

**Consiglio di Stato**

**Sezione Consultiva per gli Atti Normativi**

**Parere 27 settembre - 4 ottobre 2012, n. 4180**

*Numero 04180/2012 e data 04/10/2012*

REPUBBLICA ITALIANA

Consiglio di Stato

Adunanza di Sezione del 27 settembre 2012

NUMERO AFFARE 07658/2012

OGGETTO:

Ministero dell'economia e delle finanze.

Schema di decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, recante regolamento avente ad oggetto la determinazione delle modalità e delle procedure per stabilire il rapporto proporzionale tra le attività svolte con modalità commerciali e le attività complessivamente svolte dagli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lettera c), del TUIR, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dall'imposta municipale propria di cui all'art. 7, comma 1, lettera i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

LA SEZIONE

Vista la relazione prot. n. 3-11473/ucl del 5 settembre 2012 con la quale il Ministero dell'economia e delle finanze ha chiesto il parere del Consiglio di Stato sull'affare consultivo in oggetto;

Esaminati gli atti e udito il relatore Consigliere Roberto Chieppa;

Riferisce l'Amministrazione che il presente regolamento è adottato in attuazione dell'art. 91-bis, comma 3, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, che disciplina, a decorrere dal 1°

gennaio 2013, l'applicazione dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU)

prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i) del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, per gli immobili degli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lettera c), del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (TUIR).

Il citato comma 3 dell'articolo 91-bis, prevede che, qualora l'unità immobiliare abbia una utilizzazione mista (commerciale e non commerciale) e non sia possibile procedere alla individuazione della frazione dell'unità immobiliare nella quale si svolge l'attività non commerciale, l'esenzione dall'IMU, si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale quale risulta da apposita dichiarazione.

Lo stesso comma 3 affida ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai

sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, la definizione delle modalità e delle procedure relative alla predetta dichiarazione e degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale.

In attuazione di tale disposizione legislativa, è stato predisposto lo schema di regolamento in esame, che si compone di sette articoli, relativi alle definizioni (art. 1), all'oggetto del regolamento (art. 2), ai requisiti, generali e di settore, per lo svolgimento con modalità non commerciali delle varie attività (artt. 3 e 4), alla individuazione del sopra menzionato rapporto proporzionale e alla relativa dichiarazione (artt. 5 e 6) ed alle disposizioni finali (art. 7).

Considerato:

1. Lo schema di regolamento dà attuazione all'articolo 91-bis, comma 3, del D.L.

24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, che disciplina, a decorrere dal 1° gennaio 2013, l'applicazione dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) per gli enti non commerciali.

L'ambito di applicazione dell'esenzione è fissato direttamente dal legislatore e riguarda, sotto il profilo soggettivo, 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 e, sotto il profilo oggettivo, gli immobili utilizzati da tali soggetti, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di religione o di culto.

Con il citato art. 91-bis del d.l. n. 1/2012 è stato inserito, nell'art. 7 del d. lgs. n. 504/1992, l'inciso "con modalità non commerciali" al fine di delimitare l'ambito di applicazione dell'esenzione con riguardo all'utilizzo dell'immobile e sono state disciplinate, ai commi 2 e 3, due diverse ipotesi di utilizzazione mista.

Quando è possibile individuare gli immobili o le porzioni di immobili adibiti esclusivamente a attività di natura non commerciale, l'esenzione si applica solo alla frazione di unità in cui tale attività si svolge (art. 91-bis, comma 2).

Quando, invece, tale individuazione non risulta possibile, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione (art. 91-bis, comma 3).

L'oggetto dello schema di regolamento in esame è limitato a tale ultima ipotesi e, in particolare, alla definizione delle modalità e delle procedure relative alla predetta dichiarazione e degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale.

Trattandosi di un decreto ministeriale da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, il potere regolamentare deve essere espressamente conferito dalla legge e, di conseguenza, il contenuto del regolamento deve essere limitato a quanto demandato a tale fonte dal comma 3 dell'art. 91-bis del d.l. n. 1/2012.

Non è demandato al Ministero di dare generale attuazione alla nuova disciplina dell'esenzione IMU per gli immobili degli enti non commerciali.

Sulla base di tali considerazioni deve essere rilevato che parte dello schema in esame è diretta a

definire i requisiti, generali e di settore, per qualificare le diverse attività come svolte con modalità non commerciali.

Tale aspetto esula dalla definizione degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale in caso di utilizzazione dell'immobile mista "c.d. indistinta" e mira a delimitare, o comunque a dare una interpretazione, in ordine al carattere non commerciale di determinate attività.

Peraltro, si tratta di una qualificazione piuttosto articolata, contenuta in parte nelle definizioni dell'articolo 1 e soprattutto nei requisiti fissati in via generale dall'art. 3 e per i singoli settori dall'art. 4.

Con quest'ultima disposizione l'amministrazione ha compiuto alcune scelte applicative, che non solo esulano dall'oggetto del potere regolamentare attribuito, ma che sono state effettuate in assenza di criteri o altre indicazioni normative atte a specificare la natura non commerciale di una attività.

Basti fare riferimento al criterio dell'accreditamento o convenzionamento con lo Stato per le attività assistenziali e sanitarie o ai diversi criteri stabiliti per la compatibilità del versamento di rette con la natura non commerciale dell'attività.

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

Non è questa la sede per verificare la correttezza di ciascuno di tali criteri, ma la loro diversità e eterogeneità rispetto alla questione dell'utilizzo misto conferma che si è in presenza di profili, che esulano dal potere regolamentare in concreto attribuito.

Tali profili potranno essere oggetto di un diverso tipo di intervento normativo o essere lasciati all'attuazione in sede amministrativa sulla base dei principi generali dell'ordinamento interno e di quello dell'Unione europea in tema di attività non commerciali (sia in termini generali attraverso circolari, sia con riferimento a fattispecie specifiche mediante altri strumenti, quali ad esempio le risposte all'interpello del contribuente).

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

Ciò impone estrema prudenza nell'individuare lo strumento idoneo a fare chiarezza sulla qualificazione di una attività come non commerciale e tale strumento non appare poter essere il presente regolamento per le ragioni anzidette (quanto meno per le parti contenute in alcune definizioni e negli articoli 3, 4 e 7, comma 1).

2. Con riferimento alle ulteriori parti del regolamento non vi sono osservazioni da formulare, avendo l'amministrazione correttamente definito le modalità e le procedure relative alla dichiarazione richiesta in caso di utilizzazione mista

"indistinta" e gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale (superficie,

numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali, periodi temporali).

**P.Q.M.**

**Nelle considerazioni che precedono è il parere della Sezione.**

L'ESTENSORE  
Roberto Chieppa

IL PRESIDENTE  
Luigi Cossu

IL SEGRETARIO  
Licia Grassucci