, riducendone i costi.

Ritornano, infatti, ciclicamente alla ribalta vecchie problematiche che pensavamo ormai superate, come quella dell'IMU (Imposta Municipale Unica), che in questi giorni sta complicando la vita a tanti religiosi, che, tra mille difficoltà, tentano di gestire le opere apostoliche delle proprie Congregazioni e contribuiscono significativamente a migliorare le sorti di un Paese ormai in perenne crisi ideale e sociale.

Nello scorso dicembre 2020 il Comune di Roma ha notificato a numerosi Enti Religiosi accertamenti IMU/TASI relativi all'anno 2015, per gli immobili situati nel suo territorio. Una parte rilevante degli accertamenti ha riguardato immobili utilizzati dagli Enti Religiosi per la propria attività di Religione e di Culto la quale, in base alle normative vigenti, è certamente esente da tali imposte.

Molti Istituti si troveranno quindi costretti a fronteggiare contenziosi complessi, di lunga durata e dall'esito incerto, anche a causa di una normativa non sempre lineare e armonica e di una Giurisprudenza non sempre allineata. Tuttavia a livello di Cassazione é oggettivo

il riconoscimento del diritto all'esenzione per tutti gli Enti e le attività di religione e di culto, come sancito dalla normativa concordataria vigente.

Inutile dire che l'arrivo delle numerose cartelle esattoriali da parte di *Aequa Roma S.p.A.* ha subito destato dubbi sulla legittimità di tali provvedimenti, visto che gli immobili degli Enti ecclesiastici aventi fine di religione e di culto, come pure le attività dirette a tali scopi e quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura, *sono esenti ex lege* dal pagamento dell'imposta municipale unica. Infatti, le varie disposizione normative sono molto chiare in tal senso e altrettanto chiare sono le numerose sentenze della Cassazione in merito.



L'art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. 504/1992 dispone che sono esenti dall'ICI:

*“gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), 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.**”¹*

¹ **Art. 7. Esenzioni** - Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 - Riordino della finanza locale degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge n. 421 del 1992.

1. Sono esenti dall'imposta:[...]

i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, 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.

Tale esenzione, per effetto del rinvio contenuto nell'art. 9, c. 8 del D.Lgs. 23/2011 a sua volta richiamato dall'art. 13, c. 13 del D.L. 201/2011, trova applicazione anche ai fini dell'IMU e della TASI. La norma prevede in maniera esplicita l'esenzione per gli immobili utilizzati dagli Enti per le attività di cui all'art. 16, lettera a), della L. 20/05/1985 n.222, che dispone: *Le attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana;*²

L'art. 2 della stessa L. 222/1985, inoltre stabilisce che **"Sono considerati aventi fine di religione o di culto gli enti facenti parte della costituzione gerarchica della Chiesa, gli istituti religiosi e i seminari"**³

Il fine di religione e di culto, esplicitamente tutelato dall'art. 20 della nostra Costituzione, é quindi immanente per gli Enti Ecclesiastici e non deve essere ulteriormente provato. Ne consegue che l'attività tipica ed irrinunciabile degli Enti Religiosi è quella diretta a realizzare il fine di religione e di culto, ferma restando la possibilità per loro di svolgere altre **attività diverse che però non possono mai essere prevalenti.**

Per ciò che riguarda le attività svolte negli immobili accertati, a differenza di quanto é avvenuto in passato con gli accertamenti relativi agli immobili nei quali sono svolte dagli Enti Religiosi le attività *commerciali* didattiche, sanitarie, ricettive e socio-assistenziali, il **Comune di Roma ha accertato anche gli immobili nei quali viene svolta l'attività**

² **Art.16, Legge 20 maggio 1985, n. 222 - Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi.**

Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque:

- a) **attività di religione o di culto** quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana;
- b) **attività diverse** da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro.

³ **Art. 2, Legge 20 maggio 1985, n. 222 - Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi.**

Sono considerati aventi fine di religione o di culto gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa, gli istituti religiosi e i seminari. Per altre persone giuridiche canoniche, per le fondazioni e in genere per gli enti ecclesiastici che non abbiano personalità giuridica nell'ordinamento della Chiesa, il fine di religione o di culto è accertato di volta in volta, in conformità alle disposizioni dell'articolo 16. L'accertamento di cui al comma precedente è diretto a verificare che il fine di religione o di culto sia costitutivo ed essenziale dell'ente, anche se connesso a finalità di carattere caritativo previste dal diritto canonico.

tipica della loro vita religiosa: comunità religiose, conventi, monasteri, seminari, curie generalizie e provincializie, ecc..

Il Comune ha richiesto il pagamento delle imposte su immobili adibiti ad **abitazione della comunità religiosa**, alla **cura ed al conforto delle persone gravemente svantaggiate (centri di accoglienza per senza tetto etc.)**, a **seminari**, a **luoghi di preghiera e di incontro con i fedeli, oratori**, ecc., a fronte di una interpretazione normativa difforme da quanto previsto dalle norme citate.

In alcuni casi, inoltre, quando sul territorio del Comune sono presenti immobili destinati a sedi di comunità religiose diverse appartenenti al medesimo Istituto, il Comune tende a riconoscere l'esenzione **soltanto su uno di essi**, applicando impropriamente per "analogia" il principio previsto per l'abitazione principale delle persone fisiche.

La motivazione degli accertamenti IMU/TASI notificati dal Comune di Roma agli Enti Ecclesiastici spesso appare disallineata rispetto alla situazione dei soggetti accertati per il fatto che la *categoria catastale dell'immobile* risulta difforme da quella di una più precisa classificazione rispetto all'attività svolta meritevole di esenzione.

L'orientamento della giurisprudenza nel corso degli anni con le sentenze della Corte di Cassazione ha confermato il pieno diritto all'esenzione per gli immobili dove viene svolta l'attività di religione e di culto degli Enti Religiosi.

In particolare, per quanto riguarda gli immobili destinati ad *abitazione della comunità religiosa*, si segnalano, a mero titolo esemplificativo, le seguenti decisioni:

- 1) Sentenza n. 26657 del 18/12/2009 - Sez. V della Corte di Cassazione Civile:
"L'immobile destinato ad abitazione della comunità religiosa composta da membri dell'ente ecclesiastico non costituisce attività commerciale poiché estranea al concetto della produzione e scambio di beni e servizi con finalità di lucro, connaturata all'esercizio del commercio in tutte le sue forme. Il primo ed essenziale scopo di un ordine religioso è la formazione di comunità in cui si esercita la vita associativa quale presupposto per la formazione religiosa, la catechesi, l'elevazione spirituale dei membri e la preghiera in comune."
- 2) Sentenza n. 6494 della Corte di Cassazione emessa il 20/03/2014
"Un immobile adibito ad abitazione degli appartenenti ad un ordine religioso deve dunque considerarsi destinato alla formazione del clero ai sensi della Legge n. 222 del 1985, articolo 16, e, pertanto, gode dell'esenzione di cui al Decreto Legislativo n. 504 del 1992, articolo 7, lettera i)".

Per quello che concerne l'**esenzione IMU per l'attività didattica** svolta da Scuole Paritarie, sempre l'art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. 504/1992, richiamato ai fini IMU dall'art. 9 del D.Lgs. 23/2011, prevede l'esenzione dall'imposta per *“gli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, **didattiche**, ricettive e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della L. 20 maggio 1985, n. 222.”*

I requisiti necessari per godere dell'esenzione sono stati specificamente indicati dall'art. 4 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze n. 200/2012, che prevede quanto segue:

“1. 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. [...]”

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

- a) l'attività é 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 é 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;”*

Dal quadro normativo sopra delineato si evince che, per poter fruire dell'esenzione in parola, occorre che sussistano i requisiti di cui all'art. 4, comma 3, lett. a) e b), del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze n. 200/2012 e che il corrispettivo medio percepito dall'ente non commerciale sia inferiore al Cms, vale a dire il costo medio per studente, stabilito dal Ministero dell'Istruzione, che costituisce, come chiarito nel D.M. del 26 giugno 2014 del Ministro dell'Economia e delle Finanze, il parametro di riferimento per verificare il rispetto del requisito di cui al comma 3, lett. c), art. 4 del citato D.M. n. 200/2012.

Alla luce delle disposizioni normative riportate, delle considerazioni fatte, delle perplessità e delle preoccupazioni suscitate dall'attività di accertamento da parte di *Aequa Roma SpA*, si é reso indispensabile promuovere un incontro con la Sindaca di Roma, Avv. Virginia Raggi.

L'incontro, oltre a scaturire dall'esigenza di comprendere le motivazioni di tale attività di accertamento, si è reso necessario anche per la preoccupazione del dibattito giuridico spesso non in linea con quanto disposto dalla normativa. Sono state infatti più volte emanate sentenze controverse sull'argomento. Al fine di evitare e prevenire contenziosi inutili e dannosi per tutti, si è condivisa la necessità di esaminare con gli uffici competenti preventivamente le diverse questioni controverse.

Allo scopo di illustrare i tanti aspetti tecnici sottostanti la problematica sopra accennata, ci pare utile riportare quasi per esteso il testo di una recentissima Sentenza della Suprema Corte di Cassazione, nella cui motivazione è agevole cogliere l'evoluzione e gli adeguamenti *normativi* scaturiti dopo la promulgazione del Decreto-Monti, il Regolamento ex Dlgs n. 200/2012 in materia di esenzione IMU per le scuole paritarie. Recita la Sentenza:

CASS. CIV., SEZ. V, ORD., (DATA UD. 08/10/2020) 15/12/2020, N. 28578

Motivi della decisione

.....

7. La terza censura è fondata, assorbita la seconda.

Invero, la giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. n. 22223 del 2019; Cass. n. 7415 del 2019; n. 18831/2020) è

COMUNICATO STAMPA

“IMU SCUOLE PARITARIE E ISTITUTI RELIGIOSI”.

ROMA CAPITALE – Accertamenti IMU per gli anni 2013-2017 su scuole paritarie, immobili destinati a comunità religiose, seminari, attività di religiose e di culto.

Padre Francesco Ciccimarra, Presidente Nazionale AGIDAE (Associazione Gestori Istituti Dipendenti dall'Autorità Ecclesiastica) dichiara: “Nei giorni scorsi ho incontrato la **Sindaca di Roma, Avv. Virginia Raggi**, per discutere delle questioni riguardanti centinaia di accertamenti IMU effettuati nei confronti di Istituti religiosi che svolgono attività scolastiche, educative e sociali, e attività tipiche di religione e di culto (seminari, oratori, ecc.). L'incontro si è reso necessario a seguito dell'attività di accertamento da parte di *Aequa Roma SpA* e al fine di comprendere le motivazioni di tale attività, in quanto mentre per tutto il settore di attività “commerciali” gli enti religiosi già pagano le imposte sui relativi immobili, per tutti gli altri vige l'esenzione prevista per legge. La Sindaca Raggi si è dichiarata da subito disponibile al confronto e ha promosso e reso operativo un apposito tavolo tecnico con l'Ufficio competente al fine di esaminare le diverse questioni. Auspichiamo che questa collaborazione con il Comune di Roma possa proseguire anche per tante altre iniziative che possano rendere sempre più efficace il servizio della Chiesa per la città di Roma”.

concorde nel ritenere che il D.L. n. 203 del 2005, art. 7, comma 2 bis, aggiunto dalla L. di conversione n. 248 del 2005, dalla L. n. 266 del 2005, art. 1, comma 133, ed infine sostituito dal D.L. n. 223 del 2006, art. 39, convertito nella L. n. 248 del 2006, ha esteso l'esenzione dall'ICI disposta dalla citata L., art. 7, comma 1, lett. I), alle attività che non avessero esclusivamente natura commerciale; ed è questa la disposizione normativa da applicare "*ratione temporis*" alla specie in esame, concernente il pagamento ICI annualità 2010-2012, prima delle modifiche apportate alla norma in esame dal D.L. n. 149 del 2013, art. 11 bis, convertito con modificazioni nella L. n. 13 del 2013; ora, prima della modifica legislativa da ultimo citata, la giurisprudenza di questa Corte, con indirizzo costante, ha stabilito che l'esenzione dall'ICI non spetta ad un fabbricato, nel quale un ente religioso, quale è nella specie la contribuente, svolga un'attività a dimensione imprenditoriale anche se non prevalente; e, nella specie, non è contestato che l'ente religioso anzidetto svolgesse nei locali in questione attività scolastica e quindi diversa da quella di religione e dal culto; occorre pertanto valutare se l'attività svolta, esercitata da detto ente religioso, potesse ritenersi finalizzata ad uno degli scopi istituzionali protetti, di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i); era necessario all'uopo accertare la sussistenza di due requisiti, di cui uno soggettivo e cioè la natura non commerciale dell'ente ed uno oggettivo e cioè che l'attività svolta rientrasse fra quelle previste dal citato art. 7; non era quindi sufficiente provare che l'attività, cui l'immobile era destinato, rientrasse fra quelle esenti, dovendosi altresì provare che detta attività non venisse svolta in concreto con modalità proprie di un'attività commerciale; e la Commissione dell'unione Europea, pronunciata in ordine alle disposizioni che regolamentavano l'esenzione ICI, onde valutare la loro compatibilità con il trattato istitutivo dall'unione Europea, art. 107, paragrafo 1, con decisione del 19 dicembre 2012 ha stabilito che anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività commerciale e cioè offrire beni e servizi sul mercato, con conseguente necessità di accertare che si tratti di attività svolta a titolo gratuito ovvero a fronte di versamenti del tutto minimi; sono pertanto irrilevanti ai fini tributari le finalità solidaristiche, che certamente connotano le attività didattiche svolte dall'ente anzidetto, occorrendo al contrario verificare se l'attività svolta da detto ente religioso fosse rivolta ad un pubblico indifferenziato ovvero a categorie predefinite di soggetti; se il servizio venisse offerto per l'intero anno solare; se la struttura funzionasse o meno come un normale istituto scolastico; quale tipo di tariffa venisse applicata e quale tipo di compenso venisse richiesto, se cioè esso avesse una qualche rilevanza ovvero fosse meramente simbolico.

La CTR ha accertato i suddetti requisiti argomentando che l'ente "svolge negli immobili di cui agli accertamenti del comune di Viterbo attività didattica paritaria rispetto a quella statale, non adotta discriminazioni nell'accettazione degli alunni, non chiude il bilancio con risultato superiore al pareggio economico, non distribuisce utili". Ma non ha svolto

alcun accertamento con riferimento alle modalità con cui veniva svolta in concreto l'attività didattica, vale a dire se a titolo gratuito ovvero a fronte di versamenti del tutto minimi. Secondo questa Corte, l'esenzione può trovare applicazione a condizione che sia dimostrato che l'attività in oggetto, di natura didattica, sia svolta con modalità non commerciali. E a fare il discrimine in questo caso é la retta (Cass. 18831/2020; n. 3369/2019; n. 2019/13787, in motiv; 24308/2019; Cass. n. 10754/2017; Cass. n. 10483 del 2016; n. 19773 del 2019; n. 13970 del 2016, massimate).

In particolare, questa Corte con sentenze n. 13970 dell'8 luglio 2016 e n. 24308/2019 ha precisato che, in tema di imposta comunale sugli immobili, lo svolgimento esclusivo nel cespite (nella specie, di proprietà di ente ecclesiastico) di attività di assistenza o di altre attività equiparate, senza le modalità di un'attività commerciale, costituisce il requisito oggettivo necessario ai fini dell'esenzione dall'imposta, prevista dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), e va accertato in concreto, con criteri di rigorosità, seguendo le indicazioni della circolare ministeriale n. 2/DF del 2009 e, dunque, verificando, soprattutto, dell'importo delle rette, che deve essere significativamente ridotto rispetto ai prezzi di mercato, onde evitare un'alterazione del regime di libera concorrenza e la trasformazione del beneficio in un aiuto di Stato. Deve quindi concludersi, dando seguito all'orientamento di legittimità di recente espresso (Cass. n. 4066 del 2019); che l'esenzione prevista in favore degli enti non commerciali dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), é compatibile con il divieto di aiuti di Stato sancito dalla normativa dell'Unione Europea solo qualora abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica nei termini sopra precisati: quando l'attività sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico.

Così ricostruita la portata e l'efficacia del dato normativa applicabile alla fattispecie, deve concludersi che giudice d'appello non ha fatto una corretta applicazione della norma; per tutte le annualità oggi in esame, non é stata correttamente valutata la ricorrenza del presupposto oggettivo per l'esenzione dall'ICI. Infatti, in conformità ai principi sopra indicati, si devono considerare irrilevanti - ai fini tributari - le argomentazioni con le quali la CTR ha ritenuto la sussistenza dei presupposti dell'agevolazione basandosi esclusivamente sull'atto costitutivo o sul regolamento interno dell'ente religioso. Alla luce dei criteri su richiamati, per escludere la natura economica delle attività svolta nell'immobile quale scuola paritaria é necessario un puntuale accertamento di fatto, condotto in termini rigorosi, volto a verificare la gratuità delle attività espletate ovvero che gli eventuali importi versati dagli alunni siano, per la loro entità, simbolici o comunque inidonei a costituire una retribuzione del servizio prestato in quanto notevolmente inferiori ai costi di gestione. Tale puntuale accertamento di fatto, va condotto in modo rigoroso, ispirandosi alle indicazioni contenute, pur se con riferimento

a diversa fattispecie, in Cass., Sez. 5, n. 13970 dell'8 luglio 2016e, dunque, verificando, in concreto, che le condizioni indicate nell'atto costitutivo siano state effettivamente poste in essere oltre ad accertare che l'importo delle rette fosse significativamente ridotto rispetto ai prezzi di mercato, onde evitare un'alterazione del regime di libera concorrenza é la trasformazione del beneficio in un aiuto di Stato. La sentenza impugnata non ha fatto buon governo dei principi ora enunciati, avendo riconosciuto il ricorrere dei presupposti dell'esenzione senza in alcun modo chiarirne le ragioni secondo i profili fattuali dell'attività svolta, laddove avrebbe dovuto accertare se le attività gestite fossero in concreto esercitate con modalità non commerciali nei termini sopra esposti.

7.1 Il nostro Ordinamento, poi, per sfuggire ad un assai probabile procedimento per infrazione, ha successivamente provveduto ad abrogare l'imposta comunale sugli immobili e ad introdurre un'imposta municipale unica (c.d. IMU) sulla componente immobiliare.

In particolare, é stato il D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, (Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale), all'art. 7, ad introdurre nel nostro ordinamento l'IMU a decorrere dal 2014 (art. 8), ed a confermare per essa le esenzioni previste per l'ICI dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. d) e i).

Peraltro, il D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, (c.d. Salva - Italia), convertito in L. 22 dicembre 2011, n. 214, che ha modificato alcuni aspetti dell'imposta rispetto alla sua concezione originaria, ha poi ritenuto opportuno anticipare in via sperimentale l'applicazione della nuova imposta già a partire dall'anno 2012 (art. 13), senza comunque intervenire sull'esenzione per gli immobili di cui al ricordato D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. d) ed i), e, un emendamento del Governo ha introdotto nel D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, (c.d. "decreto-legge sulle liberalizzazioni"), poi convertito in L. n. 27 del 2012, l'art. 91 bis, che, con decorrenza dal 1 gennaio 2013, ha previsto ulteriori limiti all'applicabilità dell'esenzione prevista dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, lett. i).

L'art. 91-bis, (rubricato Norme sull'esenzione dell'imposta comunale sugli immobili degli enti non commerciali) che come si é detto al comma 1, prevede una modifica del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), prevede che "sono esenti dall'imposta: i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87 (ora art. 73), comma 1, lett. c), 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 alla L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, lett. a), (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i).

L'esenzione dal tributo comunale (IMU), prevista dall'ordinamento italiano, é attualmente fruibile da parte di soggetti che soddisfino contemporaneamente due requisiti: l'uno soggettivo e l'altro oggettivo. Ai fini dell'esenzione, gli immobili gravati dal tributo,

devono essere utilizzati direttamente da soggetti (pubblici o privati) che non abbiano come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, e ivi svolgano, effettivamente con modalità non commerciali, attività "assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché (quelle) di cui alla L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, lett. a)". Con tale articolo, dunque, il legislatore ha riformulato l'esenzione (ora riferita all'imposta IMU di nuova introduzione), ponendo ai fini del suo godimento *l'ulteriore requisito secondo cui l'attività agevolata deve svolgersi con modalità "non commerciali"*. Pertanto, ai requisiti oggettivo e soggettivo già vigenti si affianca ora il riferimento alle concrete modalità di svolgimento dell'attività che deve svolgersi nell'immobile perché l'esenzione possa applicarsi. Il decreto attuativo approvato dal Governo ha a sua volta chiarito che tali modalità sono quelle "prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell'Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà".

Il D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, art. 9, comma 6, (convertito, con modificazioni, in L. 7 dicembre 2012, n. 213, "Disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012") **ha poi aggiunto un ulteriore periodo al suddetto art. 91-bis, comma 3,** prevedendo che con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze siano stabiliti anche "i requisiti, generali e di settore; per qualificare le attività di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i), **come svolte con modalità non commerciali**" Le condizioni necessarie per beneficiare dell'esenzione dono dunque attualmente le seguenti: 1) gli immobili devono essere utilizzati da enti non commerciali (medesimo requisito soggettivo); 2) devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente indicate (quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di religione o culto); 3) le attività tassativamente indicate devono essere svolte **con modalità non commerciali (novità)**; 4) se gli immobili sono utilizzati promiscuamente (vi si svolgono sia attività agevolate che attività non agevolate) **é necessario operare un frazionamento catastale che renda unità immobiliare autonoma la parte di immobile utilizzata per le attività agevolate; se il frazionamento non é tecnicamente possibile, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzo agevolato (novità).**

Il regolamento redatto da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze é il D.M. 19 novembre 2012, n. 200, ed ivi sono state stabilite le modalità e le procedure relative alla dichiarazione IMU, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività previste

dal novellato D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), (decreto ICI) come svolte "con modalità non commerciali".

Le modalità non commerciali sono definite dall'art. 1, lett. p), come "modalità di svolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell'Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà".

Il successivo art. 3, elenca i requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali, che sono: "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'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge".

Il successivo art. 4, prevede ulteriori requisiti (speciali). In particolare, si afferma che lo svolgimento di attività didattiche **si ritiene effettuato con modalità non commerciali se:** a) l'attività é 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 é 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.

Ebbene, anche con riguardo alla debenza IMU, la CTR del Lazio ha motivato sulla sussistenza dei requisiti di cui al D.M. cit., artt. 3 e 4, affermando che il regolamento approvato riconosceva il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione; che si trattava di attività paritaria rispetto a quella statale; che i corrispettivi coprivano solo in parte i costi dell'effettivo esercizio, risultando ciò dal regolamento che vietava la distribuzione di utili o avanzi di gestione in favore dei soci e dei collaboratori.

Ma detto ultimo requisito non appare idoneo ad escludere la commercialità dell'attività svolta, atteso che l'importo delle rette deve essere significativamente ridotto rispetto ai prezzi di mercato, onde evitare un'alterazione del regime di libera concorrenza, soprattutto, in considerazione del fatto che detto accertamento va effettuato in concreto anno per anno.

La CTR avrebbe dovuto verificare che la retta pagata dagli alunni della struttura non costituisse un contributo inidoneo a coprire, per una parte significativa, i costi effettivi di gestione (Cass., sez. 5, 2173/2012, n. 4502), non potendo assumere rilievo la mera circostanza che la retta coprisse solo una parte dei costi (Cass. n. 14226/2015).

8. Sulla base delle considerazioni svolte, i criteri che la CTR ha ritenuto soddisfatti nel caso in esame, per quanto sopra evidenziato, non possono ritenersi idonei ad escludere la natura economica delle attività svolta nell'immobile destinato all'esercizio dell'attività didattica, essendo altresì necessario verificare la gratuità di tali attività ovvero che gli eventuali importi versati dagli siano, per la loro entità, simbolici o comunque inidonei a costituire una retribuzione del servizio prestato in quanto notevolmente inferiori ai costi di gestione. Tale ulteriore e puntuale accertamento di fatto, da condurre in modo rigoroso, non è stato svolto nella sentenza impugnata, la quale si è limitata a richiamare quale elemento di prova della concreta non distribuzione degli utili e del rapporto retta-costi, il solo regolamento approvato dall'ente.



Conclusioni

La normativa sopra richiamata, frutto di un annoso confronto e scontro interpretativo, sembra aver delineato una sorta di linee-guida su una materia tanto delicata. In sintesi:

1. Per gli immobili nei quali vengono espletate attività *“di religione e di culto”*, come individuate dalla stessa legge, (istituti religiosi, seminari, enti facenti parte della costituzione gerarchica della Chiesa, quali parrocchie, diocesi, ecc.), **l'esenzione IMU dovrebbe essere riconosciuta in via automatica**, senza alcun tentativo di limitare in maniera impropria le rispettive superfici degli immobili o parti di essi, con riferimento, ad es. al numero dei religiosi/seminaristi ospitati nella casa, ai servizi effettuati per la comunità, alle aree temporaneamente inoccupate;
2. Per gli immobili destinati ad attività di *scuole paritarie, gestite da enti non commerciali, e con “modalità non commerciali”*, secondo i parametri economici individuati con apposito Decreto Ministeriale in materia di *costo medio studente*, sulla base di una normativa europea in tema di aiuti di Stato, l'esenzione dal pagamento dell'IMU è del tutto legittima;
3. Gli immobili che ospitano l'attività di scuola paritaria, qualora non siano tecnicamente *frazionati*, sono assoggettati eventualmente a IMU *se dovuta, solo in maniera proporzionata* alla superficie occupata da altre attività non esenti;
4. L'accatastamento eventualmente non conforme di immobili esenti IMU dovrà essere ricondotto alla destinazione d'uso più congrua con l'attività svolta;
5. Gli immobili utilizzati ad attività di natura **oggettivamente commerciale** sono assoggettati al pagamento dell'*Imposta Municipale Unica*, come previsto, *da sempre*, dalla normativa tributaria statale e concordataria;
6. Per gli immobili destinati ad **attività assistenziali e sanitarie** svolte in modalità *non commerciali*, si fa riferimento a quanto stabilito nell'art. 4 del Dlgs 200/2012⁴;

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

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,

-
7. Gli immobili che ospitano **attività di tipo ricettivo o ricreativo**, per poter beneficiare di eventuale esenzione IMU devono poter rispondere a quanto previsto dal citato Dlgs 200/2012⁵

Resta consolidato, purtroppo, l'orientamento del Giudice di legittimità in tema di utilizzo indiretto dell'immobile da parte di altro soggetto, diverso dall'ente ecclesiastico, come ad es. un immobile dato in comodato d'uso ad altro soggetto non commerciale. E' di qualche giorno il pronunciamento della Suprema Corte di Cassazione che, con Ordinanza del 25/01/2021 n. 1539, ha ribadito che "l'esenzione non spetta nel caso di utilizzazione indiretta ancorché assistita da finalità di pubblico interesse".⁶

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 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.

⁶ **Cass. civ., Sez. VI - 5, Ord., 25 gennaio 2021, n. 1539**

3.9 Si tratta di un assunto che si pone in contrasto con il diritto vivente costituito dal consolidato indirizzo giurisprudenziale di questa Corte secondo il quale condizione per poter usufruire dell'esonero è l'utilizzo "diretto" dell'immobile da parte dell'ente possessore. Nel caso di immobile dato in comodato, infatti, non rileva l'utilizzo che ne fa il comodatario, non soggetto ICI, ciò che difetta, ai fini dell'esenzione IMU, è il requisito dello svolgimento dell'attività esente **direttamente** da parte proprietario-possessore (cfr. Cass. 28299/2019) 3.10 Tale orientamento è stato ribadito da una recente pronuncia dove si afferma che "L'esenzione non spetta, pertanto, nel caso di utilizzazione indiretta, ancorché assistita da finalità di pubblico interesse" (cfr. Cass. 18838/2006, 8496/2010, 28211/2012, più recentemente, Cass. n. 10483/2016). In particolare, secondo Cass. n. 4502/2012 "In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'esenzione prevista dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. T, comma 1, lett. i), è subordinata alla compresenza di un requisito oggettivo, rappresentato dallo **svolgimento esclusivo** nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, e di un requisito soggettivo, **costituito dal diretto svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali** (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c), cui il citato art. 7 rinvia).