



federalismi.it

Rivista di diritto pubblico italiano,
comunitario e comparato

L'IMPOSTA MUNICIPALE UNIFICATA (IMU) E GLI ENTI ECCLESIASTICI: NUOVE NORME PER VECCHI PROBLEMI*

di

Pietro Selicato

*(Professore associato di Diritto tributario,
Università "La Sapienza" di Roma)*

14 novembre 2012

Sommario: **1.** Lineamenti essenziali del nuovo tributo; **2.** Enti ecclesiastici e «privato sociale»; **3.** Enti ecclesiastici e fisco: una visione dl'insieme; **4.** L'ente ecclesiastico come ente «non commerciale»; **5.** L'esonazione da ICI degli immobili destinati ad attività non profit (evoluzione normativa); **6.** L'indagine avviata dalla Commissione Europea; **7.** Le modifiche introdotte dal Governo Monti.; **8.** Gli ultimi sviluppi e le ulteriori prospettive.

1. Lineamenti essenziali del nuovo tributo

Dal 1° gennaio 2012 è entrata in vigore l'IMU (Imposta Municipale Unificata), istituita dagli artt. 8 e 9 del D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23. Come espressamente previsto dalla norma introduttiva, l'IMU sostituisce l'ICI nonché l'IRPEF e le relative addizionali dovute sui redditi fondiari relativi ai beni immobili non locati. La decorrenza dell'IMU era inizialmente fissata al 2014, tuttavia l'art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito nella L. 22

* Articolo sottoposto a referaggio.

dicembre 2011, n. 214, ha anticipato la sua introduzione «in via sperimentale» a partire dal 2012.

Le modalità applicative del nuovo tributo immobiliare riproducono sostanzialmente quelle previste per l'ICI in quanto le norme che lo disciplinano richiamano ampiamente il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, istitutivo della soppressa imposta comunale¹. Consistenti rinvii alla disciplina dell'ICI sono previsti, ad esempio, per l'individuazione degli immobili soggetti ad imposizione, per la determinazione del loro valore imponibile e per l'applicazione delle eventuali esenzioni dall'imposta, tra le quali assumono un particolare rilievo, ai fini che qui interessano, quelle riguardanti gli immobili destinati ad attività di particolare rilevanza sociale svolte dagli enti «non commerciali».

Le novità riguardano principalmente gli aspetti legati alla quantificazione dell'imposta, che viene basata su coefficienti di rivalutazione ed aliquote notevolmente più elevati di quelli adottati per l'ICI e sulla riduzione di esenzioni ed agevolazioni, con un prevedibile notevole incremento dell'onere a carico dei contribuenti. Infatti, oltre ad anticipare «in via sperimentale» l'applicazione dell'IMU al 2012, il D.L. n. 201/2011 assoggetta all'imposta la c.d. «prima casa» e riserva a favore dello Stato una «quota di imposta pari alla metà dell'importo calcolato applicando alla base imponibile ... l'aliquota di base»².

Inoltre (ed è su questo punto che si soffermerà l'attenzione in questa sede), un emendamento del Governo approvato dalla L. 24 marzo 2012, n. 27, ha introdotto nel D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, un nuovo art. 91-*bis*, che stabilisce, con decorrenza dal 1° gennaio 2013, ulteriori limiti all'applicabilità dell'esenzione prevista dall'art. 7, lettera i), del D.lgs. n. 504/92.

L'emendamento pare rivolto a raggiungere una mediazione tra l'esigenza di prevedere un trattamento fiscale adeguato alla natura dei soggetti (non soltanto gli enti ecclesiastici) che svolgono istituzionalmente attività di interesse generale nell'ambito della c.d. «sussidiarietà orizzontale»³ e la necessità di impedire l'attribuzione di vantaggi fiscali indebiti a soggetti che

¹ I profili applicativi del nuovo tributo locale vengono analizzati da **E. Piscino**, *L'Imu alla luce della circolare ministeriale*, in *La finanza locale*, n. 3/2012, p. 22-38 il quale, partendo dai chiarimenti contenuti nella Circolare 18 maggio 2012, n. 3/DF, evidenzia come l'attuazione del nuovo tributo dipenda dall'applicazione di tre normative diverse: del D.lgs. n. 504/1992 (ICI), del D.lgs. n. 23/2011 (IMU «ordinaria») e del D.L. n. 201/2011 (conv. con mod. dalla L. 214/2011) (IMU «sperimentale»).

² Sul punto si veda l'analisi contenuta nel contributo di **L. Salvini**, *L'Imu nel quadro del sistema fiscale*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 689-700, nel quale l'Autrice offre una lettura in chiave critica del D.L. 201/2011, osservando come la revisione dell'intera imposizione municipale operata dal decreto si ispiri, anzitutto, ad esigenze di risanamento dei conti pubblici.

³ L'art. 118, ultimo comma, della Costituzione dispone che: «Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà». In argomento si veda **G. Arena**, *Il principio di sussidiarietà orizzontale nell'art. 118, u.c. della Costituzione*, in <http://amministrazioneincammino.luiss.it/>; (sta

solo nominalmente si dichiarano orientati a perseguire interessi siffatti ma che, in concreto, realizzano finalità non rientranti nella previsione agevolativa.

Coma si vedrà in seguito, la modifica appena introdotta ha anche lo scopo dichiarato di superare le critiche sollevate dall'Unione Europea al sistema agevolativo disciplinato dall'art. 7 del D.Lgs. n. 504/92. A questo proposito va considerato che qualora la procedura di infrazione aperta dalla Commissione nei confronti dello Stato italiano dovesse sfociare in una condanna da parte delle Corte di Giustizia UE, le ricadute sull'erario italiano sarebbero pesantissime. Invero, all'ammontare delle sanzioni e degli interessi che verrebbero irrogati con la sentenza di condanna per l'infrazione commessa dovrebbe aggiungersi il rischio verosimile che - sul solco del provvedimento della Corte di Lussemburgo - gli operatori che si assumano danneggiati dall'alterazione della concorrenza convengano in giudizio lo Stato italiano per ottenere il riconoscimento delle loro ragioni risarcitorie⁴.

Le problematiche suscitate dalla disciplina relativa alle esenzioni dall'IMU sugli immobili degli enti «non commerciali» riportano all'attenzione quelle in larga parte analoghe (almeno per quanto riguarda le norme nazionali) che sorsero vent'anni or sono, nel momento in cui fu istituito, per la prima volta nel nostro ordinamento, un prelievo fiscale gravante in via ordinaria sul patrimonio immobiliare⁵. Il dibattito avviato in quel tempo è proseguito con alterne vicende sino ad oggi, senza però pervenire a conclusioni univoche e definitive. L'art. 91-*bis* del D.L. n. 1/2012 nasce con questo precipuo scopo.

2. Enti ecclesiastici e «privato sociale»

Per il corretto inquadramento della posizione fiscale degli enti ecclesiastici è opportuno ricordare preliminarmente le specifiche peculiarità strutturali e teleologiche riconducibili al regime di tali soggetti⁶. Nel nostro Paese gli enti ecclesiastici appartenenti alla Chiesa

anche in **G. Arena** (a cura di), *Studi in onore di G. Berti*, Jovene, 2005); **G.U. Rescigno**, *Principio di solidarietà orizzontale e diritti sociali*, in *Diritto Pubblico*, n. 1/2002, p. 5-50.

⁴ Per l'analisi di queste problematiche cfr. **M. Pistilli**, *Enti ecclesiastici ed esenzione dall'IMU*, in *Immobili & proprietà*, IPSOA, n. 2/2012, p. 103-105.

⁵ Si tratta dell'Imposta Straordinaria Immobiliare (ISI), introdotta dal D.L. 11 luglio 1992, n. 33, conv. nella L. 8 agosto 1992, n. 359, in vigore per il solo anno 1992, che ha anticipato l'introduzione dell'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI), disposta con D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 a partire dal 1993. Per la ricostruzione dei termini del dibattito sviluppatosi sulle norme di esenzione riguardanti gli immobili di proprietà degli enti ecclesiastici si veda **P. Selicato**, *Esclusioni ed esenzioni tributarie nelle nuove forme dell'imposizione immobiliare*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, p. 379, ove altresì (p. 394 ss.) riferimenti alla discontinuità, rispetto al disegno originario della Riforma Tributaria varata con la Legge Delega 9 ottobre 1971, n. 825, segnata dall'introduzione di un'imposta locale dovuta in via ordinaria sul patrimonio immobiliare.

⁶ Per i profili istituzionali, bastino, in questa sede, i richiami a **S. Lariccia**, *Diritto ecclesiastico* (Padova, 1986); **F. Finocchiaro**, *Enti ecclesiastici – II) Enti ecclesiastici cattolici*, in *Enc. giur.*, Vol. XX (Roma, 1989); **A.M. Punzi Nicolò**, *Gli enti di struttura della Chiesa nelle nuove disposizioni concordatarie*, in **AA.VV.**, *Studi in memoria di M. Condorelli* (Milano, 1988), I, 2, p. 1194. Per un primo analitico commento delle nuove norme

cattolica sono senza dubbio i principali operatori del settore del «privato sociale», che si inserisce attraverso il meccanismo della «sussidiarietà orizzontale» nel sistema dei servizi pubblici per integrarlo e rafforzarlo. Basti pensare alla sanità, ove gli ospedali degli enti ecclesiastici che operano in regime di accreditamento o convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale erogano ai cittadini prestazioni in tutto equivalenti a quelle rese dalle analoghe strutture pubbliche, integrando la copertura della rete dei servizi pubblici presente sul territorio⁷. O ancora al settore dello sport, nel quale l'associazionismo ha pressoché sostituito lo Stato nella diffusione dell'educazione fisica e della formazione agonistico-sportiva. O, infine, al settore scolastico, ove grazie agli istituti religiosi vengono garantite l'istruzione e la formazione a migliaia di studenti, integrando l'offerta formativa pubblica sia sotto il profilo quantitativo sia sotto il profilo qualitativo.

La Costituzione oltre a legittimare l'intervento dei privati (individualmente o attraverso le loro formazioni sociali) nel quadro della «sussidiarietà orizzontale»⁸, appronta una fitta rete di garanzie, sia rispetto a specifiche attività come, ad esempio, nell'art. 32 (che impegna la Repubblica a tutelare la salute «come fondamentale diritto dell'individuo» e garantire «cure gratuite agli indigenti» e nell'art. 33 (che riconosce il diritto di «enti e privati» di istituire scuole ed istituti di educazione in condizioni di parità con le analoghe istituzioni statali), sia rispetto al più generale contenuto del principio fondamentale sancito nell'art. 2, a mente del quale «La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità». È pacifico, poi, che all'interno delle norme costituzionali trovi copertura anche il favore dello Stato verso l'educazione fisica e la formazione sportiva. Tracce evidenti in questo senso possono essere riscontrate nelle stesse origini amministrativo-pubblicistiche delle norme dell'ordinamento sportivo⁹ e nel

concordatarie cfr., inoltre, **G. Marrone**, *Concordato: spunti per una lettura critica dell'accordo di revisione*, in Bollettino di informazioni costituzionali e parlamentari della Camera dei Deputati, 1984, n. 2, e 1985, n. 1. Interessanti riferimenti alla natura giuridica ed alla collocazione nel tessuto economico nazionale degli enti italiani rientranti nel comparto del *non profit* (o, se si vuole, del «terzo settore») possono leggersi in **C. Sacchetto**, *La tassazione internazionale degli enti non commerciali*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 563 ed ivi, in part., alle pagg. 565-568.

⁷ Si veda, sul punto, l'analisi di **L. Antonini**, *Il principio di sussidiarietà orizzontale: da Welfare State a Welfare Society*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2000, I, p. 110. Sui profili giuridici anche **P. Selicato**, *Esclusioni ed esenzioni ...*, cit., spec. alle pp. 385-388.

⁸ A questo riguardo **G.U. Rescigno**, *Principio di sussidiarietà orizzontale ...*, cit., p. 19, osserva che «la sussidiarietà orizzontale dunque riguarda la distribuzione tra privati da un lato e pubblici poteri dall'altro dei compiti di erogazione di servizi e benefici». Secondo **G. Arena**, *Il principio di sussidiarietà orizzontale ...*, cit., p. 3, essa «rappresenta per migliaia di cittadini e per le loro organizzazioni il riconoscimento costituzionale dell'attività che essi già svolgono da decenni, spesso nel disinteresse quando non addirittura nell'ostilità delle amministrazioni pubbliche».

⁹ In tal senso **M. Sanino**, *Sport*, in *Enc. giur.*, Vol. XXX (Roma, Agg. 2006).

carattere settoriale di quest'ultimo¹⁰. Né deve trarre in inganno a questo proposito l'atteggiamento assunto dalla Suprema Corte¹¹, la quale, forse per reazione all'eccesso di attenzione dedicato dal fascismo all'ambito ludico-motorio quale strumento di miglioramento del «perfetto italiano» e, nel periodo finale del regime, della «razza italica», ha reputato che l'attività sportiva pur non potendo costituire (in assenza di una esplicita previsione in tal senso all'interno della Costituzione) l'oggetto di tutela di un diritto fondamentale della persona umana, fosse comunque da considerare il presupposto di una «situazione soggettiva costituzionalmente raccomandata».

Ed è in questo più generale contesto che anche gli enti ecclesiastici possono acquisire la qualifica di «impresa sociale» di cui al D.Lgs. 24 marzo 2006, n. 155, portante «Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118»¹², qualora svolgano una delle attività indicate nell'art. 2 dello stesso decreto¹³. Con specifico riferimento a questa categoria di soggetti, è stato osservato, sulla base di quanto previsto dall'art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 155/06, che, stando alla *ratio* cui si ispira la normativa in questione, la qualifica di impresa sociale non è correlata al soggetto ma all'attività dal medesimo esercitata, che può avere un carattere secondario o strumentale, purchè sia compatibile con la struttura e le finalità dell'ente ecclesiastico¹⁴.

Invero, l'art. 1, comma 1, del D.Lgs.n. 155/06, richiamandosi in modo evidente al precetto costituzionale in materia di sussidiarietà orizzontale, stabilisce che «possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutte le organizzazioni private che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale». L'unico elemento soggettivo richiesto è l'assenza dello scopo di lucro, prevedendosi (art. 3, comma 1) che

¹⁰ Sul quale v. **E. Lubrano**, *L'ordinamento giuridico del giuoco calcio* (Roma, 2006), spec. al par. 1 del Cap. I, ove si evidenzia che esso è legato, da un lato, all'ordinamento sportivo internazionale dal quale deriva e, dall'altro, all'ordinamento statale alla cui sovranità è comunque sottoposto per ragioni territoriali (sul punto, p. 29-30). Lo stesso Autore pone altresì in evidenza che la tutela dei soggetti che praticano l'attività sportiva è comunque garantita dagli artt. 2 (libertà di esprimersi all'interno delle «formazioni sociali») e 18 (libertà di associazione) della Costituzione.

¹¹ In tal senso Cass. civ., SS.UU., sent. 25 giugno 1965, n. 1067, in *Giur. It.*, 1966, I, 1, 913, con nota nei medesimi termini di **G. Amato**, *Problemi costituzionali connessi all'attuale disciplina del CONI*.

¹² Per questo collegamento cfr. **A. Castiello d'Antonio**, *Gli enti ecclesiastici e il modello di impresa sociale*, relazione al Convegno nazionale AGIDAE sul tema *La missione apostolica degli enti ecclesiastici e il nuovo contesto sociale*, svoltosi a Roma, Pontificia Università Urbaniana, nei giorni 27 e 28 aprile 2012, spec. alle pagg. 10-18 del dattiloscritto.

¹³ A norma dell'art. 2, si considerano, tra l'altro, «beni e servizi di utilità sociale» quelli prodotti e scambiati nei settori dell'assistenza sociale, sanitaria e socio-sanitaria, nonché dell'istruzione, educazione e formazione, anche universitaria e post-universitaria.

¹⁴ In questo senso ancora **A. Castiello d'Antonio**, op. ult. cit., p. 12-13, ove si richiama, a sostegno delle riportate argomentazioni, Cons. Stato, Sez. I, 17 aprile 1991 n. 828.

«L'organizzazione che esercita un'impresa sociale destina gli utili e gli avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio».

Il modello di impresa sociale contiene numerosi elementi di raffronto utili all'inquadramento delle fattispecie di esenzione disciplinate dall'art. 7 del D.Lgs. n. 504/92.

3. Enti ecclesiastici e fisco: uno sguardo d'insieme

Muovendosi in pieno accordo con la Costituzione, il legislatore fiscale ha sempre manifestato il suo favore per gli enti che svolgono attività connotate dall'assenza del lucro soggettivo, adeguando il concorso alle spese pubbliche richiesto a queste categorie di soggetti all'effettiva consistenza della capacità contributiva che essi manifestano tenuto conto del carattere peculiare delle loro attività¹⁵ e, fin dal passato, ha studiato gli strumenti più idonei a tenere conto di tale peculiarità¹⁶.

Secondo un diffuso convincimento, la coerenza con un principio diverso da quello dell'uguaglianza nella capacità contributiva, ma parimenti garantito all'interno della Carta fondamentale, costituisce presupposto sufficiente per il riconoscimento della legittimità delle esenzioni ed agevolazioni fiscali. In questa prospettiva, l'art. 53 della Costituzione non impedirebbe valutazioni diversificate della capacità contributiva¹⁷ in dipendenza di esigenze

¹⁵ Un tipico esempio di tale favore è la legislazione fiscale in materia di Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS), introdotta con effetto dal 1° gennaio 1998 dal D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, con il quale vengono concessi specifici vantaggi fiscali nei riguardi delle attività aventi, in generale, finalità di interesse collettivo. Pur nell'incertezza normativa evidenziata da **V. Ficari**, *ONLUS (dir. trib.)*, in Enc. giur., Vol. XXI (Roma, Agg. 2000), l'ambito soggettivo cui si indirizza questa disciplina è comunque caratterizzato «dall'assenza del programmatico e sistematico *lucro soggettivo* e dall'idoneità a intervenire in aree dell'agire sociale che fino ad oggi hanno visto come principali attori gli enti pubblici». Il tutto nel quadro dei principi di solidarietà e di utilità sociale alla cui realizzazione è pienamente funzionale l'*eterodestinazione* dei risultati (In questo senso **A. Fedele**, *La disciplina fiscale delle ONLUS*, in Riv. Notariato, 1999, p. 537 ed ivi, sul punto, p. 553).

¹⁶ La necessità di adeguare la legislazione in questa materia è stata ravvisata da tempo anche in sede parlamentare. Si vedano in proposito i resoconti delle audizioni dei professori S. Gambale, A. Fantozzi e B. Bises, effettuate nell'ambito di un'indagine conoscitiva condotta dalla Commissione Parlamentare dei Trenta nelle sedute dei giorni 8, 15, 23 giugno e 1° luglio 1993, pubblicati anche in Corr. Trib., 1993, p. 1901 ss. e 2119 ss..

¹⁷ Su questo punto, a dire il vero, la dottrina ha assunto sfumature diverse. **S. La Rosa**, *Esenzione (dir. trib.)*, in Enc. dir., Vol. XV (Milano, 1966), p. 567 ha evidenziato che «molte esenzioni fiscali sono strumento di attuazione di precise direttive costituzionali e che, quindi, la diversità di trattamento che esse importano devono ritenersi volute e non vietate dalla Costituzione» (ivi, p. 573). Nello stesso senso **F. Moschetti**, *Agevolazioni fiscali - I) Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in Digesto, Disc. priv., Sez. comm., Vol. I (Torino, 1987), p. 785, ha osservato che «il principio di capacità contributiva, in quanto disposizione costituzionale da interpretare (anche) alla luce di altre norme contenute nello stesso sistema giuridico, non può non tener conto del particolare favore che deve essere garantito laddove intervenga nei settori giuridici costituzionalmente protetti». Un diverso avviso è stato espresso da **N. D'Amati**, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in Noviss. Dig. It., Appendice (Torino, 1980), p. 153, secondo il quale «la soluzione dev'essere ricercata, invece, all'interno dello stesso art. 3 Cost.» e, in particolare, del suo secondo comma che tutela la c.d. «uguaglianza di fatto», alla stregua del quale la legittimità delle agevolazioni fiscali dipenderebbe dall'adeguamento degli schemi impositivi alle particolari condizioni economiche, sociali e di fatto riscontrabili nella realtà sociale» (ivi, p. 163-164). Pare pervenire alla medesima conclusione del D'Amati lo stesso **S. La**

politico-sociali meritevoli di tutela che ne giustifichino la deroga nel quadro di un ragionevole bilanciamento tra i diversi interessi in gioco. È pacifico, peraltro, che il legislatore, nell'esercizio della sua funzione discrezionale, sia tenuto comunque a valutare la legittimità di simili deroghe alla stregua di criteri improntati alla razionalità ed alla coerenza del sistema tributario¹⁸.

Va però osservato che il trattamento tributario degli enti ecclesiastici non può assumere (ed in fatto non ha assunto) connotazioni differenti da quelle che il legislatore definisce per le altre categorie di soggetti che operano in condizioni similari esercitando, in assenza di fini di lucro di attività di interesse generale rientranti nel concetto di «sussidiarietà orizzontale». Ciò rappresenta la logica ed ineludibile conseguenza delle norme fondamentali che disciplinano nel nostro ordinamento lo *status* degli enti ecclesiastici, in una duplice prospettiva:

- In primo luogo, l'art. 20 Cost., prevede che: «Il carattere ecclesiastico e il fine di religione e di culto ... non possono essere causa ... di speciali gravami fiscali». Questa norma, sebbene sia pacifico che è diretta a proteggere gli enti ecclesiastici da possibili discriminazioni in loro danno e non a legittimare trattamenti di maggior favore nei loro esclusivi confronti attraverso lo strumento fiscale, non esclude la possibilità di attribuire (anche) ai medesimi enti il diritto di rientrare in un sistema di agevolazioni basato sul riconoscimento di predeterminati requisiti oggettivi, in un contesto di parità con gli enti laici o appartenenti a diverse confessioni religiose che operano nel

Rosa, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in Enc. giur., Vol. XIII (Roma, 1989), p. 3. Quest'ultima prospettiva è nettamente dominante nella giurisprudenza costituzionale. In tal senso cfr., *ex multis*, Corte cost., 44/1963, 81/1966, 108/1983, 52/1988, 410/1988, 167/1991.

¹⁸ Sui limiti costituzionali dei giudizi di valore affidati alla funzione legislativa, cfr. **A. Cerri**, *Ragionevolezza delle leggi*, in Enc. giur., Vol. XXV (, Roma, 1991), spec. p. 14 ss., ove un'ampia analisi della casistica giurisprudenziale e della tecnica argomentativa adottata dalla nostra Corte costituzionale. In tema cfr., altresì, AA.VV., *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale. Riferimenti comparatistici*, Atti del seminario - Roma, Palazzo della Consulta, 13-14 ottobre 1992 (Milano, 1994) ed ivi, specialmente, gli interventi di **P. Barile**, *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, **S. Fois**, «Ragionevolezza» e «valori»: interrogazioni progressive verso le concezioni sulla forma di Stato e sul diritto, **L. Paladin**, *Esiste un «principio di ragionevolezza» nella giurisprudenza della Corte costituzionale?*, **G. Zagrebelsky**, *Su tre aspetti della ragionevolezza*, ove ampi riferimenti ai rapporti tra tale principio ed il principio di uguaglianza di cui all'art. 3, comma 1, Cost.. In tema cfr., altresì, **L. Paladin**, *Ragionevolezza (principio di)*, in Enc. dir., Agg., Vol. I (Milano, 1997), p. 898; **G. Scaccia**, *Gli "strumenti" della ragionevolezza nel giudizio costituzionale* (Milano, 2000) ed ivi, spec., p. 309 ss..

Nella materia fiscale il criterio della ragionevolezza viene analizzato con diverse sfumature. **E. De Mita**, *Razionalità e certezza della tassazione*, in AA.VV., *La costituzione economica a quarant'anni dall'approvazione della Carta Fondamentale*, Atti del Convegno, Milano, 6-7 maggio 1988 (Milano, 1990), p. 393, ed ivi p. 396, pone in evidenza che nella materia tributaria la discrezionalità del legislatore non può mai oltrepassare i limiti della razionalità, creando «mostri fiscali» che diano luogo a prelievi non giustificati da un solido ancoraggio alla capacità economica richiamata dall'art. 53 Cost.. **P. Boria**, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*, in **L. Perrone – C. Berliri (a cura di)**, *Diritto tributario e corte costituzionale* (Napoli, 2006), p. 57 utilizza il criterio della ragionevolezza nell'analisi dei rapporti tra gli interessi contrapposti di fisco e contribuente.

privato sociale. In verità, in un'epoca ormai molto lontana nel tempo, fu autorevolmente osservato che la portata del suddetto precetto andrebbe ben oltre la mera funzione antidiscriminatoria e non potrebbe escludere l'introduzione di specifiche agevolazioni fiscali a favore di questa categoria di soggetti¹⁹. A dire il vero, questa conclusione non appare oggi perfettamente allineata all'attuale contesto storico-politico (nazionale ed europeo), in cui sono tenuti a muoversi gli enti ecclesiastici essendo preferibile, per una maggiore coerenza con il principio costituzionale dell'uguaglianza tributaria²⁰ e con il divieto di discriminazione in materia fiscale sancito dalla normativa europea²¹, mantenere una piena parità di trattamento tra gli enti ecclesiastici, non solo della Chiesa cattolica, e gli altri enti privati che operano nel terzo settore.

- Inoltre, l'art. 7 dell'Accordo 18 febbraio 1984 tra la Santa Sede e la Repubblica italiana, ratificato e reso esecutivo in Italia con L. 25 marzo 1985, n. 121, stabilisce che «gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione» (comma 3)²² e che «le attività diverse da quelle di religione e di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime» (comma 4). Secondo

¹⁹ L'idea venne sviluppata da **G.A. Micheli**, *L'art. 20 della Costituzione e il potere di imposizione*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1975, I, p. 75 ss., ove si sottolineava con riferimento alle associazioni religiose che l'art. 20 «ravvisa l'esistenza di una specifica capacità contributiva di queste ultime, in relazione ai propri indirizzi di politica economica, finanziaria e sociale».

²⁰ La bibliografia sul principio di uguaglianza tributaria che discende dal combinato disposto degli articoli 3 e 53, comma 1, Cost. è, a dir poco sterminata. Dalla prospettiva che guida il presente lavoro, pare preferibile riguardare la questione ponendola sul piano della giustizia nella tassazione. In questo senso sono di grande aiuto le considerazioni di **F. Gallo**, *Le ragioni del fisco* (Bologna, 2011), spec. alle pagg. 66 e segg., ove si sottolineano le profonde interrelazioni tra proprietà, diritti sociali e fisco nella Costituzione italiana, evidenziandosi come l'oggetto del finanziamento pubblico non è più limitato ai «beni pubblici classici» (difesa, sicurezza, ecc.) ma comprende anche «ogni prestazione connessa alle politiche welfaristiche legislativamente e democraticamente definite» (ivi, p. 77-78), tra le quali rientrano senza dubbio quelle affidate al «terzo settore» cui, pertanto dovrebbe essere riconosciuto il favore legislativo anche attraverso una adeguata fiscalità. Per una attenta disamina dei risvolti giurisprudenziali si veda, inoltre, L. Paladin., *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in Riv. dir. trib., 1997, I, p. 305.

²¹ Per un inquadramento sistematico cfr. **F. Amatucci**, *Il principio di non discriminazione fiscale* (Padova, 1998). Dello stesso Autore cfr. anche *La discriminazione di trattamento nel Modello OCSE*, in **V. Uckmar** (coord.), *Diritto tributario internazionale* (Padova, 2005), p. 771. Per una disamina più aggiornata **W.C. Haslehner**, *Recent developments in the European legal tax order*, in **A. Amatucci** (ed.), *International tax law and internal tax system*, ivi, p. 359.

²² L'assimilazione non è una novità dell'Accordo del 1984. Per i precedenti cfr. **G. Catalano**, *Sulla equiparazione a fini tributari del «fine di culto o di religione» con i fini di «beneficenza e istruzione»*, in Dir. eccl., 1952, I, 268.

l'interpretazione ormai consolidata, con l'equiparazione ai fini di beneficenza ed istruzione si è inteso stabilire, in primo luogo, che non sono soggette ad imposte le attività di religione e di culto, che caratterizzano in via immediata ed esclusiva gli enti in questione²³, mentre lo sono, di norma, le attività diverse; tuttavia, l'inciso dell'art. 7, comma 4, «nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti» impone comunque la necessità di eseguire una ulteriore verifica prima di parificare l'ente ecclesiastico agli altri soggetti, al fine di riscontrarne le differenze che potrebbero rendere necessario il riconoscimento di un diverso trattamento fiscale.

Da quanto sopra emerge in maniera evidente la totale erroneità per assenza di basi giuridiche del dilagante ricorso al sillogismo: «ente non profit = ente ecclesiastico = esenzione fiscale = indebito privilegio». Di conseguenza, le norme succedutesi nel tempo per disciplinare l'esenzione prima dall'ICI e poi dall'IMU degli immobili di proprietà degli enti «non commerciali» e, tra questi, degli enti ecclesiastici, non possono (e non potevano) delineare un regime di maggior favore avente carattere derogatorio rispetto all'ordinario regime della imponibilità ma si dovevano (e si devono) limitare a porre questi soggetti in una condizione di parità sostanziale con gli altri soggetti passivi.

4. L'ente ecclesiastico come ente «non commerciale»

Ulteriore passaggio necessario per inquadrare correttamente l'applicazione della normativa oggi in esame è quello che identifica gli enti ecclesiastici come enti non commerciali. A questo riguardo, secondo l'art. 73 del TUIR approvato con il D.P.R. 22/12/1986, n. 917, sono enti «non commerciali» gli enti pubblici e privati diversi dalle società «che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali»; la stessa norma definisce oggetto principale «l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto»²⁴.

²³ A norma dell'art. 16 della L. 222/85, per attività di religione e di culto si intendono quelle «dirette all'esercizio del culto ed alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana» Una espressa conferma in tal senso è stata fornita dalla Commissione Paritetica istituita a norma dell'art. 14 dell'Accordo tra l'Italia e la Santa Sede nella sua Relazione sui principi del 6 luglio 1984.

²⁴ Tenuto conto dell'oggetto più specifico della presente indagine, non ci si soffermerà su questo pur rilevante snodo della disciplina degli enti ecclesiastici. Il tema è stato ampiamente dibattuto, prima e dopo l'entrata in vigore delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 460/97. Per la disciplina attualmente in vigore basti, pertanto, il richiamo a **L. Castaldi**, *Enti commerciali e non commerciali (dir. trib)*, in Enc. giur., Vol. XII (Roma, 2007); per la disciplina previgente si veda **M. Barassi**, *La imposizione sul reddito degli enti non commerciali* (Milano, 1996), per molti aspetti ancora attuale. Per ulteriori interessanti contributi cfr. **R. Artoni** (a cura di), *Gli enti non profit. Aspetti tributari* (Padova, 1996).

Per gli enti ecclesiastici il fine di religione e di culto, che è considerato dal diritto canonico come costitutivo ed essenziale per l'ente, è verificato ed attestato in via preventiva dalla Santa Sede²⁵ Pertanto, la loro attività essenziale è sempre quella che realizza direttamente il fine di religione e di culto, anche a prescindere dalla prevalenza (sul piano strettamente quantitativo) di altre attività aventi carattere oggettivamente commerciale.

È opportuno sottolineare che tale impostazione, dopo le prime incertezze interpretative, può dirsi ormai consolidata nell'interpretazione dottrinale²⁶ ed è stata più volte avallata dalla stessa Amministrazione Finanziaria che, con la Circ. 124/E del 12 maggio 1998, diramata dal Ministero delle Finanze per fornire le prime istruzioni in ordine all'applicazione delle nuove norme in materia di enti non commerciali introdotte dal D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, ha espressamente riconosciuto che per gli enti «la cui attività essenziale sia di natura obiettivamente non commerciale» non si applicano i parametri quantitativi previsti dall'art. 111-bis (ora 149) TUIR al fine di stabilire se si è verificata la perdita della qualifica di ente non commerciale. Con la più recente Circ. n. 2/F del 24 gennaio 2009, spec. al par. 3, il Dipartimento delle Finanze ha confermato questo orientamento con specifico riferimento alla soppressa ICI.

In conclusione di questi brevi richiami non può essere sottaciuto che nelle più recenti tendenze di evoluzione del sistema impositivo degli enti *non-profit* si stanno sviluppando orientamenti che ritengono necessario superare il legame alla tipologia («commerciale» o «non commerciale») dell'attività esercitata per dare rilievo alla «finalità ultima» perseguita dall'ente, intesa come «destinazione filantropica e sociale della ricchezza prodotta»²⁷. A dire il vero, queste considerazioni sono state elaborate in una prospettiva *de iure condendo* ma, come si vedrà nel seguito, esistono già nel sistema tributario positivo alcuni importanti punti di emersione di questo orientamento.

5. L'esenzione da ICI degli immobili destinati ad attività non profit (evoluzione normativa)

²⁵ Sul ruolo della Santa Sede nel riconoscimento civile degli enti ecclesiastici cfr. **P. Selicato**, *Enti religiosi. Profili civilistici e tributari* (Milano, 1992), cap. I.

²⁶ Afferma in modo deciso tale collocazione **G. Rivetti**, *Enti ecclesiastici – IV) Diritto tributario*, in Enc. giur., Vol. XII (Roma, 2004), p. 2. In tema, cfr. altresì **P. Picozza**, *Enti ecclesiastici nel diritto tributario*, in Digesto, Disc. priv., Sez. Comm., Vol. V (Roma, 1990), p. 248. La coincidenza della nozione di «ente ecclesiastico riconosciuto» con quella di «ente non commerciale» fu adombrata già da **P. Selicato**, *Enti religiosi* ..., cit., p. 31 ss..

²⁷ Per queste considerazioni si veda **A. Giovannini**, *Impresa commerciale e lucro nelle imposte dirette e nell'IVA*, in Riv. dir. trib., 2012, I, 467 ed ivi, sul punto, p. 481 ss..

L'evoluzione, nel tempo, delle norme relative al regime delle esenzioni da ICI per gli immobili di proprietà di enti «non commerciali» è stata particolarmente tormentata²⁸. Ripercorrerne nel dettaglio i singoli passaggi aiuta a comprendere meglio il significato delle nuove norme in materia di IMU.

Il testo originario dell'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 prevedeva l'esenzione da ICI per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87 (ora art. 73), comma 1 lett. c) del testo unico delle imposte sui redditi, «**destinati esclusivamente**» allo svolgimento di una serie di attività tassativamente elencate nella norma in esame, fra cui quelle sanitarie e didattiche.

Per il riconoscimento dell'esenzione era quindi previsto il concorso di due requisiti: a) un requisito soggettivo (l'immobile doveva essere utilizzato da un ente non commerciale); un requisito oggettivo (l'immobile doveva essere destinato esclusivamente allo svolgimento delle attività indicate come meritevoli di ottenere il beneficio²⁹). Nessun cenno era fatto alle caratteristiche economico-organizzative dell'attività esercitata all'interno dell'immobile che, pertanto, poteva anche assumere carattere «commerciale» ai fini fiscali.

Va ricordato, poi, che l'art. 59, comma 1, lett. c), del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 aveva attribuito ai Comuni la facoltà di stabilire che l'esenzione dall'ICI di cui all'articolo 7 si applicasse soltanto ai fabbricati (e non anche ai terreni) e prevedere la condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, fossero anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore. Tale norma ha anche superato il vaglio della Corte Costituzionale che, con ordinanze n. 429 del 19 dicembre 2006 e n. 19 del 26 gennaio 2007, dichiarò manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate in ordine alla stessa, osservando che essa non aveva apportato alcuna innovazione alla disciplina dei requisiti soggettivi richiesti dall'art. 7, comma 1, lettera i), del D.lgs. n. 504/92 ma aveva soltanto trasferito ai Comuni un margine di autonomia originariamente attribuito allo Stato³⁰.

²⁸ Per un'analisi delle difficoltà interpretative scaturite dalla prima stesura di tali norme sia consentito rinviare a **P. Selicato**, *Esclusioni ed esenzioni ...*, cit., p. 388-407.

²⁹ Come prontamente rilevava **G. Marini**, *Imposta comunale sugli immobili (ICI)*, il Enc. giur., Vol. XVI (Roma, 1995), p. 7, il riferimento letterale al criterio dell'«utilizzo» anziché a quello del «possesso» lasciava intendere che l'esenzione spettasse anche nel caso in cui l'immobile era dato in locazione ad un ente non commerciale il quale a sua volta lo impiegasse nelle attività agevolate.

³⁰ Le linee-guida per l'esercizio della potestà regolamentare dei Comuni in materia di IMU sono state definite dal documento «Definizione delle linee guida per la predisposizione delle delibere e dei regolamenti concernenti le entrate tributarie locali e strumenti prototipali», *working paper* del gruppo di lavoro «Studiare sviluppo» all'interno del Progetto «Sviluppo della capacità di monitorare l'andamento dei costi di servizi e funzioni pubbliche nella prospettiva del federalismo fiscale» - Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento delle Finanze – Direzione del Federalismo fiscale, 2012.

A ben vedere, la norma in esame restringeva solo apparentemente i confini dell'agevolazione giacché, in realtà, permetteva ai Comuni che non intendevano avvalersi della facoltà ivi prevista di riconoscere l'esenzione da ICI anche a soggetti diversi da quelli indicati nell'art. 87, lettera c), del TUIR (nel testo in allora vigente), prevedendo che fosse sufficiente che gli stessi dessero in locazione un bene a un ente «non commerciale» e che quest'ultimo lo utilizzasse per l'espletamento di una delle attività previste dall'art. 7 del D.lgs. n. 504/92.

Tuttavia, la giurisprudenza formatasi sull'argomento ha sempre data una lettura restrittiva delle norme di esenzione dall'ICI, attribuendo notevole rilievo al requisito oggettivo relativo all'attività esercitata in concreto nei locali. In più occasioni è stato così affermato che la detta esenzione non potesse essere riconosciuta se gli immobili erano destinati allo svolgimento di attività considerate commerciali ai fini fiscali, ritenendosi insufficiente ai fini del riconoscimento del beneficio in parola la sola natura «non commerciale» dell'ente possessore³¹.

L'applicazione delle norme di esenzione dall'ICI a favore degli enti «non commerciali» creò ben presto notevoli contrasti interpretativi, motivati probabilmente dalla genericità della norma originaria che, da un lato, portava gli enti «non commerciali» ad applicarla indistintamente a tutti i propri immobili sulla base del solo requisito soggettivo; dall'altro, spingeva gli enti impositori ad accogliere interpretazioni restrittive volte a negare *in toto* l'agevolazione. Per ovviare all'incertezza che ne era scaturita, il legislatore è intervenuto più volte con una serie di norme di interpretazione autentica, volte a chiarire i presupposti dell'esenzione in parola ed a definirne la portata limitandone progressivamente l'ambito di applicazione.

La prima norma di interpretazione autentica dell'art. 7, comma 1, lett. i) del D.lgs. 504/1994 era contenuta nell'art. 6 del D.L. 17 agosto 2005, n. 163 (decaduto per mancata conversione) che, con riferimento alle attività svolte dagli enti non commerciali negli immobili da essi posseduti, disponeva che l'esenzione si applicava a dette attività «pur se svolte in forma commerciale se connesse a finalità di religione o di culto».

Sebbene non sia stata convertita in legge, la norma in questione contribuisce a chiarire (sia pure attraverso una sua lettura «a specchio» tendente ad escludere dalla copertura dell'esenzione le fattispecie in essa identificate) l'effettivo significato delle norme entrate in

³¹ In tal senso si veda Cass. civ., sent. 20 novembre 2009, n. 24500, nella quale si afferma che «un ente ecclesiastico può svolgere liberamente, nel rispetto delle leggi dello Stato, anche un'attività di carattere commerciale, ma non per questo si modifica la natura dell'attività stessa, e, soprattutto, le norme applicabili al suo svolgimento rimangono, anche agli effetti tributari, quelle previste per le attività commerciali». In senso conforme; Cass. 23 marzo 2005, n. 6316, Cass. 8 marzo 2004, n. 4645, nonché Comm. Trib. Reg. Lazio, sez. 28, 23 giugno 2005 n. 95.

vigore successivamente, offrendo utili elementi per un'interpretazione delle stesse in chiave evolutiva. L'art. 6 del D.L. n. 163/05 prevedeva, infatti, che l'esenzione in parola «si intende applicabile anche nei casi di immobili utilizzati per le attività di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura di cui all'articolo 16, primo comma, lettera b), della legge 20 maggio 1985, n. 222, **pur svolte in forma commerciale se connesse a finalità di religione o di culto**». Le criticità emerse subito dopo la pubblicazione della norma in questione erano numerose e, in tutta evidenza, difficilmente superabili stante il tenore visibilmente agevolativo delle sue previsioni.

In effetti, essa apparve innanzi tutto di difficile interpretazione nel punto in cui prevedeva la sua applicazione alle attività commerciali semplicemente «connesse» con una finalità religiosa o di culto. Il riferimento alla mera «connessione», invero, lasciava ampi margini di opinabilità e, comunque, espandeva la portata dell'esenzione anche a situazioni che difficilmente potevano giustificarla sotto il profilo dell'equità sostanziale del sistema. Ma, soprattutto, era evidente la sua incidenza sul profilo soggettivo dell'esenzione, che, riferendosi alle «finalità di religione o di culto», finiva per restringere la sfera dei destinatari del beneficio soltanto agli enti ecclesiastici e non agli enti «non commerciali» in generale, con evidente lesione del principio costituzionale di uguaglianza nel prelievo a scapito del comparto laico del *non profit*. Per di più, la sua natura palesemente interpretativa (resa evidente dalla terminologia utilizzata: l'esenzione «si intende applicabile») avrebbe legittimato richieste di rimborso riguardanti gli anni precedenti determinando pesanti conseguenze sull'equilibrio finanziario degli enti locali impositori³².

Subito dopo la mancata conversione del D.L. n. 163/05³³, fu emanato l'art. 7, co. 2-*bis*, D.L. 30 settembre 2005, n. 203 (introdotto in sede di conversione dalla L. 2 dicembre 2005), in forza del quale l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/92 «si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a **prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse**».

Con questa formulazione (anch'essa di carattere interpretativo) il legislatore è tornato, come nella stesura originaria del 1992, a concedere il beneficio a tutti gli enti «non commerciali» ma ha diversamente inciso sul requisito oggettivo pervenendo ad una sorta di compromesso tra la portata per certi versi riduttiva della stesura originaria della norma e la dilatazione

³² Per queste considerazioni cfr. **N. Fiorita**, *Enti ecclesiastici ed agevolazioni fiscali: brevi note su alcuni recenti provvedimenti governativi*, in Osservatorio delle libertà ed istituzioni religiose, www.olir.it, Ottobre 2005, p. 4-10.

³³ Il Ministero della giustizia rese noto con Comunicato del 18 ottobre 2005 (Gazz. Uff. 18 ottobre 2005, n. 243) che il D.L. n. 163/05 non era stato convertito in legge nel termine di sessanta giorni dalla sua pubblicazione.

eccessiva ed iniqua che avrebbe fatto seguito all'interpretazione adottata dal D.L. n. 163/05. Infatti, il D.L. n. 203/05 ha, da un lato, esteso l'applicabilità dell'esenzione agli immobili anche se destinati allo svolgimento di attività aventi «natura eventualmente commerciale». Dall'altro, ha comunque mantenuto una connessione tra le attività svolte all'interno degli immobili in parola ed il fine istituzionale degli enti interessati.

Benché non creasse ingiustificate posizioni di privilegio a favore degli enti ecclesiastici la norma sopra riportata (anch'essa di carattere interpretativo) sollevò ampie critiche per l'estensione dell'ambito oggettivo dell'esenzione agli immobili impiegati in attività che pur essendo utilizzate per realizzare i fini istituzionali degli enti in questione, avevano natura oggettivamente commerciale. Per questo motivo, pochi mesi dopo il legislatore intervenne nuovamente in materia prevedendo con l'art. 39 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (conv. con mod. nella L. 4 agosto 2006, n. 248, che «L'esenzione disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che **non abbiano esclusivamente natura commerciale**».

Anche la previsione del carattere «non esclusivo» dell'attività non commerciale esercitata all'interno dell'immobile ha consentito alcune forzature interpretative che hanno inasprito il dibattito alimentando una vasta polemica sulle agevolazioni concesse al mondo del *non profit* e, segnatamente, alle attività della Chiesa Cattolica. Infatti, omettendo ogni riferimento al requisito della prevalenza nell'uso non commerciale degli immobili esentabili, la norma permetteva di ottenere l'esenzione dall'ICI su interi edifici benché fosse destinata agli usi agevolati soltanto una modestissima parte di essi.

6. L'indagine avviata dalla Commissione Europea

A seguito di una serie di denunce presentate tra il 2006 e il 2007, la Commissione Europea³⁴ ha avviato un'indagine formale ai sensi dell'art. 108 Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea – TFUE, tendente ad accertare se la nostra normativa fiscale fosse in contrasto con l'art. 107 del medesimo Trattato, prevedendo misure idonee a costituire aiuti di Stato in favore degli enti non commerciali e, tra questi, degli enti ecclesiastici.

L'art. 107 stabilisce che «sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza».

³⁴ Con lettera 2010C(2010) n. 6960 indirizzata al Ministro degli Esteri italiano il 12 ottobre 2010,

La compatibilità con il diritto comunitario degli aiuti di Stato deve essere valutata non in ragione delle forme che questi assumono bensì degli effetti che producono sulla posizione delle imprese³⁵. Pertanto, è suscettibile di essere qualificata come aiuto di Stato incompatibile con il diritto comunitario anche la minore tassazione – c.d. aiuti fiscali³⁶ – quando a beneficiarne è un soggetto che – a prescindere dallo *status* giuridico, dall’assenza dello scopo di lucro soggettivo o dalle valutazioni relative alla meritevolezza delle finalità perseguite – eserciti un’attività economica finalizzata alla produzione e/o allo scambio di beni o di servizi in un determinato mercato³⁷.

Alla luce di questa previsione, la Commissione ha dubitato che l’art. 7, comma 1, lett. i), del D.lgs. n. 504/92, nel testo in vigore dopo le modifiche apportate dall’art. 39 del D.L. n. 223/06, potesse costituire un aiuto di Stato illegale, consentendo agli enti non commerciali di applicare l’esenzione dall’imposta comunale sugli immobili ivi prevista anche nei casi in cui gli immobili in questione venivano impiegati in attività di natura oggettivamente commerciale. Da ciò la Commissione desumeva il sospetto che l’esenzione potesse distorcere la concorrenza attribuendo agli enti interessati un indebito vantaggio.

Queste conclusioni venivano suffragate dalla considerazione³⁸ che quando gli enti non commerciali svolgono attività economiche possono trovarsi «nella stessa situazione giuridica e fattuale di qualsiasi altra società che eserciti un’attività economica». Secondo la Commissione, anche gli enti non commerciali possono svolgere «attività commerciali, che sono necessariamente di natura economica ai sensi del diritto UE della concorrenza». Ad

³⁵ In questo senso **A. Carinci, T. Tassani**, *ICI, Chiesa e privilegi*, in www.lavoce.info, Fisco/Europa, 31/08/2007.

³⁶ In argomento **A. Marotta**, *Aiuti di Stato e aiuti fiscali*, in **M. Ingresso – G. Tesauro** (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato* (Napoli, 2009), p. 129, nonché il recente contributo di **C. Fontana**, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale* (Torino, 2012).

³⁷ In materia si è più volte pronunciata la Corte di Giustizia dell’UE che ha definito come attività economica «qualsiasi attività consistente nell’offrire beni e servizi in un mercato» (CGUE, causa C-118/85, *Commissione c/Repubblica Italiana*, Racc. 1987, pag. 2599, punto 7; causa C-35/96, *Commissione c/Repubblica italiana*, Racc. 1998, pag. I-3851, punto 36; cause riunite C-180/98 a C-184/98, *Pavlov e altri*, punto 75) a prescindere dallo *status* giuridico e dalle modalità di finanziamento (Cfr. Cause riunite C-180/98 a C-184/98, *Pavlov e altri*, Racc. 2000, pag. I-6451). Sempre secondo la Corte, la classificazione di un determinato soggetto come impresa dipende pertanto interamente dalla natura delle sue attività (cfr. sul punto Commissione UE, *Comunicazione della Commissione sull’applicazione delle norme dell’Unione europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale*, 2012/C 8/02, in GUUE C/8 del 11/01/2012). Per una disamina dei rapporti tra aiuti di Stato e mercato nell’Unione Europea cfr **D. Casale**, *Aiuti di Stato e distorsioni alla libera concorrenza*, in **M. Ingresso – G. Tesauro** (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, cit., p. 155. Sul punto si veda, altresì, **L. Peverini**, *La nozione di impresa*, in **L. Salvini** (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale* (Padova, 2007), p. 157 ed ivi sul punto p. 162, ove si ricostruisce la nozione di impresa nella disciplina degli aiuti di Stato sulla base dell’interpretazione teleologica delle norme interessate, rilevando il loro orientamento alla tutela della concorrenza e del mercato.

³⁸ Commissione UE, Comunicazione del 12/10/2010, punto 54.

esempio, ha osservato la Commissione, le attività sanitarie e didattiche «sono necessariamente di natura commerciale, poiché sono fornite in forma organizzata verso corrispettivi».

Alla luce di quanto appena detto, la Commissione dubita che un ente non commerciale esercente in modo non prevalente simili attività si trovi in una situazione diversa da quella di un ente commerciale esercente le medesime attività e, di conseguenza, non avrebbe, al pari di quest'ultimo, il diritto di godere dell'esenzione dall'ICI per l'immobile utilizzato nell'esercizio di tali attività. In estrema sintesi, secondo la Commissione, le attività economiche svolte dagli enti *non profit* italiani sarebbero in tutto parificabili a quelle svolte dalle imprese e, pertanto, le stesse potrebbero avere un reale impatto sul mercato. In questo scenario, l'esenzione dall'imposta immobiliare favorirebbe i primi a scapito delle seconde, falsando la concorrenza all'interno del territorio dell'Unione Europea.

L'importanza del principio della neutralità fiscale come strumento per sostenere la concorrenza tra pubblico e privato nelle attività commerciali viene sottolineata anche dall'OCSE in un suo recente documento³⁹, ove si sottolinea che l'esercizio di attività commerciali – a prescindere dallo status giuridico dell'ente che le pone in essere - è sempre presupposto per l'applicazione delle norme in materia di aiuti di Stato e, pertanto, la concessione di un eventuale trattamento agevolativo di natura tributaria non può essere mai ammesso.

Alla base delle considerazioni della Commissione si pone la particolare prospettiva nella quale si muove l'ordinamento comunitario, che costruisce il concetto di «mercato unico» guardando alla sostanza economica delle operazioni compiute più che alle loro forme giuridiche, oggettive e soggettive⁴⁰.

In questa vicenda si è inserito l'art. 91-*bis* del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, introdotto in sede di conversione dalla L. 24 marzo 2012, n. 27. Nella relazione del Governo che accompagna la proposta di emendamento si afferma, infatti, che esso «persegue una precisa finalità: chiarire in modo definitivo la compatibilità della normativa tributaria italiana con il diritto comunitario». D'altra parte, già prima della conversione in legge la Commissione ha definito

³⁹ OCSE, *Competitive Neutrality: maintaining a level playing field between public and private business*, OECD working papers (OECD, Parigi, 2012), spec. 18-26 e 59-63. Nel documento si evidenzia come debbano essere considerate «*commercial activities*» tutte le attività economiche poste in essere in un mercato di riferimento che non costituiscono esercizio di pubblici poteri (cfr. sul punto la Comunicazione della Commissione 2012/C *cit.*, Per una risalente pronuncia della Corte di Giustizia nella quale vengono ben delineati i presupposti delle attività svolte dagli enti pubblici «in quanto pubblica autorità», cfr. CGCE, sent. 17 ottobre 1989, cause riunite 231/87 e 129/88, *Comuni di Carpaneto, Rivergaro, Piacenza e altri c/Repubblica italiana*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1990, II, p. 41. Per i rapporti tra norma comunitaria e norma interna relativi a questi aspetti cfr. P. Selicato, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, ivi, 1990, II, p. 66.

⁴⁰ Su questi aspetti cfr. P. Selicato, *The concept of tax in the directives*, in B. Peeters – W.B. Barker – P.M. Herrera Molina – K. van Raad (eds.), *The concept of tax* (IBFD, Amsterdam, 2007), spec alle p. 227-234.

l'emendamento «un progresso importante» ed è apparsa favorevole alla chiusura della procedura di infrazione aperta a carico dell'Italia. Alla data odierna, però, l'istruttoria è ancora aperta e non si hanno notizie in ordine alle probabilità ed ai tempi di una sua eventuale archiviazione.

7. Le modifiche introdotte dal Governo Monti

Una corretta lettura dell'art. 91-*bis* non può essere disgiunta dall'indagine sulle motivazioni che l'hanno ispirata (lo scopo di dare soluzione ai dubbi sollevati dalla Commissione). È in questa prospettiva che il Governo ha predisposto l'emendamento contenente la norma in questione, mirando ad introdurre misure rivolte a consentire, da un lato, che la valutazione della natura commerciale delle attività economiche svolte da enti *non profit* possa essere compiuta in modo da tener conto dell'impatto che le dette attività sono idonee a produrre sul mercato e, dall'altro, che l'esenzione dall'imposta immobiliare sia applicabile soltanto nei casi in cui le attività svolte negli immobili stessi non sono in grado di falsare la concorrenza, siccome svolte con modalità tali da non entrare in competizione con quelle svolte dagli altri operatori economici.

Per raggiungere l'obiettivo suindicato, l'art. 91-*bis*, ha inserito un ulteriore elemento tra i requisiti che devono sussistere affinché si possa ottenere il riconoscimento dell'esenzione. La norma, infatti, recita testualmente: «Al comma 1, lettera i), dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dopo le parole: “allo svolgimento” sono inserite le seguenti: “**con modalità non commerciali**”». Il legislatore, pertanto è andato oltre il mero riferimento al requisito soggettivo di ente «non commerciale» di cui all'art. 73, co. 1, lett. c), TUIR aggiungendo al preesistente richiamo alla natura «non commerciale» degli enti possessori degli immobili un *quid pluris* riferibile alle modalità della gestione dell'attività che essi vi svolgono. La nuova norma, infatti, fa riferimento, da un lato, alle caratteristiche oggettive dell'attività svolta all'interno degli immobili (che, anche stando alla nuova formulazione, non è escluso che abbia connotazioni commerciali); dall'altro, all'impronta che viene data nel suo concreto svolgimento in virtù dei requisiti soggettivi dell'ente che la svolge (natura giuridica e fine non lucrativo).

Si tratta, quindi, di prestare attenzione a cosa possa intendersi per «modalità non commerciali» della gestione. Lo stesso Governo ha precisato nella sua Relazione che le modalità in questione sussistono quando:

- 1) Il servizio prestato è **assimilabile a quello pubblico**, sotto il profilo dei programmi di studio e della rilevanza sociale, dell'accoglienza di alunni con disabilità, dell'applicazione della contrattazione collettiva del personale docente e non docente;
- 2) Il servizio stesso è **aperto a tutti i cittadini alle stesse condizioni** e la modalità di eventuale selezione all'ingresso ovvero di successiva esclusione, correlata al rendimento scolastico, sono articolate secondo norme non discriminatorie;
- 3) L'**organizzazione dell'ente** - con riferimento ai contributi chiesti alle famiglie, alla pubblicità del bilancio, alle caratteristiche delle strutture - **è tale da preservare la finalità non lucrativa e gli eventuali avanzi sono esclusivamente destinati all'attività didattica.**

Come è agevole constatare, la relazione del Governo si riferisce in modo esplicito alle attività didattiche ma i criteri ai quali essa si richiama possono agevolmente trovare applicazione ad altri settori e, segnatamente, a quello sanitario nel quale, ferma restando la sussistenza del requisito di cui al punto 3), presente in tutti gli enti del terzo settore e, sicuramente, negli enti ecclesiastici, è agevole riscontrare: a) l'assimilabilità dei servizi prestati a quelli resi da analoghe strutture pubbliche; b) l'apertura dei medesimi a tutti i cittadini senza alcuna discriminazione.

È da sottolineare che nella relazione del Governo manca ogni riferimento alla misura dei corrispettivi richiesti i quali, pertanto, possono essere stabiliti con criteri di economicità, in modo tale da assicurare la copertura dei costi diretti della gestione e degli accantonamenti necessari a garantire il mantenimento nella piena funzionalità delle strutture, degli impianti e delle attrezzature impiegati nell'attività. Non è richiesta, in altri termini, la fissazione di prezzi inferiori ai costi di produzione che, del resto, è ormai esclusa anche quando ad erogare il servizio sia un ente pubblico, a meno di non entrare nel pur vasto contesto della cosiddetta «parafiscalità», alla cui base, tuttavia, si pongono finalità prettamente redistributive e non esigenze di copertura dell'offerta di determinati servizi⁴¹.

Il Governo ha così previsto criteri di attribuzione dell'esenzione che potessero essere giudicati coerenti con la normativa europea: il fine non lucrativo e lo svolgimento di attività che non

⁴¹ Per un approfondimento sul complesso tema delle diverse modalità di finanziamento dei servizi pubblici, al fine di comprendere quando il regime dei prezzi è sostituito o integrato con entrate coattive prive del requisito della corrispettività, cfr. **A. Fedele**, *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1971, II, p. 3. Su questi aspetti cfr. altresì **R. Braccini**, *Parafiscalità*, in Digesto, Disc. priv., Sez. comm., Vol. X, 1994, p. 447, nonché **L. Del Federico**, *Tributi paracommutativi e finanziamento dei servizi pubblici*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2003, I, p. 255. In argomento si veda, altresì, **P. Selicato**, *Tasse marittime e portuali*, in Enc. giur., Vol. XXX.

siano in grado di falsare la libera concorrenza nel mercato unico⁴². Inoltre, la relazione afferma che la nuova normativa tende ad assicurare un terzo criterio che è quello della verifica in concreto (e non solo in astratto) sia del requisito soggettivo sia del requisito oggettivo⁴³.

In sostanza, con la norma da ultimo introdotta si è voluto riconoscere l'esonero solo agli immobili destinati ad attività in cui «siano assenti gli elementi tipici dell'economia di mercato (quali il lucro soggettivo e la libera concorrenza) ma siano presenti le finalità di solidarietà sociale sottese alla norma di esenzione»⁴⁴. Queste caratteristiche, a ben vedere, erano state già individuate in via interpretativa dal Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze con Circ. n. 2/DF del 26 gennaio 2009 e la norma in esame ha semplicemente dato loro rilievo normativo.

Come sottolineato in precedenza, la nuova normativa è stata anche dettata dalla necessità di superare le censure della Commissione Europea, che aveva ritenuto le agevolazioni di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D.lgs.n. 504/92 in contrasto con la normativa europea in materia di aiuti di Stato ed in questa ottica ha stabilito che sono esenti da IMU gli enti che svolgono la propria attività (didattica, sanitaria, ecc.) secondo modalità concretamente ed effettivamente «non commerciali». Il legislatore ha voluto, in altri termini, assicurare che la previsione agevolativa possa essere utilizzata soltanto dagli enti che possiedano realmente i requisiti richiesti.

Ciò rende spiegabile il motivo per il quale, in conformità ad un consolidato orientamento, si ritiene che l'onere della prova circa la sussistenza dei requisiti sopra descritti sia a carico del contribuente che intende ottenere il riconoscimento dell'esenzione. Del resto, anche in materia di ICI la Cassazione era orientata a ritenere che è necessario avere esclusivo riguardo alla destinazione concreta dell'immobile, a prescindere da qualunque dato formale e che, pertanto, «la situazione di fatto prevale rispetto all'accatastamento del bene»⁴⁵.

⁴² L'adeguamento al diritto UE delle norme di esenzione dall'ICI degli immobili utilizzati da enti non commerciali operato dall'art. 91-bis, D.L. 1/2012 (così come modificato dalla L. n. 27/2012) all'art. 7, comma 1, lett. i), D.lgs. 504/1992 dal Governo Monti era stato auspicato da **R. Pianese**, *Esenzioni fiscali concesse alla Chiesa*, in *Innovazione e diritto*, n. 6/2010, p. 177-198. In particolare, l'Autore sottolinea l'importanza di un intervento del legislatore che chiarisca il campo di applicazione dell'agevolazione tributaria sotto il profilo oggettivo ossia l'introduzione di una norma che - di volta in volta - consenta di valutare in concreto la sussistenza o meno di un'attività commerciale in capo ad un ente che offra beni o servizi sul mercato beneficiando nel contempo di agevolazioni fiscali aventi effetti distorsivi della concorrenza.

⁴³ Secondo un costante orientamento della Corte di Giustizia dell'UE, l'applicazione delle norme in materia di aiuti di Stato in quanto tale non dipende dal fatto che il soggetto venga costituito per conseguire degli utili. Secondo la Corte, infatti, «anche enti senza scopo di lucro possono offrire beni e servizi su un mercato» (CGCE, cause riunite C-209/78, C-215/78 e C-218/78, *Van Landewyck*, Racc. 1980, pag. 3125, punto 21; causa C-244/94, *FFSA e altri*, Racc. 1995, pag. I-4013; causa C-49/07, *MOTOE*, Racc. 2008, pag. I-4863, punti 27 e 28).

⁴⁴ Così, testualmente, la Relazione del Governo sull'emendamento.

⁴⁵ In questo senso cfr. Cass. Civ., sez. trib., sent. 17 settembre 2012, n. 19372.

Particolari problematiche di tipo applicativo potrebbero sorgere nelle ipotesi di utilizzazione mista degli immobili soggetti ad imposta. Al fine di evitare talune forzature compiute nel passato (cui la stampa ha avuto modo di dare ampio risalto), la nuova norma prevede che l'esenzione si applica «in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione» (art. 91-*bis*, comma 3). La stessa norma stabilisce, altresì, che «le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione e gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale» saranno stabilite con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze «da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto». All'emanando decreto ministeriale, pertanto, è demandata la definizione dettagliata, oltre che delle modalità (forma libera o schema di modello, allegati, ecc.) e delle procedure (ufficio competente, termini di presentazione, ecc.) della dichiarazione, anche degli «elementi rilevanti» ai fini della «individuazione» del rapporto proporzionale.

8. Gli ultimi sviluppi e le ulteriori prospettive

Il varo del decreto ministeriale ha però subito un notevole ritardo e la bozza presentata dal Governo è stata bocciata dal Consiglio di Stato⁴⁶. Le ragioni del rigetto sono di carattere squisitamente formale, poiché, come ha notato il Consiglio di Stato, il decreto si è addentrato nella disciplina di «profili che esulano dal potere regolamentare in concreto attribuito», in quanto parte dello schema del decreto è diretta a definire i requisiti, generali e di settore, per qualificare le diverse attività come svolte con modalità non commerciali, pur mancando una esplicita delega legislativa in tal senso⁴⁷.

Aderendo a queste censure, il Governo ha inserito un apposito correttivo nel D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, recante disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012. Con l'art. 9, comma 6, del detto decreto è stato stabilito che al comma 3 dell'articolo 91-*bis* del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, le parole da: «e gli elementi» fino alla fine, sono sostituite dalle seguenti: «, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, **nonché i requisiti,**

⁴⁶ Cons. Stato, Sez. consultiva, parere n. 4180/2012 del 4 ottobre 2012 (adunanza 27 settembre 2012).

⁴⁷ Cons. Stato, parere n. 4180/2012, cit., p. 3-4. Osserva nel dettaglio il parere, che i profili illegittimamente disciplinati all'interno dello schema di decreto «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». Ivi, p. 4.

generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali».

In virtù di questa nuova formulazione dell'art. 91-*bis*, l'emanando decreto potrà, quindi, stabilire non solo i criteri puramente quantitativi di determinazione del rapporto ma anche gli elementi in base ai quali deve essere riscontrata in concreto l'esistenza di «modalità non commerciali» nello svolgimento delle attività rientranti nell'esenzione.

Quest'ultimo punto costituisce la questione più delicata dell'intera vicenda, anche per i risvolti che essa potrebbe assumere nei rapporti con la Commissione dell'Unione Europea. In effetti, il Governo, per come si è espresso nella relazione sulla proposta di emendamento relativa all'introduzione dell'art. 91-*bis*, non pareva aver manifestato un orientamento contrario all'applicazione di remunerazioni dei servizi resi sufficienti ad assicurare il pareggio di bilancio. Anzi, prevedeva la possibilità che gli enti in questione potessero produrre avanzi di gestione, indicando tra le condizioni richieste per verificare l'esistenza delle «modalità non commerciali» che questi «non rappresentino profitto ma sostegno direttamente correlato ed esclusivamente destinato al sostegno dell'attività».

Tuttavia, le notizie di stampa riguardanti i lavori di preparazione della nuova bozza del decreto di attuazione danno, a questo proposito, indicazioni diverse. Si legge⁴⁸, infatti, che il regolamento che il Governo si appresta a varare lascerebbe esenti dal tributo soltanto gli enti «non commerciali» (non solo gli enti ecclesiastici) «che riscuotano “rette simboliche” o svolgano la loro attività “a titolo gratuito”». Più precisamente, il regolamento imporrebbe, oltre ad una serie di requisiti generali, anche alcuni riguardanti in particolare specifiche categorie di enti.

Per gli enti che svolgono attività assistenziali e sanitarie l'esenzione dovrebbe spettare unicamente a quelli che svolgono attività accreditate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali, purchè sia previsto il pagamento di rette «di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività convenzionate nel medesimo ambito territoriale».

Per le attività culturali, ricreative e sportive, si dovrebbe verificare, invece, che le stesse siano «svolte a titolo gratuito o con il versamento di un compenso simbolico».

Nessuna limitazione all'ammontare delle rette pare sia stata prevista per le scuole e i convitti.

⁴⁸ **M. Mobili**, *Chiesa, la retta simbolica salva dall'Imu*, in *Sole 24 Ore*, 11 ottobre 2012.

Forse è presto per esprimere valutazioni ma se quanto è trapelato si dimostrasse fondato le ricadute sull'intero sistema della sussidiarietà orizzontale (che, con la sua attività, sostiene largamente i comparti interessati dalle misure in esame) non sarebbero trascurabili. In effetti, se così fosse, le modalità di individuazione dei presupposti dell'esenzione dall'IMU sarebbero estremamente riduttive, finendo per restringere l'area dei relativi beneficiari a realtà estremamente marginali. Questo vale particolarmente per le strutture operanti nei settori dell'assistenza sociale e della sanità, ove già si manifesta in modo evidente una crisi dovuta in buona parte ai ritardi pluriennali con i quali le Regioni definiscono e liquidano le remunerazioni per i servizi resi dagli enti accreditati calcolandole sulla base dei costi di produzione⁴⁹.

Di contro, i principali operatori del settore, restando soggetti in misura piena all'imposta, subirebbero un aggravio di costi che finirebbe per essere trasferito, almeno in parte, sui contribuenti (attraverso l'aumento dell'IRAP che si renderebbe necessario a finanziare il maggior costo del servizio sanitario pubblico)⁵⁰ o sugli utenti (laddove il maggior onere tributario fosse scaricato sulle tariffe delle prestazioni sanitarie a pagamento, sui contributi per l'uso degli impianti sportivi e dei relativi servizi o sulle rette dovute per la frequenza scolastica dai genitori degli alunni).

Probabilmente, allo scopo di individuare correttamente il sistema di esonero degli enti «non commerciali» dal pagamento dell'IMU sarebbe opportuno riflettere sulla sua qualificazione come «esenzione», superando le ristrette prospettive nelle quali si finisce per cadere inquadrando una determinata fattispecie nell'ambito di una disciplina derogatoria⁵¹. Come già evidenziato con riferimento all'originario provvedimento di esenzione dall'ICI⁵², anche per l'IMU l'esonero dovrebbe essere costruito non sui soggetti in sé ma sul tipo di attività da questi svolta, dando rilievo alle finalità che gli immobili concorrono a realizzare.

⁴⁹ Il sistema di remunerazione delle prestazioni sanitarie rese dalle strutture private nell'interesse del servizio sanitario nazionale è basato sui cosiddetti DRG, acronimo di «*Diagnosis-Related Group*» (equivalente in italiano di ROD, «Raggruppamenti Omogenei di Diagnosi»). Si tratta di un sistema di classificazione dei pazienti dimessi dagli ospedali per acuti, elaborato dal Prof. Fetter dell'Università di Yale nel 1983 come base per la valutazione dell'assorbimento di risorse nell'attività clinica ospedaliera; in un secondo momento, è stato utilizzato anche per il finanziamento prospettico degli ospedali. Attualmente utilizzato anche in Italia, il sistema DRG identifica un numero piuttosto elevato di classi finali di ricovero, definite in modo da risultare significative sotto il profilo clinico ed omogenee dal punto di vista delle risorse assorbite e quindi dei costi di produzione dell'assistenza ospedaliera. Per l'analisi delle modalità di quantificazione dei DRG's si veda *M. Nonis – E. Rosati, Guida ai DRG* (Roma, 2008).

⁵⁰ Per questa considerazione cfr. **P. Selicato**, *Esclusioni ed esenzioni ...*, cit., p. 421 ed ivi nota (94) per i riferimenti normativi riguardanti il passato regime di remunerazione basato sulle «diarie», nonché, per le conclusioni, p. 437.

⁵¹ Sugli effetti della differente classificazione degli esoneri dal tributo come esenzioni o esclusioni cfr. **P. Selicato**, *Esclusioni ed esenzioni ...*, cit., p. 430 ss.

⁵² A questo proposito si veda ancora **P. Selicato**, *Esclusioni ed esenzioni ...*, cit., p. 430 ss..

Da questo punto di vista assume rilievo quanto già osservato in merito al fatto che gli enti appartenenti al mondo del *non-profit* hanno, di norma, finalità qualificabili «di pubblico interesse» ed intervengono in settori rientranti nelle normali competenze dell'apparato pubblico (statale, regionale, locale)⁵³. D'altra parte, gli enti dotati di personalità giuridica sono sottoposti alla preventiva valutazione da parte degli organi governativi delle ragioni, dei mezzi e dell'utilità della loro iniziativa, al fine di verificarne la conformità alle finalità dell'ordinamento⁵⁴. Per di più, la «meritevolezza» del fine degli enti ecclesiastici è, come già detto⁵⁵, conseguenza diretta del riconoscimento canonico, essendo il fine di religione e di culto accertato dalla competente autorità di diritto canonico legalmente assimilato a quello di beneficenza e istruzione.

In un simile contesto, l'esonero dall'imposta non costituirebbe una deroga all'ordinario regime dell'imposizione ma rappresenterebbe la conseguenza di una più corretta ricostruzione della fattispecie tributaria, poiché la destinazione dell'immobile ad attività che realizzano fini di interesse generale riconosciuti dall'ordinamento tronca la relazione che, a norma dell'art. 53, comma 1, cost., attraverso il collegamento tra la parola «tutti» e l'avverbio «loro», deve sussistere tra la ricchezza ed il soggetto passivo ai fini dell'imposizione e fa venir meno quella «autonoma disponibilità di potere economico» su una determinata manifestazione di ricchezza, richiesta al fine di giustificare l'imposizione⁵⁶.

In effetti, gli enti in esame, escludendo di trarre un lucro soggettivo dalle attività esercitate all'interno degli immobili ed obbligandosi al reinvestimento degli eventuali avanzi di gestione, non ricavano dalle dette proprietà alcuna autonoma disponibilità economica idonea a manifestare la loro attitudine alla contribuzione. Con una forzatura, pertanto, si potrebbe sostenere che in questi casi è l'attività e non l'ente che dispone dell'immobile ed usufruisce della ricchezza che il medesimo è in grado di generare.

⁵³ Per una risalente conferma di questo orientamento si vedano le dichiarazioni espresse dall'on. Mauro Favilla, Presidente della Commissione Parlamentare dei Trenta, nella seduta dell'8 giugno 1993, *loco cit.*, p. 1904, ove si afferma che gli enti in questione «svolgono funzioni che dovrebbero esser esplicitate dallo Stato o comunque attività ritenute meritevoli di tutela da parte dello Stato stesso».

⁵⁴ **F. Santoro Passarelli**, *Dottrine generali del diritto civile* (Napoli, 1985), p. 39, ha definito la persona giuridica come «lo strumento tecnico che l'ordinamento predispone e in concreto, secondo lo scopo e i mezzi, concede o rifiuta».

⁵⁵ Sul punto cfr. *supra*, al par. 3.

⁵⁶ In questo senso si veda **F. Moschetti** (a cura di), *La capacità contributiva*, in **A. Amatucci** (dir.), *Trattato di diritto tributario* (Padova, 1994), Vol. I,1, p. 223, ed ivi **R. Schiavolin**, *Il collegamento soggettivo*, p. 273 ss.. con riferimento alla disponibilità da parte del contribuente della disponibilità effettiva di una ricchezza idonea a giustificare il prelievo fiscale la Corte costituzionale ha elaborato la nozione di «forza o potenzialità economica» osservando che ogni prelievo tributario deve avere la sua causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza, dai quali sia deducibile «l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta». In questo senso Corte cost., sentenze nn. 156/2001, 111/1997, 21/1996, 143/1995.

La relazione del Governo all'art. 91-*bis* contiene molti elementi che sostengono questa conclusione. Infatti, nella relazione che accompagna l'emendamento è chiaro l'intento di riconoscere l'esonero solo agli immobili che, usando le parole del Governo, sono destinati ad attività in cui «siano assenti gli elementi tipici dell'economia di mercato (quali il lucro soggettivo e la libera concorrenza) ma siano presenti le finalità di solidarietà sociale sottese alla norma di esenzione». Di conseguenza, sarebbe stato più corretto su piano tecnico-giuridico considerare l'esonero in parola non un'esenzione ma una vera e propria esclusione dalla sfera di applicazione del tributo.

La distinzione tra esenzioni ed esclusioni dal tributo è stata ampiamente analizzata dalla dottrina⁵⁷ e trova ripetute conferme nell'ordinamento positivo⁵⁸. A dire il vero, nel momento in cui fu introdotta per la prima volta l'imposta immobiliare un esonero analogo fu disposto nella forma dell'esclusione⁵⁹ ma fu subito «trasformato» in esenzione nella norma «a regime» sull'ICI⁶⁰. D'altra parte, ora come allora la previsione di una mera esenzione non appare adeguata a descrivere la fattispecie⁶¹ poiché non tiene conto dell'assimilazione a quelle pubbliche delle strutture che gestiscono i servizi oggetto di esonero.

Per di più, l'accennata qualificazione avrebbe potuto fornire al Governo italiano una più convincente giustificazione dell'esonero rispetto alle censure mosse dalla Commissione Europea nella menzionata procedura di infrazione. Se, infatti, si riconosce (così come pare a chi scrive) che l'esonero in parola non ha alcuna portata derogatoria rispetto all'ordinario regime di imponibilità degli immobili ma ha soltanto lo scopo di delimitare il perimetro di

⁵⁷ In tema cfr. **N. D'Amati**, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Noviss. Dig. It., App.* (Torino, 1980), p. 154; **S. La Rosa**, *Esclusioni tributarie*, in *Enc. giur.*, Vol. XIII (Roma, 1989).

⁵⁸ Bastino al riguardo i due esempi seguenti, nei quali si dispone la non imponibilità di particolari componenti a motivo della loro irrilevanza sul piano impositivo. Il primo, più consolidato nell'applicazione e di valore paradigmatico nella ricostruzione della fattispecie, è costituito dall'art. 15, n. 3, del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, che considera escluse dalla base imponibili dell'IVA «le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purchè regolarmente documentate». In tema **A. Fantozzi**, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, I. p. 138; **A. Fedele**, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'IVA*, *ivi*, p. 146. **R. Lupi**, *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. giur.*, Vol. XXVI (Roma, 1989), spec alle p. 6 e 14.

Il secondo esempio, più recente e meno approfondito, è costituito dall'art. 118, comma 4, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di consolidato fiscale, ove si stabilisce che «non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto escluse le somme percepite o versate tra le società di cui al comma 1 in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti». In argomento **P. Selicato**, *Le somme compensative dei vantaggi fiscali attribuiti o ricevuti*, in *AA.VV., L'attività di controllo sul consolidato nazionale (spunti di dialogo tra A.F. e mondo accademico, professionale e imprenditoriale)* (Milano, 2006), p. 199.

⁵⁹ Si trattava dell'esclusione dall'I.S.I. (l'Imposta Straordinaria immobiliare introdotta nel 1992 come «anticipazione» dell'ICI) disposta a favore delle istituzioni sanitarie pubbliche autonome dall'art 7, comma 2, del D.L. 11 luglio 1992, n. 333, conv. nella L. 8 agosto 1992, n. 359, ove, testualmente, si prevedeva che «non sono soggetti passivi» gli enti non commerciali che possedevano fabbricati destinati a particolari attività. Per l'esegesi della norma in questione cfr. **P. Selicato**, *Esclusioni ed esenzioni ...*, cit., spec. p. 407 ss..

⁶⁰ Benchè abbia subito le numerose modifiche illustrate nel precedente punto 5, l'art. 7 del D.Lgs. 504/92 ha sempre mantenuto il riferimento all'esenzione nella disciplina dell'esonero in parola.

⁶¹ In questo senso si veda ancora **P. Selicato**, *Esclusioni ed esenzioni ...*, cit., spec. p. 436.

applicazione dell'imposta, ponendovi all'esterno gli immobili destinati in concreto a finalità di interesse generale attraverso il richiamo al duplice requisito, soggettivo ed oggettivo, richiesto dalla norma, si deve escludere che l'art. 91-*bis* possa attribuire ai soggetti che utilizzano gli immobili in questione (siano o meno enti ecclesiastici) un aiuto di Stato incompatibile con le norme del Trattato UE.

Quanto sopra per due concorrenti ordini di motivi. In primo luogo (sul piano oggettivo), l'assenza del carattere derogatorio della disposizione, ne fa venir meno la natura «selettiva» costituente il presupposto della denuncia di incompatibilità. In secondo luogo (sul piano soggettivo), deve essere escluso che gli enti titolari dell'esonero, integrandosi con lo Stato attraverso il meccanismo della «sussidiarietà orizzontale» nell'offerta di servizi di interesse generale, possano avere un ruolo attivo nel mercato e, di conseguenza, incidere sulla libertà di concorrenza nell'UE.

La procedura di infrazione è ancora aperta e, con molta probabilità, non sarà chiusa prima della pubblicazione del decreto ministeriale di cui all'art. 91-bis, comma 3, del D.L. n. 1/2012. Forse non è ancora troppo tardi per inserire nelle norme che disciplinano l'esonero dall'IMU sugli immobili degli enti non commerciali i correttivi necessari a superare le criticità sopra evidenziate.