



La soluzione del problema IMU dei Comuni Italiani. Il caso degli immobili degli Enti Ecclesiastici.

Ringrazio tutti, ringrazio AGIDAE; non è la prima volta che vengo ai vostri Eventi; ringrazio in particolare Padre Franco Ciccimarra al quale sono legato da una profonda amicizia e stima.

Il tema di cui ci dovremmo occupare oggi è un tema di interesse, è un tema di grandissima attualità, il tema dell'IMU. Ma è un tema che si incrocia anche con altre due tematiche importanti: la riforma del terzo settore e la delega fiscale. Quindi sono tre passaggi che vanno tra loro coordinati. IMU, il terzo settore e riforma fiscale.

Partiamo dall'IMU. Come sapete, la disciplina particolare, le definizioni, le nozioni relative agli Enti non commerciali e alle attività svolte dagli Enti non commerciali, in particolare gli Enti religiosi, non nascono con la disciplina IMU. Nascono con la disciplina dell'ICI, che risale al 1992, dove si affermava che l'Ente non commerciale, quindi quello che è individuato nel TUIR, articolo 73 del Testo Unico delle imposte sui redditi, laddove svolge, *con modalità non commerciali*, determinate attività assistenziali, previdenziali e didattiche, ai fini della disciplina dell'ICI, l'ente è esente. Questa disposizione poi è stata ripresa nel 2019, quando fu introdotta l'IMU, e nel 2019 si è fatto espresso riferimento a questo articolo 7 del decreto ICI. Avevamo quindi la definizione soggettiva dell'ente non commerciale, delle modalità non commerciali e infine dell'oggetto.

Quando è stato introdotto il Codice del Terzo Settore si è fatto richiamo all'articolo 7 del decreto ICI, Quindi si parte, dall'ICI, si transita alla disciplina dell'IMU e poi si giunge alla normativa del terzo settore, che richiama la disciplina.

I capisaldi di tutta questa nostra normativa sono: *l'individuazione soggettiva*, Ente

non commerciale e quindi l'Ente religioso, *le modalità non commerciali e le attività*, tra cui l'attività didattica.

Una volta individuati questi aspetti salienti della normativa, vediamo che cosa ha fatto il Legislatore. Un primo intervento è stato fatto proprio con la Legge di Bilancio del 2024. C'era un problema oggettivo: l'Ente religioso che aveva il possesso di un immobile e concedeva in comodato questo immobile a soggetti che erano strutturalmente, funzionalmente collegati con il soggetto che ne aveva la titolarità giuridica; si poneva un problema: si applica o non si applica l'esenzione del IMU?

C'è stato un vivace dibattito, si sono avute prese di posizioni giurisprudenziali differenziate. Si è pensato allora di risolvere il problema attraverso una norma di *interpretazione autentica*. Perché interpretazione autentica?

Questa norma della Legge di Bilancio 2024 abbraccia la situazione di ciò che si è verificato in passato. Entra in vigore nel 2024, ma, come norma di interpretazione autentica si rende applicabile anche per le annualità precedenti? Nel momento in cui un soggetto titolare di un immobile, un Ente non commerciale religioso, lo dà in comodato d'uso gratuito a un soggetto al quale è collegato strutturalmente e funzionalmente, resta applicabile l'esenzione dell'IMU. Tuttavia occorre capire bene come questi due concetti "*strutturalmente e funzionalmente*" devono essere declinati; altrimenti il diritto alla esenzione viene meno e si continua ad alimentare un contenzioso.

Ho chiesto alle strutture del Ministero, in particolare al Dipartimento delle Finanze, di dare delle indicazioni puntuali: diversamente si rischia di alimentare ulteriori contenziosi.

Già questa è una prima risposta che posso dare; una volta che si farà quest'elenco, vale a dire dell'attività strutturalmente o funzionalmente collegata eviteremo il proliferare di contenziosi che sicuramente non giovano. Questo è il primo aspetto della norma della Legge di bilancio 2024, che fissa i principi generali da un effetto retroattivo

L'ulteriore passaggio che si deve fare è legato proprio a declinare, quindi a dettagliare bene questi due elementi: *strutturalmente e funzionalmente collegati* con l'Ente che va in comodato. Con ciò questa vicenda potremmo dire che avrà trovato una sua definizione.

L'altro tema delicato riguarda le *rette scolastiche*. Bisogna fare un po' di chiarezza sul punto. Ritorniamo sempre alla definizione del già citato articolo 7, quindi all'Ente non commerciale che svolge attività *con modalità non commerciali*; e tra queste attività ci sono anche le attività didattiche. Tutto è legato a un Decreto Ministeriale, che risale al 2012, DM 19 novembre 2012 numero 200. Perché si fece questo decreto ministeriale? Perché eravamo sotto pressione per una eventuale procedura di infrazione dell'Unione Europea. L'Unione Europea asseriva che l'esenzione dall'IMU avrebbe potuto configurare un aiuto di Stato in violazione delle regole dell'Unione.

Nel 2012 si fece questo decreto dove si diceva che l'esenzione ai fini IMU sarebbe stata possibile se l'attività dell'ente non commerciale fosse svolta *a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico*. Quando si usano termini così vaghi e così generici ecco nasce il problema interpretativo, che abbiamo anche oggi con la norma di interpretazione autentica.

Il decreto ministeriale, quando faceva riferimento a corrispettivi di importo *simbolico*, o tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso, non ha utilizzato una formulazione molto puntuale. Di qui il contenzioso.

Qual è stata la posizione assunta dagli Enti?

Visto che poi molti Comuni si lamentavano gli Enti chiedevano che si applicasse l'esenzione IMU. Molti Enti hanno articolato la loro difesa su quattro punti.

- Che significa corrispettivi di *importo simbolico*? La risposta è stata data per i casi in cui vengono corrisposte rette inferiori a quelle mediamente praticate per la stessa attività, svolte nello stesso ambito territoriale, con modalità concorrenziali. Questo è il primo aspetto che è stato messo in rilievo nelle difese degli Enti.

- Il secondo è quello dei *costi standard*, allorché si applicano rette pari o inferiori ai costi standard.
- Si è parlato di parametrizzazione a una soglia inferiore al 50 %;
- La gestione in perdita.

Queste erano le quattro aree di difesa che erano state rappresentate. Questa situazione continua a generare contenzioso perché molti Enti locali ritengono che la definizione di corrispettivi simbolici non calzi bene con questa difesa. Mentre sul versante degli immobili dati in comodato per finalità strutturale che sono strutturalmente o funzionalmente collegati vediamo la definizione, quando entriamo in questa parte qui, non abbiamo elementi certi su cui poter lavorare.

Quali potrebbero essere le soluzioni? Perché il nostro obiettivo, è di trovare una soluzione. Se continuiamo su questa strada difficilmente se ne verrà a capo. La cosa che vedo possibile invece, poiché l'IMU si intreccia con la disciplina del terzo settore, è l'applicazione di norme del terzo settore. Se esaminiamo le disposizioni che riguardano i criteri di commercialità e non commercialità previste per gli Enti del terzo settore ci rendiamo conto che la non commercialità è configurabile laddove c'è la cosiddetta mera copertura dei costi oppure la prestazione viene resa a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi. *Ecco che la strada della disciplina dell'Ente del terzo settore, può essere di aiuto per rimuovere tutte le criticità che emergono dall'attuale assetto.*

Vedo percorribile la soluzione di individuare, in adeguamento alla Direttiva sulla normativa del terzo settore, quei concetti, quelle definizioni di corrispettivi gratuiti o di corrispettivi che non superano il costo, e che sgombrano il campo da quella dei *corrispettivi simbolici* o dalle difese che hanno apprestato gli Enti religiosi e che non hanno trovato d'accordo la Giurisprudenza in particolare, la Giurisprudenza di legittimità.

Ecco il percorso che penserei si possa fare. Come si fa con i tempi? Su questo aspetto la disciplina del terzo settore può essere d'aiuto, perché, come voi sapete, la normativa del terzo settore, che risale al 2016, richiede un'autorizzazione da parte dell'Unione Europea; e noi ci stiamo lavorando. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, in collaborazione col Ministero del Lavoro, sta rappresentando questa situazione, proprio perché l'articolo 104 del Codice del terzo settore richiede l'autorizzazione da parte dell'Unione Europea, presso gli Uffici tecnici dell'Unione Europea.

C'è un'interlocuzione costante, che penso sfocerà in Provvedimenti, quindi in un ok. Aspettiamo una validazione della parte dell'Unione Europea, spero prima dell'estate. Una volta dato l'ok da parte dell'Unione Europea la disciplina fiscale si renderà applicabile dal periodo d'imposta successivo a quello di approvazione, quindi dal 2025. Spero avremo l'autorizzazione a dire che per l'attività commerciale e/o non commerciale si deve far riferimento alla *gratuità* oppure alla *corrispondenza tra i costi e ricavi*, quindi non superamento del costo; e allora penso che attraverso questa soluzione, data per la disciplina del terzo settore, potremmo trovare una soluzione al problema IMU degli Enti.

Nella disciplina del terzo settore, in particolare nell'articolo 79, c'è un'altra previsione a carattere transitorio, che riguarda la natura di attività non commerciale anche quando il corrispettivo, per tre anni, non eccede il 6% dei costi. . Questo in qualche modo rappresenta un atteggiamento morbido ai fini dell'assetto dell'IMU.

Faccio altre due battute che riguardano un po' tutto l'assetto del terzo settore, e tutto ciò che può recare dei problemi al vostro comparto; ed è legato anche agli immobili. Oggi, noi abbiamo una disciplina per cui la lente non commerciale religiosa, ha immobili che afferiscono, possono afferire, all'attività commerciale.

Ho cercato di individuare un percorso per trovare una soluzione all'annoso problema dell'IMU per quanto attiene agli Enti e agli immobili religiosi. Il primo problema l'abbiamo affrontato e risolto per

quanto riguarda gli immobili dati in comodato a soggetti collegati strutturalmente e funzionalmente con l'Ente ecclesiastico che dà in comodato. Ci manca da chiudere questa disciplina attraverso l'individuazione, il dettaglio, del collegamento funzionale e strutturale.

L'altro tema molto delicato riguarda nello specifico le rette scolastiche, dove c'è una divergenza di vedute tra gli organi giurisdizionali sulle posizioni che hanno assunto gli Enti religiosi in sede di contenzioso e la soluzione che si può intravedere, legata alla definizione delle regole sul terzo settore, dove sostanzialmente c'è una qualificazione di attività non commerciale, ove i costi sono allineati ai ricavi, oppure, in via transitoria, dove i ricavi si mantengono nel limite del 6% dei costi per un certo lasso temporale.

Completo il ragionamento sul versante degli immobili degli Enti religiosi. Che succede nel momento in cui l'Istituto religioso entra nella disciplina del terzo settore e quindi viene a qualificarsi Ente non commerciale?. Questo si può essere un problema, perché uscendo da un meccanismo di non commercialità ed entrando in un meccanismo di commercialità, gli immobili che cambiano qualificazioni, che dall'attività commerciale passano dall'attività non commerciale possono generare plusvalenze, che sarebbero punibili.

Quali le soluzioni? Ce ne sono due, una prima soluzione è quella di affermare che in questo caso la plusvalenza viene ad essere assoggettata ad un'imposta sostitutiva più bassa. Ce n'è un'altra, che io penso sia percorribile sulla quale si può lavorare: l'Ente religioso passando dalla commercialità alla non commercialità continua a svolgere la stessa attività, e quindi non passa da un'attività commerciale tipica a un'attività non commerciale. Se è così, non possiamo pensare che questo possa generare un meccanismo di tassazione quando nella realtà nulla è mutato dal punto di vista sostanziale,

Si può adottare una strada di questo tipo. Nel momento in cui questo immobile che appartiene a un Ente commerciale passa a un Ente non commerciale, quindi Ente religioso nell'ambito dell'attività commerciale non commerciale mantiene un regime di neutralità, e quindi non si tassa.

La tassazione potrà venire quando questo bene viene ad essere dismesso: due strade, dunque: o imposta sostitutiva al momento del passaggio dalla commercialità alla non la commercialità o l'altra strada che mi sembra sia percorribile, è quella di mantenere la neutralità; e ovviamente la tassazione ci sarà al momento del realizzo, quando l'immobile venisse dismesso.

Terza e ultima cosa: IRAP. Per gli Enti religiosi c'è un problema per le scuole. Cosa succederebbe con il cambiamento della qualificazione tra gli Enti del Terzo Settore? Le scuole si possono qualificare come Enti commerciali; di conseguenza, come viene disciplinata a parte la detrazione della base imponibile sul valore della produzione, si può portare in deduzione ciò che attiene al costo del lavoro, dipendenti e via dicendo. Entrando nel meccanismo della non commercialità viene fuori un problema, perché l'Ente non commerciale oggi deve pagare IRAP sulle retribuzioni di dipendenti, assimilabili, collaboratori e via dicendo; quindi questo comporterebbe, un aggravio.

Cosa si può fare? Si può pensare di lasciare il meccanismo precedente poiché dal punto di vista della sostanza nulla è cambiato. Ci si è solo spostati dall'attività commerciale all'attività non commerciale.

In questi termini, ultima cosa che volevo dire, la *delega fiscale*, che è l'altro tassello di questo puzzle, è che la delega fiscale può essere d'aiuto. La delega fiscale offre delle indicazioni per trovare delle soluzioni. Vedrete che tutto è collegato ai tempi perché una volta che ci sarà l'OK da parte dell'Unione Europea sulla disciplina fiscale degli Enti del terzo settore, penso che si potrà mettere in moto questo meccanismo per dare chiarezza e certezza, che poi penso sia uno degli elementi essenziali nel rapporto fisco-contribuente. Tutto quello che stiamo costruendo in materia fiscale cambierà il rapporto tra il fisco e il contribuente; si va verso un rapporto molto più aperto e collaborativo. Il contribuente non deve essere il soggetto passivo, ma deve essere soggetto attivo del rapporto tributario.

Per fare questo è necessario dare regole certe in questo settore. Penso si possa lavorare e portare a casa dei risultati che sono interessi di tutti.