

---

# **AGGIORNAMENTI NORMATIVI**

---



## GLI STRUMENTI DELLA VIGILANZA CANONICA

La grande attenzione riservata dalla Chiesa all'amministrazione dei beni ecclesiastici, cui è dedicato il Libro V del Codice di Diritto Canonico, si fonda sul fatto che il loro possesso e il loro uso si giustificano solo in quanto consentono di «ordinare il culto divino, provvedere ad un onesto sostentamento del clero e degli altri ministri, esercitare opere di apostolato sacro e di carità, specialmente a servizio dei poveri»<sup>1</sup> entro l'unico corpo ecclesiale, ovvero nella carità<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> F. GRAZIAN, *La nozione di amministrazione e di alienazione nel codice di diritto canonico*, Roma, 2002, 9 «I beni temporali rappresentano per la Chiesa cattolica un mezzo con cui essa può conseguire i fini che le sono propri (c. 1254). Per il raggiungimento di tali fini, indicati in modo esemplificativo nel c. 1254, § 2, è necessario, oltre al possesso, un corretto utilizzo dei beni stessi. Solo così la Chiesa potrà effettivamente adempiere la missione che si propone, essere ed operare come “segno e strumento dell'intima unione con Dio e dell'unità di tutto il genere umano”. È comprensibile quindi che fin dalle sue origini la Chiesa si sia preoccupata da una parte di proteggere i beni che le venivano messi a disposizione, facendo in modo che essi non andassero in detrimento o venissero impiegati per scopi alieni alla sua natura, e dall'altra di regolare l'utilizzo e la distribuzione di tali beni all'interno delle proprie istituzioni. Guardare ai beni temporali della Chiesa nella prospettiva dei fini per i quali essi vengono utilizzati ci porta a comprendere come qualsiasi studio o approfondimento su questo tema non può mai essere considerato autonomamente, ma sempre e solo in relazione all'insieme della natura della Chiesa».

<sup>2</sup> V. DE PAOLIS, *I beni temporali della Chiesa*, Bologna, 2011, 64, «In questo contesto si possono leggere e comprendere le altre indicazioni conciliari circa i beni temporali, particolarmente per quanto riguarda i ministri sacri e la comunione dei beni. La Costituzione *Lumen Gentium* 13, fa derivare la comunione dei beni temporali dalla stessa natura della Chiesa e dalla comunione dei beni spirituali: “Tra le diverse parti della Chiesa si creano legami di intima comunione riguardo alle ricchezze spirituali, agli operai apostolici e alle risorse materiali. I membri del popolo di Dio sono infatti chiamati a condividere i loro beni; anche per le singole Chiese valgono le parole dell'apostolo: ognuno metta al servizio degli altri il dono che ha ricevuto, da bravo amministratore della multiforme grazia di Dio”».

Affinché possa realizzarsi ed essere sempre custodito questo legame tra la disponibilità dei beni (strumento) e i benefici risultati che derivano dal loro uso (fini), l'Ordinamento canonico ha sviluppato nei secoli due istituti giuridici: il primo identifica l'ufficio dell'amministratore e definisce i suoi doveri, il secondo articola la cosiddetta vigilanza canonica affidata al Vescovo, all'Ordinario del luogo e al Superiore (Istituti di Vita Consacrata e Società di Vita Apostolica)<sup>3</sup>.

Alla base della funzione attribuita all'amministratore vi è la scelta del Codice – in linea con la tradizione ecclesiale<sup>4</sup> – di riconoscere che i beni appartengono alla persona giuridica che li ha legittimamente acquistati e che la loro amministrazione spetta a chi regge la medesima persona giuridica. Di questi argomenti ha già trattato l'articolo *L'amministrazione degli enti ecclesiastici*, pubblicato sul numero 2/2012, mentre l'articolo *L'amministrazione dei beni ecclesiastici e la vigilanza dell'autorità competente*, pubblicato sul numero 1/2013, ha evidenziato il senso della vigilanza canonica.

---

<sup>3</sup> Prima di trattare della vigilanza affidata al Vescovo, all'Ordinario del luogo e al Superiore, il Codice tratta esplicitamente della funzione propria del Romano Pontefice (can. 1256; can. 1273). Il tema non sarà trattato nel presente articolo; tuttavia, alla luce della sua importanza capitale, si rinvia allo studio di F. SALERNO, *I beni temporali della Chiesa ed il potere primaziale del Romano Pontefice*, in *I beni temporali della Chiesa*, Città del Vaticano, 1999, 115 «Infatti, con la nuova formulazione dell'ex can. 1518 che si legge nell'attuale can. 1273, il can. 1256 risulta essere la premessa teologica-giuridica su cui si basa l'amministrazione dei beni ecclesiastici. Ossia, esso pone in luce che il supremo intervento pontificio nell'uso dei beni ecclesiastici è da riferire all'esigenza della comunione e dell'unità della Chiesa, giacché queste devono essere salvaguardate anche nel perseguimento delle finalità ecclesiali, che caratterizzano il possesso e l'uso dei beni temporali ecclesiastici: come hanno precisato i redattori del nuovo Codex escludendo che la potestà pontificia in materia sia "dominica ac si Pontifex esset dominus bonorum ecclesiasticorum" ed affermando che essa è solo ordinata all'attuazione dei fini per i quali la Chiesa possiede detti beni».

<sup>4</sup> V. DE PAOLIS, *I beni temporali della Chiesa*, EDB, 2011, 103 «I beni ecclesiastici all'inizio costituivano in ogni diocesi un unico patrimonio, amministrato, dal vescovo. Per correggere abusi spesso commessi dai vescovi, il concilio di Calcedonia (A. 451) impose ai vescovi di costituire un economo che amministrasse i beni a suo nome [...]. Questo unico patrimonio veniva chiamato con diversi nomi, secondo la sottolineatura dei diversi fini o destinatari dei beni o delle fonti da cui provenivano. Siccome un posto di rilievo era occupato dalla carità verso i poveri, i nomi più comuni erano "patrimonium pauperum", "egentium substantia", "hereditas pauperum" [...]. Tuttavia il reddito dei beni non andava solo ai poveri. Il vescovo li distribuiva secondo la propria volontà o secondo il suo giudizio. Questa prassi prestò facilmente adito ad abusi, a sospetti e a lamentele. Si impose la necessità di una riforma. [...] La ripartizione dei redditi portò un po' alla volta alla divisione dello stesso patrimonio e dell'amministrazione. In tal modo si costituirono in enti autonomi i beni dei vescovi (mensa episcopale), quelli del capitolo (prebende), e quelli delle parrocchie (benefici). Anche i beni dei poveri e della fabbrica della chiesa furono divisi e amministrati in modo autonomo»; A. LONGHITANO, *L'amministrazione dei beni: la funzione di vigilanza del vescovo diocesano*, in *I beni temporali della Chiesa*, LEV, 1999, 83-101.

Nel contempo il legislatore canonico ha affidato al superiore il compito di vigilare affinché l'amministrazione dei beni rimanga sempre nell'alveo ecclesiale e siano evitati episodi di distrazione e sperpero del patrimonio ecclesiastico. Il codice riconosce anzitutto la prima e più alta vigilanza al Romano Pontefice (can. 1273) – «*Il Romano Pontefice, in forza del primato di governo è il supremo amministratore ed economo di tutti i beni ecclesiastici*» – ed attribuisce all'Ordinario (can. 1276) il diritto di «*vigilare con cura sulla amministrazione di tutti i beni appartenenti alle persone giuridiche pubbliche a lui soggette, salvo i titoli legittimi per i quali gli si riconoscano più ampi diritti*» e al diritto proprio degli istituti religiosi (can. 638)<sup>5</sup> di ordinare un sistema di vigilanza analogo a quello previsto dai canoni 1281 e 1292.

Ora – per concludere l'argomento – occorre considerare i diversi strumenti giuridici che permettono di esercitare il dovere/diritto della vigilanza canonica.

Per dare un ordine all'esposizione, dopo una breve ripresa del rapporto tra autonomia e comunione, si illustreranno anzitutto gli istituti che permettono di vigilare sull'insieme degli enti soggetti al Vescovo o all'Ordinario del luogo o al Superiore religioso, in secondo luogo gli obblighi cui è tenuto ciascun amministratore al fine di permettere al superiore di esercitare la vigilanza su ciascun soggetto giuridico canonico, infine gli strumenti per intervenire in casi particolari e singolari.

## 1. L'AUTONOMIA E LA VIGILANZA NON SI CONTRAPPONGONO

Un certo sentir comune è incline a contrapporre autonomia (della persona giuridica e del suo amministratore) e vigilanza, giungendo ad attribuire alla prima la nota della autoreferenzialità (affinché essa possa dirsi piena e vera) e accettando o tollerando la seconda solo per le operazioni più complesse. A supporto di questa interpretazione viene evocato il canone 1279 che riconosce il dovere/diritto dell'amministrazione a colui che regge la persona giuridica alla quale i beni appartengono.

Così impostata la questione dell'autonomia soffre di parzialità, in quan-

---

<sup>5</sup> Can. 638 «§ 1. Spetta al diritto proprio determinare, entro l'ambito del diritto universale, quali sono gli atti che eccedono il limite e le modalità dell'amministrazione ordinaria, e stabilire ciò che è necessario per porre validamente gli atti di amministrazione straordinaria. § 2. Le spese e gli atti giuridici di amministrazione ordinaria sono posti validamente, oltre che dai Superiori, anche dagli ufficiali a ciò designati dal diritto proprio, nei limiti del loro ufficio. § 3. Per la validità dell'alienazione, e di qualunque negozio da cui la situazione patrimoniale della persona giuridica potrebbe subire detrimento, si richiede la licenza scritta rilasciata dal Superiore competente con il consenso del suo consiglio. Se però si tratta di negozio che supera la somma fissata dalla Santa Sede per le singole regioni, come pure di donazioni votive fatte alla Chiesa, o di cose preziose per valore artistico o storico, si richiede inoltre la licenza della Santa Sede stessa».

to lascia troppo sullo sfondo l'essenzialità dei fini che giustificano il possesso dei beni e non si lascia illuminare e alimentare dalla comunione ecclesiale.

Certamente i beni appartengono al soggetto che li ha legittimamente acquistati (can. 1256), ma le finalità di cui al canone 1254, § 2 e la destinazione dei beni a favore della Chiesa universale e non del solo ente proprietario hanno indotto l'ordinamento ad inventare strumenti giuridici capaci di custodire la loro effettività. Così in epoche antiche fu introdotto il principio giuridico di limitare assai il potere di alienare i beni ecclesiastici in capo a coloro che ne avevano il dominio, al fine di evitare che fossero distratti dalle loro finalità quasi naturali: il culto, il clero e i poveri; poi a metà del XIX secolo si cominciò a limitare i poteri dei consigli che amministravano i beni delle parrocchie e ad imporre la necessità di chiedere particolari facoltà per porre atti che eccedevano i fini dell'ordinaria amministrazione<sup>6</sup>. In entrambi i casi l'intervento del Vescovo che autorizza l'alienazione del bene o la posizione di un atto di amministrazione eccedente l'ordinaria ha la funzione di accertare la presenza di ragioni pastorali ed economico-finanziarie sufficienti a garantire la conformità di quel particolare atto agli interessi e ai fini della Chiesa: sia del soggetto proprietario, sia della Chiesa particolare o universale.

Si comprende così che la scelta della Chiesa di frammentare il patrimonio ecclesiastico, attribuendone la proprietà non alla sola Diocesi o alla Chiesa di Roma ma ad una miriade di soggetti giuridici canonici (scelta che implica il dovere/diritto di chi regge tali soggetti ad amministrare i beni posseduti), non può legittimare una prospettiva autoreferenziale che assolutizza – di fatto – il principio dell'autonomia. Al contrario proprio la felice intuizione di porre la proprietà in un soggetto assai prossimo al luogo ove emergono le necessità ecclesiali (il culto, il sostentamento del clero e i poveri) implica naturalmente la necessità di garantire a colui che regge la Chiesa particolare (il Vescovo e l'Ordinario del luogo) e al Superiore religioso la possibilità di vigilare affinché l'uso di tutti i beni rimanga sempre orientato al bene della Chiesa universale e particolare.

Certamente in questo ampio e alto orizzonte trova spazio anche la possibilità di utilizzare gli strumenti della vigilanza per evitare gli abusi e gli atti di cattiva amministrazione; ma questa opportunità non può assurgere a prima e fondamentale ragione della vigilanza.

## **2. LE DISPOSIZIONI UNIVERSALI CHE REGGONO L'AMMINISTRAZIONE DEI BENI**

Il Libro V del Codice detta alcuni criteri generali idonei a garantire la buona amministrazione dei beni.

Il primo – come detto – è custodito dal § 2 del canone 1254 e fonda

---

<sup>6</sup> F. GRAZIAN, *La nozione di amministrazione e di alienazione nel codice di diritto canonico*, PUG, 2002, 103.

(e, implicitamente, vincola) il diritto di possedere ed utilizzare i beni sulle necessità dettate dal culto divino, dal sostentamento del clero e dalle opere di apostolato e carità. In forza di questo principio l'acquisizione dei beni (sia essa esito della spontaneità dei fedeli o della sollecitazione dei pastori), la conservazione degli stessi e l'uso che ne viene fatto non sono diritti assoluti ma devono essere commisurati con detti fini. A tal proposito è davvero preziosa la puntualizzazione che S.E. il Card. Nicora ha rivolto non agli amministratori dei soggetti giuridici canonici ma ai neo vescovi cui compete il dovere di vigilare:

*«Se volessimo essere più rigorosi, tra i quattro fini [l'esercizio del culto divino, l'esercizio della missione evangelizzatrice e pastorale, l'esercizio della carità particolarmente verso i più poveri, il sostentamento del personale ecclesiastico totalmente dedicato al servizio della Chiesa] dovremmo fare qualche distinzione. Ve ne sono alcuni per i quali, probabilmente, è possibile e doveroso stabilire dei limiti di destinabilità di risorse. Non è vero che per ciascuna di quelle quattro finalità v'è sempre bisogno di maggiori risorse: il culto a Dio, per esempio, non può esprimersi in costruzioni faraoniche inutilmente costose, perché non sarebbe più il culto al Dio cristiano, e quindi c'è un limite di natura oggettiva alle spese culturali. Il sostentamento del personale ecclesiastico dedicato è pure un settore nel quale è possibile stabilire dei limiti, perché clero e ministri laici si dedicano al servizio in nome dei valori cristiani, che comportano la pratica della virtù della povertà come elemento costitutivo e identificante. Non si può dunque affermare che la necessità di provvedere al sostentamento delle persone dedicate alla missione della Chiesa è senza misura, anche perché la storia insegna che qualche Vescovo e qualche ordine religioso son finiti male proprio per le ricchezze accumulate e per lo stile mondano di vita che ne è conseguito. Più difficile è invece stabilire limiti per gli altri due scopi fondamentali: l'evangelizzazione e la pastorale, e soprattutto la carità. Si può dire che non s'è mai finito di mettere strumenti a servizio della diffusione del vangelo e della edificazione di comunità cristiane vive, capaci di diventare dinamiche e significative nel contesto sociale in cui operano; e soprattutto non si è mai finito di provvedere ai poveri, perché, ammesso che si provveda a quelli che sono tra noi, ce ne sono ancora miliardi altrove nel mondo, e nella circolazione della comunione cattolica quello della carità solidale è certamente un campo dove non si potrà mai dire "abbiamo fatto abbastanza"»<sup>7</sup>.*

In secondo luogo il Codice detta precise prescrizioni agli amministratori (cann. 1283-1284-1286) che devono:

- a) «*garantire con giuramento avanti l'Ordinario o un suo delegato di svolgere onestamente e fedelmente le funzioni amministrative*»;
- b) redigere un dettagliato inventario dei beni prima di cominciare il servizio e mantenerlo aggiornato;

---

<sup>7</sup> A. NICORA, *Necessità e rischi del servizio amministrativo del Vescovo diocesano*, in *exLege* 2/2011.

- c) custodire i beni che amministrano al fine di proteggere il diritto di proprietà ed evitare la loro distruzione<sup>8</sup> e/o il loro danneggiamento;
- d) «osservare le disposizioni canoniche e civili o quelle imposte dal fondatore o dal donatore o dalla legittima autorità e badare che dall'inosservanza delle leggi civili non derivi danno alla Chiesa»<sup>9</sup> (l'eloquenza di questa norma è commento a se stessa<sup>10</sup>!);
- e) esigere i crediti, pagare i debiti ed investire il denaro secondo le indicazioni dell'Ordinario;
- f) «tenere bene in ordine i libri delle entrate e delle uscite» e «redigere il rendiconto amministrativo al termine di ogni anno»; pur nell'essenzialità della norma è chiara la necessità di elaborare una contabilità adeguata ed idonea a permettere la redazione del rendiconto;
- g) «catalogare adeguatamente documenti e strumenti, sui quali si fondano i diritti della Chiesa o dell'istituto circa i beni, conservandoli in un archivio conveniente ed idoneo»;
- h) osservare le leggi civili relative al lavoro e retribuire con «giustizia ed onestà» i lavoratori dipendenti.

Pur non essendo esigito ma raccomandato dal canone 1284, oggi merita una sottolineatura particolare l'impegno chiesto agli amministratori di elaborare il bilancio preventivo annuale «delle entrate e delle uscite».

Da ultimo, il canone 1289 consente agli amministratori di presentare le dimissioni (meglio: la rinuncia all'incarico), ma ne subordina l'efficacia all'accettazione di colui che ha conferito l'incarico; questa norma, che può apparire eccessivamente vincolante per l'amministratore (in quanto rimane obbligato a svolgere il proprio compito fin quando il superiore non lo "libera"), rivela uno dei cardini sui quali si regge l'intero Libro V: la tutela del patrimonio ecclesiastico che non può restare "improvvisamente" privo di amministratori.

Queste disposizioni di diritto universale possono essere ritenute – in senso lato – il primo strumento a disposizione di coloro cui spetta la vigilanza in quanto dalla loro puntuale e sostanziale osservanza deriva certamente un grande bene per le persone giuridiche canoniche pubbliche e per la Chiesa intera. Per questo motivo non può che essere positiva qualsiasi iniziativa tesa a favorire la loro puntuale conoscenza da parte degli ammini-

<sup>8</sup> Non dovrebbe esservi dubbio che non si tratta solo della distruzione fisica (propria dei beni materiali) ma anche della distruzione del loro valore. In questo modo la cura si estende anche agli strumenti finanziari (per es. i titoli di credito e le polizze) e alle attività economiche (il valore di un'azienda ai sensi dell'art. 2555 cod. civ.).

<sup>9</sup> Si veda anche il can. 1290 in tema di contratti: «Le norme di diritto civile vigenti nel territorio sui contratti sia in genere sia in specie, e sui pagamenti, siano parimenti osservate per diritto canonico in materia soggetta alla potestà di governo della Chiesa e con gli stessi effetti, a meno che non siano contrarie al diritto divino o per diritto canonico si preveda altro, e fermo restando il disposto del can. 1547».

<sup>10</sup> La Treccani così spiega il significato di eloquenza: «L'arte e la tecnica di parlare o scrivere con efficacia, in modo da persuadere e commuovere gli uditori o lettori».



stratori dei beni ecclesiastici, siano essi chierici<sup>11</sup> o laici<sup>12</sup>.

### 3. LE ISTRUZIONI E IL DECRETO DEGLI ATTI DI AMMINISTRAZIONE STRAORDINARIA

Il diritto universale riserva al diritto particolare ampio spazio per disciplinare ulteriormente i temi del Libro V, e ciò vale sia per le Chiese particolari che per gli Istituti di Vita Consacrata; infatti il canone 1276, § 2 afferma che gli Ordinari<sup>13</sup> «*tenuto conto dei diritti, delle legittime consuetudini e delle circostanze, abbiano cura di ordinare l'intero complesso dell'amministrazione dei beni, dando speciali istruzioni entro i limiti del diritto universale e particolare*» e il canone 635, § 2 (relativo agli Istituti Religiosi) attesta che «*ogni Istituto stabilisca opportune norme circa l'uso e l'amministrazione dei beni, perché sia in tal modo favorita, tutelata e manifestata la povertà che gli è propria*»<sup>14</sup>.

L'Ordinario e il Superiore religioso possono, dunque, elaborare, nel ri-

---

<sup>11</sup> Assai interessante è l'esplicito riferimento alla formazione alle questioni economiche della *Ratio fundamentalis institutionis sacerdotalis* (Sacra Congregazione per l'Educazione Cattolica, del 19.3.1985): «*Questa formazione [sacerdotale] deve riguardare principalmente la catechesi e l'omiletica, l'amministrazione dei sacramenti, la guida spirituale delle persone appartenenti ai vari stati di vita, l'amministrazione della parrocchia (comprese le questioni economiche), il dialogo pastorale con gli acattolici e i non credenti, e quanto altro sia necessario per l'edificazione del Corpo di Cristo*».

<sup>12</sup> Assai utile per diffondere la conoscenza della normativa canonica e concordataria è l'Istruzione in Materia Amministrativa approvata il 30.5.2005 dall'Assemblea Generale della Conferenza Episcopale Italiana; «*Considerata l'opportunità di poter continuare a disporre, a livello nazionale, di un testo che offra indirizzi comuni in materia giuridico-amministrativa, in particolare per gli operatori del settore, soprattutto per i laici chiamati in numero sempre maggiore a compiti di responsabilità nell'amministrazione dei beni temporali ecclesiastici [...]*» in N.CEI, 8/9, 1.9.2005, 325. Pur avendo tutt'altra natura è uno strumento utile alla formazione degli amministratori il testo *La gestione e l'amministrazione della parrocchia*, EDB, 2008 elaborato dagli Uffici Amministrativi delle curie di alcune grandi diocesi italiane.

<sup>13</sup> Can. 134 «*§ 1. Col nome di Ordinario nel diritto s'intendono, oltre il Romano Pontefice, i Vescovi diocesani e gli altri che, anche se soltanto interinalmente, sono preposti a una Chiesa particolare o a una comunità ad essa equiparata a norma del can. 368; inoltre coloro che nelle medesime godono di potestà esecutiva ordinaria generale, vale a dire i Vicari generali ed episcopali; e parimenti, per i propri membri, i Superiori maggiori degli istituti religiosi di diritto pontificio clericali e delle società di vita apostolica di diritto pontificio clericali, che possiedono almeno potestà esecutiva ordinaria*».

<sup>14</sup> Alla base di queste norme particolari circa l'amministrazione dei beni vi è la disposizione del can. 587, § 4 «*Tutte le altre norme, stabilite dall'autorità competente dell'Istituto, siano opportunamente raccolte in altri codici e potranno essere rivedute e adattate convenientemente secondo le esigenze dei luoghi e dei tempi*».

spetto della disciplina universale, una normativa destinata a coloro che sono loro soggetti al fine di favorire la retta e corretta amministrazione dei beni ecclesiastici in un particolare contesto socio-economico, tenendo in dovuto conto le peculiari condizioni giuridiche ivi esistenti (per es. – in Italia – la presenza della normativa concordataria).

Le Istruzioni, disciplinate dal Libro I del Codice assieme ai Decreti Generali, possono essere adottate da coloro che hanno potestà esecutiva e, ai sensi del canone 34, servono a rendere «*chiare le disposizioni delle leggi e sviluppano e determinano i procedimenti nell'eseguirle*». Il paragrafo 2° precisa poi che non possono derogare alle leggi e se qualche disposizione «*non può accordarsi con le disposizioni delle leggi*» è priva di ogni vigore.

Il carattere generale delle disposizioni contenute nelle Istruzioni le rende particolarmente adatte per precisare diversi profili della normativa universale in materia di amministrazione dei beni, tenendo anzitutto conto del contesto in cui operano i soggetti canonici che fanno riferimento al mondo delle Diocesi e degli Istituti Religiosi. Il paragrafo 2° del canone 1276 ribadisce questa possibilità e, nel contempo, esplicita che attraverso questo istituto è possibile «*ordinare l'intero complesso dell'amministrazione dei beni*».

Attraverso le Istruzioni è, dunque, possibile dettare le procedure che gli amministratori devono osservare per acquisire l'autorizzazione dell'Ordinario o del Superiore religioso per porre atti eccedenti l'ordinaria amministrazione (cann. 638 e 1281), oppure i principi e le regole che devono essere adottati per elaborare il rendiconto di cui al canone 1287, oppure per precisare contenuti, tempi e modi delle comunicazioni dovute dall'amministratore quando si verificano situazioni di criticità economico-finanziarie nella gestione delle attività.

Considerata l'ampiezza della previsione del canone 1276 l'Istruzione potrebbe essere utilizzata anche per imporre agli amministratori l'adozione del bilancio preventivo e precisarne contenuti e modalità di redazione.

Un altro provvedimento di contenuto generale che deve essere adottato dal Vescovo e dal Superiore religioso riguarda i cosiddetti "atti di amministrazione straordinaria": lo prevede il canone 638 – «*§ 1. Spetta al diritto proprio determinare, entro l'ambito del diritto universale, quali sono gli atti che eccedono il limite e le modalità dell'amministrazione ordinaria, e stabilire ciò che è necessario per porre validamente gli atti di amministrazione straordinaria*» – e il canone 1281 – «*§ 2. Negli statuti si stabiliscano gli atti eccedenti i limiti e le modalità dell'amministrazione ordinaria; se poi gli statuti tacciono in merito, spetta al Vescovo, udito il consiglio per gli affari economici, determinare tali atti per le persone a lui soggette*».

La prassi e la dottrina ben conoscono questo provvedimento a motivo dell'ampia diffusione che ha avuto. L'*Istruzione in Materia Amministrativa* della CEI offre un elenco ragionato degli atti che è opportuno<sup>15</sup> considerare di amministrazione straordinaria.

---

<sup>15</sup> Il Codice offre una puntuale indicazione in ordine al criterio da utilizzare per distin-

Il motivo per cui le Istruzioni e il provvedimento relativo agli atti di amministrazione straordinaria possono essere considerati strumenti della vigilanza canonica sta nel fatto che – seppur in modi diversi – urgono determinati comportamenti in capo all'amministratore. La loro efficacia, soprattutto quella del Decreto ex canone 1281, è poi rafforzata dalla previsione che la mancanza di autorizzazione canonica rileva non solo nell'ordinamento ecclesiastico ma anche in quello civile, in quanto l'invalidità dell'atto potrebbe essere efficacemente contestata/eccepita alla controparte<sup>16</sup> ai sensi dell'articolo 18 della legge n. 222/1985 (fatta salva la presenza delle condizioni richieste dalla norma concordataria).

Tra le operazioni che implicano l'esercizio della vigilanza preventiva da parte del Vescovo e del Superiore religioso vi sono anche le alienazioni del patrimonio stabile (can. 1291) e gli atti peggiorativi dello stesso (can. 1295): infatti anche per questi atti è possibile, ai sensi dell'articolo 18, contestare/eccepire la loro invalidità quando sono posti in assenza della previa autorizzazione del Vescovo o del Superiore religioso.

#### 4. LA VERIFICA DEL RENDICONTO E DEL PREVENTIVO

Mentre gli strumenti finora esaminati rappresentano una modalità di esercizio della vigilanza solo indiretta a motivo del fatto che sono norme - provvedimenti dal contenuto ancora generale e astratto, la verifica da parte del superiore del rendiconto che l'amministratore deve presentare ai sensi del canone 1287<sup>17</sup> è un atto di vigilanza concreto e puntuale. Il rendiconto,

---

guere gli atti di amministrazione straordinaria rispetto a quelli di amministrazione ordinaria: «*qui finem et modum ordinariae administrationis excedunt*» (che eccedono i fini e i modi dell'amministrazione ordinaria). Ciò comporta che il Vescovo, come pure il Superiore religioso, non potrebbero includere tra gli atti che esigono l'autorizzazione del superiore anche quelli che oggettivamente – e tenuto conto del tipo di enti e del contesto socio-economico – appartengono agli atti tipici di una gestione quotidiana (così si esprime padre De Paolis); «*Chi però deve determinare gli atti di amministrazione straordinaria dovrà tenere presenti i criteri teorici enunciati dal legislatore. Dall'elencazione di questi ultimi si capisce facilmente che ciò che può essere straordinario per un ente di modeste risorse finanziarie può essere ordinario per un altro. All'interno poi degli stessi istituti religiosi, si deduce che ciò che può essere straordinario per la singola casa religiosa può non esserlo per la provincia, e ancor più per l'istituto in quanto tale*»; V. DE PAOLIS, *I beni temporali della Chiesa*, 194.

<sup>16</sup> Art. 18, L. 222/1985 «*Ai fini dell'invalidità o inefficacia di negozi giuridici posti in essere da enti ecclesiastici non possono essere opposte a terzi, che non ne fossero a conoscenza, le limitazioni dei poteri di rappresentanza o l'omissione di controlli canonici che non risultino dal codice di diritto canonico o dal registro delle persone giuridiche*».

<sup>17</sup> «*§ 1. Riprovata la consuetudine contraria, gli amministratori sia chierici sia laici di beni ecclesiastici qualsiasi, che non siano legittimamente sottratti alla potestà di*

infatti, è il documento che rappresenta i fatti di gestione e amministrazione realizzatisi in un determinato periodo di tempo e relativi ad un preciso soggetto canonico<sup>18</sup>; per questo motivo la sua analisi-verifica è una preziosa occasione per il superiore per acquisire una buona conoscenza della situazione economico-finanziaria-patrimoniale dell'ente e delle sue attività (commerciali e non)<sup>19</sup>.

Non vi è dubbio che non tutti i modelli di rendiconto permettono al superiore di acquisire una conoscenza completa e sufficientemente esaustiva<sup>20</sup>: è dunque opportuno che il suo impianto, i contenuti (il piano dei conti) e i criteri di redazione-valutazione non siano lasciati alla decisione del singolo amministratore ma siano oggetto di un apposito provvedimento (per es. una Istruzione) del superiore. In tal modo si avrebbe un modello di rendiconto oggettivamente veritiero ed eloquente in grado di rispondere alle esigenze proprie della vigilanza canonica e, in secondo luogo, di permettere la comparazione della situazione economico-finanziaria-patrimoniale di soggetti canonici simili (per es. le parrocchie, le fondazioni di culto) e/o il confronto della gestione di attività analoghe.

La questione chiede un approfondimento che eccede i limiti consentiti da questo articolo; tuttavia alcune precisazioni sono necessarie per individuare le condizioni minime affinché la verifica dei rendiconti sia davvero un'occasione per esercitare il dovere/diritto della vigilanza canonica:

a) non può esservi alcun rendiconto senza un sistema di scritture contabili capace di rappresentare in modo veritiero<sup>21</sup> i fatti di gestione dei beni e

---

*governo del Vescovo diocesano, hanno il dovere di presentare ogni anno il rendiconto all'Ordinario del luogo, che lo farà esaminare dal consiglio per gli affari economici. § 2. Gli amministratori rendano conto ai fedeli dei beni da questi stessi offerti alla Chiesa, secondo norme da stabilirsi dal diritto particolare».*

<sup>18</sup> Poiché compete all'amministratore (sia una persona fisica o un organo collegiale) approvare il rendiconto, seppur alla sua redazione possano concorrervi altri soggetti (ufficio contabile, segretario dell'ente, revisori, ecc.), è evidente che la verifica del rendiconto è, implicitamente, una verifica dell'azione e delle scelte dell'amministratore.

<sup>19</sup> V. DE PAOLIS, *I beni temporali della Chiesa*, 221 «L'amministrazione richiede infatti, per sua stessa natura, tale tipo di intervento da parte del superiore che, a volte, è anche l'unico possibile. Se non ci fosse neppure il rendiconto, verrebbe meno ogni forma di controllo. Ne potrebbero derivare dei pericoli per i beni ecclesiastici».

<sup>20</sup> La questione eccede il presente tema e non può essere approfondita, tuttavia occorre sottolineare che un rendiconto (bilancio) impostato in modo adeguato alla natura del soggetto canonico (una parrocchia non ha le medesime finalità/attività di un istituto religioso; una diocesi si differenzia per essenza da una fondazione di culto) è uno strumento che, prima che servire a colui che esercita la vigilanza, permette all'amministratore di svolgere in modo corretto, efficace ed efficiente l'ufficio ricevuto. In altri termini, senza un adeguato bilancio preventivo e una buona contabilità è oggi – di fatto – impossibile amministrare con la diligenza del buon padre di famiglia, come prescritto dal can. 1284.

<sup>21</sup> La veridicità delle scritture contabili implica l'esistenza e la conservazione dei do-

- delle attività;
- b) un sistema di contabilità che evidenzia solo le entrate e le uscite di cassa e di banca offre una conoscenza decisamente inferiore a quella garantita da una contabilità tenuta secondo il sistema della partita doppia e con il criterio di competenza;
  - c) le scritture contabili non possono essere le uniche fonti per elaborare un rendiconto completo ed esaustivo in quanto alcuni eventi relativi alla gestione dei beni e delle attività, come pure le scelte che sono alla loro origine, non possono essere rappresentati dalle sole rilevazioni contabili numerico/quantitative; per questo motivo è necessario accompagnare il rendiconto con una relazione che racconta e connette le scelte pastorali ai fenomeni economico-finanziari;
  - d) i fatti rilevanti devono riguardare l'intera attività dell'ente; dunque non solo quelli relativi ad attività economiche e/o commerciali (nel senso proprio dell'ordinamento italiano), ma anche quelli che attengono alle attività cosiddette di "religione e/o culto", ai sensi dell'articolo 16, lettera a), legge n. 222/1985<sup>22</sup>;
  - e) i criteri fiscali potrebbero rivelarsi inadatti e/o insufficienti per redigere il rendiconto complessivo dell'ente secondo le necessità proprie della vigilanza canonica in quanto la loro *ratio* è quella di evidenziare la ricchezza generata nell'anno che deve essere assoggettata ad imposizione, mentre il fine cui tende la vigilanza canonica è quello di conoscere lo stato di salute economico-finanziaria dell'ente e di accertare la fedeltà/idoneità dell'amministratore;
  - f) potrebbero dunque sussistere più rendiconti/bilanci all'interno del medesimo soggetto giuridico<sup>23</sup>:

---

cumenti contabili (le cosiddette "pezze giustificative"): quelli tradizionali ammessi dall'ordinamento tributario (fatture e ricevute fiscali, contabili bancarie, cedolini paga, ecc.) e quelli relativi alle attività di religione e culto, privi di rilevanza fiscale (le somme raccolte attraverso le cosiddette collette, le offerte raccolte in occasione della celebrazione dei sacramenti e dei sacramentali, i contributi dei fedeli richiesti per le attività di oratorio, ecc.).

<sup>22</sup> Art. 16, L. n. 222/1985: «*Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana; b) attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro*».

<sup>23</sup> Talvolta le diverse finalità del rendiconto-bilancio possono coesistere, altre volte alcune potrebbero rimanere occultate se non adeguatamente preparate già in sede di impianto contabile. Nel contempo occorre evitare che il rendiconto possa diventare un inutile appesantimento dell'attività di gestione ed amministrazione. È, infatti, controproducente prescrivere modalità e forme per la redazione del rendiconto che non tengono conto della dimensione delle attività parrocchiali o trascurano il fatto che in determinate situazioni adempimenti troppo articolati e complessi hanno co-

- quello fiscale prescritto per le sole attività commerciali,
- quello di cassa per le attività istituzionali e non commerciali laddove è richiesta la mera documentazione delle entrate/uscite,
- quello relativo ad attività non commerciali complesse (per es. l'oratorio, il centro caritas parrocchiale) elaborato per competenza affinché si possa valutare la sostenibilità futura delle attività,
- quello finanziario che monitora i flussi di liquidità necessari per sostenere, per esempio, interventi particolarmente complessi sui fabbricati o determinate attività,
- quello "sociale" per dare evidenza dei profili e dei risvolti che eccedono la mera economicità dell'attività.

Queste brevi annotazioni evidenziano come non possa esistere un unico modello di rendiconto richiesto all'amministratore canonico e – soprattutto – che questo non possa ridursi ad un semplice elenco di entrate e uscite<sup>24</sup>; anche per questo motivo il § 2 del canone 1287 prevede espressamente che l'Ordinario coinvolga il Consiglio per gli Affari Economici nella loro lettura e valutazione.

Se il rendiconto rappresenta il "passato", il "bilancio preventivo" – che il canone 1284, § 2, n. 9 si limita invece a raccomandare vivamente, lasciando che sia una decisione del diritto particolare a renderlo obbligatorio per gli amministratori – descrive invece il futuro più o meno prossimo, e serve a descrivere in termini economico-finanziari-patrimoniali il modo con cui il

---

me unico risultato la presentazione di un rendiconto incompleto e/o scarsamente veritiero. Per questo motivo potrebbe essere opportuno predisporre schemi di rendiconto commisurati alle diverse attività svolte dal soggetto canonico e calibrati in riferimento alla dimensione/complessità dell'attività.

<sup>24</sup> M. GRUMO, *Gestione, bilancio e sostenibilità economica degli enti ecclesiastici*, Vita e Pensiero, 2010, 174 «L'analisi delle caratteristiche della gestione e dell'esempio di bilancio parrocchiale [...] mostra come anche il bilancio di esercizio dell'ente ecclesiastico parrocchia presenti numerosi elementi di specificità sia rispetto al bilancio di esercizio delle imprese profit disciplinato dagli artt. 2423 e seguenti del codice civile che rispetto al bilancio delle aziende non profit raccomandato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli esperti Contabili. Queste specificità riguardano: la composizione del bilancio di esercizio; la struttura degli schemi; il contenuto delle voci; i principi contabili di riferimento. [...] Per questo motivo, almeno per le parrocchie di medio-grandi dimensioni è necessario che il sistema di bilancio comprenda lo stato patrimoniale, il rendiconto della gestione (costruito secondo il principio della competenza economica) e il prospetto dei flussi di cassa (rendiconto finanziario) redatto secondo il metodo diretto o indiretto di costruzione dei flussi di cassa. A questi prospetti devono poi aggiungersi la nota integrativa e la relazione economico-pastorale. [...] Inoltre, anche per le parrocchie di più piccole dimensioni la redazione del solo prospetto dei flussi di cassa (e, cioè delle sole entrate e delle uscite di liquidità), che costituisce oggi una prassi ancora abbastanza diffusa, tende a rappresentare una soluzione sempre meno soddisfacente, poiché permette un'analisi e un controllo della gestione solo parziale».

soggetto canonico intende realizzare la propria *mission* entro un determinato orizzonte temporale<sup>25</sup>.

Purtroppo all'interno delle realtà ecclesiali questo documento di programmazione non è ancora riconosciuto come utile (se non anche indispensabile) per progettare qualsiasi attività o iniziativa; al contrario non raramente è giudicato addirittura un adempimento estraneo rispetto al contesto ecclesiale, quasi una mancanza di fiducia nella "Provvidenza", oppure – più banalmente – un pericoloso intralcio all'intraprendenza dell'amministratore.

Di per sé il Codice non richiede che il preventivo sia presentato all'Ordinario o al Superiore religioso, come invece deve essere per il rendiconto; tuttavia il diritto particolare oltre a prescrivere l'obbligo di redigerlo potrebbe chiedere all'amministratore di presentarlo quando, per esempio:

- a) deve essere ottenuta l'autorizzazione canonica per intraprendere una particolare attività o iniziativa;
- b) si prevede che il risultato d'esercizio di una determinata attività (per es. una scuola, una casa di riposo, un cine-teatro, una casa per ferie) si chiuderà con un disavanzo economico o finanziario;
- c) si progetta la costruzione di un edificio oppure la realizzazione di interventi di manutenzione o ristrutturazione particolarmente onerosi.

## 5. LE AUTORIZZAZIONI E LE INDICAZIONI CIRCA L'USO DEL DENARO

Mentre la verifica del rendiconto ha come primo e principale esito garantire al superiore un'adeguata conoscenza della gestione di un soggetto o di una attività – conoscenza che può essere propedeutica rispetto a successivi provvedimenti – l'autorizzazione che l'amministratore deve chiedere per porre atti di amministrazione straordinaria (can. 1281)<sup>26</sup> per alienare un bene del patrimonio stabile (can. 1291) o per adottare un atto cosiddetto peggiorativo del patrimonio stabile (can. 1295) è la forma più immediata, diretta ed incisiva di esercizio del dovere/diritto di vigilanza canonica.

Infatti mancando l'autorizzazione canonica del superiore (Ordinario o Superiore religioso), l'eventuale atto dell'amministratore è invalido e, dunque, non è in grado di produrre effetti giuridici<sup>27</sup>.

---

<sup>25</sup> Ordinariamente il bilancio preventivo abbraccia l'esercizio economico annuale; tuttavia non solo non vi sono motivi di impedimento ma sussistono buone ragioni per cui gli enti ecclesiastici elaborino preventivi pluriennali (per es. quando si progetta di iniziare una nuova attività – commerciale e non – o di procedere ad un intervento impegnativo di manutenzione degli immobili).

<sup>26</sup> L'autorizzazione dell'Ordinario è necessaria anche per introdurre o contestare una lite davanti al tribunale civile (can. 1288), per accettare un'offerta gravata da modalità di adempimento o da condizione e per rifiutare un'offerta se di maggior importanza (can. 1267, § 2), nonché per concludere alcuni contratti di locazione (can. 1297).

<sup>27</sup> Il can. 1281 sanziona con l'invalidità l'atto posto dall'amministratore senza l'autorizzazione dell'Ordinario; analogamente il can. 1291 condiziona la validità dell'alie-

L'autorizzazione deve essere richiesta dall'amministratore e non può essere un provvedimento adottato *motu proprio* dal superiore in quanto alla base deve necessariamente sussistere la volontà dell'amministratore di porre un determinato atto, in senso lato, amministrativo<sup>28</sup>. In questa prospettiva si comprende come l'intervento del superiore, pur essendo *conditio sine qua non* per la liceità e validità dell'atto dell'amministratore, non sottrae a quest'ultimo la responsabilità della decisione.

L'*Istruzione in Materia Amministrativa* della CEI precisa che «*il provvedimento dell'autorità superiore deve essere adottato entro tre mesi dalla presentazione dell'istanza, anche in caso di risposta negativa, e deve essere emanato per iscritto; scaduto il termine di tre mesi senza che l'autorità abbia provveduto, la risposta si presume negativa e l'interessato può interporre ricorso. La presunta risposta negativa non esime l'autorità ecclesiastica dall'obbligo di emettere il decreto e di riparare il danno eventualmente causato, a norma del can. 128*» (n. 60).

A tutela dei diritti dell'amministratore (e della persona giuridica) occorre anche ricordare che ai sensi dei canoni 50 e 51 il superiore è tenuto a ricercare le notizie e le prove necessarie, ad ascoltare per quanto possibile coloro i cui diritti possono essere lesi dalla sua decisione e ad esporre almeno sommariamente le motivazioni (soprattutto qualora non intenda concedere l'autorizzazione).

Un caso particolare di consenso del superiore è previsto dal canone 1284, § 2, n. 6 in relazione all'impiego da parte dell'amministratore del denaro che non è necessario per le spese ordinarie. Come per le autorizzazioni di cui si è parlato, il testo del canone esige che la decisione iniziale (proposta di investimento) sia dell'amministratore; tuttavia dalla inosservanza dell'obbligo di chiedere il consenso al superiore non deriva l'invalidità di quanto operato dall'amministratore, pur trattandosi di un comportamento illecito. Il canone precisa che sia la proposta dell'amministratore come pure il consenso del superiore devono essere orientati al bene dell'ente: la puntualizzazione merita di non essere sottovalutata soprattutto quando si intende procedere ad operazioni finanziarie che sono naturalmente e sempre esposte ai rischi propri di tutte le operazioni di investimento (in particolare il ri-

---

nazione del patrimonio stabile (di valore superiore ad euro 250.000) alla licenza rilasciata dall'autorità competente; infine il can. 638, § 1, subordina la validità degli atti di amministrazione straordinaria posti dagli amministratori degli istituti religiosi all'osservanza di quanto stabilito dal diritto proprio. Si veda anche il can. 124 «§ 1. *Per la validità dell'atto giuridico, si richiede che sia posto da una persona abile, e che in esso ci sia ciò che costituisce essenzialmente l'atto stesso, come pure le formalità e i requisiti imposti dal diritto per la validità dell'atto*».

<sup>28</sup> *Istruzione in Materia Amministrativa*, n. 60 «*Il controllo preventivo dell'autorità superiore va considerato come una fraterna collaborazione nel quadro di una comunità gerarchicamente ordinata: si esercita sulle deliberazioni già adottate, prima e in vista della loro esecuzione, su istanza rivolta dall'amministratore all'autorità competente*».



schio connesso alla volatilità del prezzo dello strumento finanziario, quello legato alla valuta di investimento, nonché quello legato alla liquidabilità del titolo).

## 6. LA SOSTITUZIONE DELL'AMMINISTRATORE NEGLIGENTE

Il canone 1279 riconosce anzitutto il diritto/dovere di amministrare i beni ecclesiastici a colui che regge immediatamente la persona cui appartengono, ma nel contempo precisa che vi è il «*diritto dell'Ordinario ad intervenire in caso di negligenza dell'amministratore*». Al paragrafo successivo attribuisce all'Ordinario anche il diritto di intervenire per nominare una persona idonea a provvedere all'amministrazione quando una persona giuridica pubblica rimane priva di amministratori<sup>29</sup>.

Questo canone rivela con quanta serietà il legislatore canonico abbia voluto impostare e strutturare la funzione dell'amministratore: così non è sufficiente che vi sia un amministratore ma si chiede esplicitamente che non sia negligente<sup>30</sup>; in secondo luogo non può assolutamente darsi il caso che un soggetto giuridico possa rimanere (soprattutto per cause non prevedibili) senza una persona cui compete l'amministrazione dei beni e delle attività.

Dalla lettera del canone emerge che questo duplice diritto dell'Ordinario deve essere esercitato come *extrema ratio* dinanzi ad una situazione ormai patologica; situazione di cui l'Ordinario è a conoscenza anche grazie all'uso puntuale di tutti gli altri strumenti della vigilanza che sono stati sopra descritti. Nel contempo il canone 1279 può essere anche considerato un'occasione per esercitare la vigilanza canonica interpretata non più solo come "puntuale risposta del superiore" adottata per impedire un atto ritenuto contrario agli interessi del soggetto e della Chiesa (come accade quando l'Ordinario non autorizza un atto di amministrazione straordinaria) ma anche come "iniziativa del superiore" finalizzata a proteggere il patrimonio ecclesiastico dinanzi all'inazione – o anche all'azione – dell'amministratore.

I casi di inazione che giustificano questo intervento dell'Ordinario possono riguardare anzitutto i doveri propri dell'amministratore di cui ai canoni

---

<sup>29</sup> Il canone considera solo la vigilanza che compete all'Ordinario. Tuttavia il diritto proprio dell'Istituto religioso potrebbe prevedere norme analoghe.

<sup>30</sup> La precisazione potrebbe essere ritenuta inutile essendo evidente che un amministratore non può essere negligente; tuttavia permette di dare evidenza al fatto che non solo decisioni errate possono danneggiare il patrimonio ecclesiastico ma anche un atteggiamento passivo, remissivo, attendista, non adeguatamente attivo. La negligenza non si identifica però con la sola inazione ma include anche la non sufficiente preparazione, l'incompetenza e l'incapacità di progettare il futuro in una logica di gestione oculata dei beni ecclesiastici che devono servire non solo il presente (con tutte le cautele del caso qualche spunto di riflessione utile per declinare in modo ecclesiale la "negligenza" può essere attinto dalla parabola dei talenti di Mt. 25, 14-30 e del servo infedele di Lc 16, 1-13).

1283-1284, senza escludere però la rilevanza di omissioni che si riferiscono a doveri relativi ad ambiti diversi da quelli patrimoniali ed economici ma tali, comunque, da pregiudicare il rapporto di fiducia che deve sussistere tra l'amministratore e il superiore.

La negligenza non può essere ricondotta alla semplice omissione, in quanto potrebbe anche sussistere in presenza di azioni o iniziative improprie; per questo motivo l'amministratore potrebbe essere rimosso anche a motivo della sua attività qualora le decisioni assunte abbiano condotto (o stiano conducendo) ad un depauperamento del patrimonio oppure pongano in pericolo la continuità di un'attività, oppure costituiscano casi di violazione della normativa canonica o civile.

In determinate circostanze la negligenza potrebbe non aver ancora condotto ad un danno; tuttavia quando il pericolo è reale ed imminente e gli effetti difficilmente riparabili si dovrebbe ammettere un intervento dell'Ordinario per "sospendere" l'amministratore ed affidare ad altri l'amministrazione della persona giuridica al fine di impedire che si realizzino questi effetti irrimediabili. Questa situazione provvisoria chiede però di essere definita dopo aver approfondito la questione e valutato le soluzioni più opportune. Come tutti i provvedimenti eccezionali e provvisori, anche la sospensione dell'amministratore non dovrebbe, dunque, protrarsi oltre il tempo strettamente necessario<sup>31</sup> e concludersi con il reintegro del medesimo o con la sua definitiva rimozione.

Proprio la natura di norma di *extrema ratio* richiama l'attenzione su quanto sia delicato l'esercizio di questo diritto riconosciuto al superiore, anzitutto in quanto è un *vulnus* rispetto al funzionamento ordinario della persona giuridica, potrebbe poi violare il diritto della persona o del collegio cui compete l'amministrazione e determinare una lesione del suo diritto alla buona fama («*Non è lecito ad alcuno ledere illegittimamente la buona fama di cui uno gode, o violare il diritto di ogni persona a difendere la propria intimità*», can. 220)<sup>32</sup>; per questi motivi la prudenza è doverosa e considerata l'oggettiva gravità sia del provvedimento di rimozione che di sospensione, vi è la necessità che altrettanto gravi siano i fatti e il pericolo posti alla base della decisione<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> La sospensione prolungata e non giustificata del permanere di una situazione di pericolo per l'amministrazione dei beni e delle attività non può essere sopportata dall'ordinamento canonico; è dunque necessario che quanto prima possa riprendere vigore la normativa ordinaria sia in merito alla nomina dell'amministratore, sia relativamente alle modalità di esercizio delle competenze amministrative.

<sup>32</sup> Si veda anche il disposto del can. 1390, § 2 «*Chi presenta al Superiore ecclesiastico un'altra denuncia calunniosa per un delitto, o lode in altro modo l'altrui buona fama, può essere punito con una giusta pena non esclusa la censura*».

<sup>33</sup> È evidente che occorre valutare caso per caso il pericolo cui è esposto il patrimonio ecclesiastico o le attività dell'ente prima di adottare un intervento così radicale; è dunque necessario che il provvedimento del superiore sia supportato da una motivazione che dia evidenza della gravità della situazione, gravità che può riferirsi,

Tuttavia la prudenza (che potrebbe anche manifestarsi attraverso una quasi naturale ritrosia ad esercitare questo dovere/diritto) deve misurarsi con altri diritti meritevoli di tutela: in particolare l'interesse della persona giuridica di conservare integro il patrimonio e quello della Chiesa di assicurare l'effettività della previsione del canone 1254, § 2 circa i fini che giustificano il possesso dei beni da parte della Chiesa.

L'esercizio del diritto attribuito dal canone 1279 all'Ordinario deve poi essere armonizzato anche con i canoni e le norme particolari che disciplinano la rimozione dei titolari di alcuni uffici – per esempio i canoni 1740 e seguenti riferiti al parroco<sup>34</sup> e le norme del diritto proprio degli istituti religiosi –, ed in particolare quelle che regolano (a pena di invalidità del provvedimento) l'iter di sostituzione del titolare dell'ufficio. Proprio la previsione del canone 1279 consente di disgiungere la questione della titolarità dell'ufficio dalla funzione di amministratore che ordinariamente coincidono (§ 1) ma che in situazioni del tutto particolari devono essere separate: così, in questi casi, pur non essendo vacante l'ufficio è possibile affidare la sola amministrazione dei beni ad un'altra persona<sup>35</sup>. Per quanto riguarda la persona che può essere incaricata (stabilmente o solo in via provvisoria a motivo di urgenza) il canone 1278 indica esplicitamente l'economista diocesano.

Da ultimo, non vi è dubbio che l'amministratore sostituito (o, anche, solo sospeso) possa contestare il provvedimento del superiore nelle forme previste dall'ordinamento canonico.

---

per esempio, al pericolo cui sono sottoposti i beni e le attività, oppure alla condizione soggettiva dell'amministratore (per es. malattia, conflitto di interesse, condanne penali). «Ad assicurare che la persona giuridica abbia sempre un'accorta ed efficace amministrazione, il canone conferisce all'Ordinario la potestà di intervenire in caso di negligenza di chi è responsabile di tale settore. Che cosa ciò implichi non è specificato. Il testo rimane volutamente generico perché l'intervento dell'Ordinario deve essere proporzionato alla negligenza e al pericolo che da essa può derivare. Per un'eventuale rimozione (can. 192 ss.) o privazione (can. 196) dall'ufficio di amministratore si deve in ogni caso rispettare la procedura prevista dall'ordinamento canonico. La negligenza deve comunque sempre riguardare l'amministrazione dei beni», V. DE PAOLIS, *I beni temporali della Chiesa*, 211.

<sup>34</sup> Oltre a questa ipotesi disciplinata direttamente dal Codice, occorre considerare anche quanto previsto dal diritto proprio riferito ai superiori religiosi e le norme statutarie che regolano i consigli di amministrazione e i relativi poteri.

<sup>35</sup> Di seguito il testo della lettera che comunica al parroco la nomina di un amministratore parrocchiale al quale è affidata l'amministrazione dei beni e la legale rappresentanza: «*Rev.do sacerdote, facendo seguito a quanto già concordato con il Vicario Generale Le comunico che a decorrere dal ... il reverendo don ... viene nominato amministratore parrocchiale della parrocchia di S. Luigi in ..., con l'incarico di seguire l'ambito amministrativo e assumendo per questo la legale rappresentanza dell'ente (con conseguente potere di firma). La suddetta nomina, che durerà fino a che persistono le attuali condizioni, avviene nella permanenza del Suo ufficio di Parroco e in particolare resta affidata alla Sua responsabilità la guida pastorale del-*

## 7. LA LEGITTIMA ASSEGNAZIONE DEL PATRIMONIO STABILE

Pur non potendolo qualificare come atto di vigilanza, anche la legittima assegnazione del patrimonio stabile di cui al canone 1292 è un provvedimento che si rivela utile (anzi esigito dall'ordinamento) per proteggere l'integrità del patrimonio ecclesiastico rispetto ai singoli atti di gestione (alienazione e atti peggiorativi) che potrebbero condurre ad un suo impoverimento. Questa è infatti la *ratio* delle disposizioni che già vigente il codice pio-benedettino<sup>36</sup> impediscono all'amministratore di porre alcuni atti in assenza della licenza del superiore<sup>37</sup>: «*Per alienare validamente i beni che costituiscono per legittima assegnazione il patrimonio stabile di una persona giuridica pubblica, e il cui valore ecceda la somma fissata dal diritto, si richiede la li-*

---

*la comunità cristiana, con i diritti e i doveri che ne conseguono*». Di seguito la nomina di un commissario straordinario di un Istituto diocesano sostentamento del clero: «*Vista la situazione di grave difficoltà in cui è incorsa la gestione amministrativa dell'Istituto Diocesano per il sostentamento del clero in seguito a ...; Accogliendo le direttive impartite in merito dalla Presidenza della Conferenza Episcopale Italiana in data ..., in forza dell'art. 12 della Delibera CEI n. 58; Visti i cann. 381 § 1, 384, 391 § 1, can. 392, § 2, 1274 e 1276 § 1 del Codice di diritto canonico; con il presente decreto NOMINO Commissario straordinario dell'Istituto Diocesano per il sostentamento del clero di ... il reverendo ..., del clero della diocesi di .... Al predetto Commissario straordinario sono conferite tutte le potestà e le facoltà necessarie per l'amministrazione ordinaria e straordinaria dell'Istituto, fatte salve le autorizzazioni e i controlli canonici. Nel periodo del commissariamento, gli atti di straordinaria amministrazione posti dall'Istituto dovranno essere da me approvati, previo consenso del Collegio dei consultori e del Consiglio diocesano per gli affari economici*».

<sup>36</sup> Can. 1530 «§1. *Salvo praescripto can. 1281, §1, ad alienandas res ecclesiasticas immobiles aut mobiles, quae servando servari possunt, requiruntur: 1° Aestimatio rei a probis peritis scripto facta; 2° iusta causa, idest urgens necessitas, vel evidens utilitas Ecclesiae, vel pietas; 3° Licentia legitimi Superioris, sine qua alienatio invalida est. §2. Aliae quoque opportuna cautela, ab ipsomet Superiore pro diversis adiunctis praescribendae, ne omittantur, ut Ecclesiae damnum vitetur*».

<sup>37</sup> J.P. SCHOUPPE, *Elementi di diritto patrimoniale canonico*, Giuffrè, 1997, 131: «*Una chiara delimitazione del patrimonio stabile di una persona giuridica si richiede per permettere che abbia la necessaria sicurezza giuridica: evitare abusi o decisioni arbitrarie degli amministratori, che sarebbero altrimenti sottratti al controllo dell'autorità tutoria*»; F. GRAZIAN, *La nozione di amministrazione e di alienazione nel codice di diritto canonico*, 258 «*L'individuazione del patrimonio stabile è necessaria per definire quali sono i beni che devono godere di una particolare custodia e attenzione da parte della persona giuridica che li possiede*»; «*In definitiva il risultato cui tendere non è solo di evitare il verificarsi di comportamenti fraudolenti – volti ad impedire i controlli previsti dal diritto – che si rivelino poi potenzialmente nocivi per la persona giuridica, ma anche di assicurare un equo bilanciamento tra la necessità di mantenere una certa agilità nella gestione dei patrimoni e la garanzia di sopravvivenza della persona giuridica, di serietà della sua gestione ed efficacia del suo operato*», C. BEGUS, *Diritto patrimoniale canonico*, LUP, 2007, 223.

*cenza dell'autorità competente a norma del diritto» (can. 1292) e «I requisiti a norma dei cann. 1291-1294, ai quali devono conformarsi anche gli statuti delle persone giuridiche, devono essere osservati non soltanto per l'alienazione, ma in qualunque altro affare che intacchi il patrimonio della persona giuridica peggiorandone la condizione» (can. 1295).*

Poiché il legislatore canonico sanziona con l'invalidità l'atto di alienazione (e gli atti peggiorativi) posto dall'amministratore quando a) non è stata concessa la licenza dell'autorità competente, b) riguarda il patrimonio stabile, c) è di valore superiore ad una determinato importo, occorre chiarire a quale soggetto compete assegnare a detto patrimonio i singoli beni che lo devono costituire<sup>38</sup>. Premesso che ai sensi del canone 114 § 3 è all'atto della costituzione del soggetto giuridico che occorrerebbe provvedere<sup>39</sup>, e tenuto conto che – come detto – tale istituto intende proteggere una parte del patrimonio da provvedimenti “pericolosi” dell'amministratore, la “legittima assegnazione” non dovrebbe competere allo stesso amministratore (sia esso una persona fisica o un collegio) ma al superiore (o, meglio, l'autorità competente ex can. 1292).

La questione merita di essere precisata<sup>40</sup>:

- a) se si tratta di una persona giuridica che non è retta da uno statuto ma dalle sole norme codiciali (per es. parrocchia) l'assegnazione di determinati beni al patrimonio stabile compete a colui che la erige;
- b) se si tratta di una persona giuridica che è retta da uno statuto (per es. fondazione, istituto o provincia religiosa) colui che erige l'ente (o riconosce un ente già giuridicamente esistente) deve contestualmente identificare i beni che costituiscono il patrimonio stabile e la legittima assegna-

---

<sup>38</sup> Occorre però considerare che la dottrina ammette che determinati beni apparten-gano per essenza o destinazione o implicitamente al patrimonio stabile, pur man-cando una formale assegnazione: «[...] alcuni beni vi sono ascritti per la loro stessa natura, perché senza di essi la persona giuridica non avrebbe assolutamente i mezzi per i propri fini», V. DE PAOLIS, *I beni temporali della chiesa*, 259; «Peraltro, do-vendosi trovare rimedio alla mancata assegnazione di alcuni beni al patrimonio sta-bile, si è ipotizzato che quelli più strumentali per l'attività da svolgersi, ne facciano parte per loro natura e che la loro legittima assegnazione possa risultare implicita-mente da altri atti», C. BEGUS, *Diritto patrimoniale canonico*, 223.

<sup>39</sup> C. BEGUS, *Diritto patrimoniale canonico*, 223 «il momento ideale per procedere al-l'assegnazione è quello in cui si procede all'erezione della persona giuridica o al-l'approvazione degli statuti, ossia quando la competente autorità deve valutare se vi siano i mezzi di cui al can. 114 § 3 e quando può richiedere che determinati beni siano assegnati al patrimonio stabile, eventualmente non approvando gli statuti qualora non fossero date le opportune garanzie».

<sup>40</sup> La rilevanza della questione sta crescendo negli ultimi anni anche per motivi ed eventi esterni al diritto canonico (per es. situazioni di grave dissesto patrimoniale e finanziario di alcune attività gestite dai soggetti giuridici canonici pubblici), e l'atten-zione all'istituto del patrimonio stabile va arricchendosi di nuove prospettive; per questi motivi questa proposta potrebbe essere ulteriormente articolata e precisata essendo ancora aperto il dibattito dottrinale.

zione coincide con l'atto di costituzione o riconoscimento canonico. In questa ipotesi lo statuto (approvato dall'autorità competente) potrebbe prevedere che compete all'organo amministrativo integrare ulteriormente il patrimonio stabile qualora, per esempio, vi sia una donazione con tale finalità<sup>41</sup>. All'organo amministrativo non dovrebbe invece competere la possibilità di ridurlo attraverso l'estrapolazione di determinati beni;

- c) se si tratta di una persona giuridica che è retta da uno statuto ma non vi è nessuna traccia di legittima assegnazione dei beni al patrimonio stabile, solo l'autorità competente (ai sensi del can. 1292 e del can. 638) dovrebbe poter provvedere;
- d) a prescindere dall'esistenza di uno statuto (o documento analogo) la riduzione del patrimonio stabile, o la sua trasformazione, dovrebbe competere solo all'autorità di cui ai canoni 638 e 1292<sup>42</sup>.

## 8. QUANDO LA VIGILANZA NON È PIÙ VIGILANZA

Quelle che seguono sono considerazioni del tutto iniziali poiché la materia è davvero complessa e delicata – coinvolgendo sia il diritto canonico che la normativa civile – e chiede di essere calibrata in rapporto alle situazioni concrete in ordine alle quali il superiore esercita i poteri di vigilanza.

In prima approssimazione la questione potrebbe essere così posta: quando l'esercizio del dovere/diritto di vigilanza diventa amministrazione diretta del superiore, oppure – in altri termini – a quali condizioni l'intervento del superiore nell'amministrazione dei beni e delle attività di una persona giuridica canonica pubblica rimane mera vigilanza.

Quanto sia rilevante il confine tra le due attività<sup>43</sup> appare con evidenza in relazione a tre cardini del sistema giuridico:

---

<sup>41</sup> Così si esprime l'*Istruzione in Materia Amministrativa* della Conferenza Episcopale Italiana del 2005 «53. [...] *In genere si considerano patrimonio stabile: i beni facenti parte della dote fondazionale dell'ente, quelli pervenuti all'ente stesso, se l'autore della liberalità ha così stabilito, quelli destinati a patrimonio stabile dall'organo di amministrazione dell'ente* [...]».

<sup>42</sup> Ciò accade quando l'amministratore ottiene la licenza richiesta dal can. 1292 per alienare un bene che costituisce patrimonio stabile; infatti la licenza dovrebbe indicare il motivo per cui tale atto viene autorizzato e dalla motivazione può dedursi se si è in presenza di mera trasformazione (alieno un immobile per acquistarne un altro dove l'ente continuerà la propria missione) oppure di riduzione (alieno un immobile per utilizzare il ricavato per finanziare le attività ordinarie o straordinarie).

<sup>43</sup> Mentre l'ordinamento canonico e la dottrina utilizzano il concetto di vigilanza per distinguere l'azione del superiore da quella dell'amministratore, il legislatore civile-commerciale tutela gli interessi dei molti soggetti coinvolti e implicati nell'attività commerciale dell'imprenditore societario attraverso le norme sul "collegamento – controllo – direzione e coordinamento" delle società. Anche il diritto amministrativo statale conosce la peculiare funzione della vigilanza come intervento a tutela di un

- a) se è legittimo l'atto di vigilanza, non altrettanto può dirsi del medesimo atto qualora dovesse essere riconosciuto come intervento diretto del superiore nell'amministrazione del soggetto ad esso sottoposto, in quanto l'amministrazione spetta a colui che regge direttamente l'ente;
- b) poiché il sistema giuridico imputa la responsabilità civile (*in primis* il risarcimento del danno e l'obbligo di adempiere le obbligazioni) e penale (*in primis* la sanzione) a colui che amministra l'ente, e solo in presenza di particolari condizioni anche a colui che esercita la vigilanza, è fondamentale che l'esercizio di tale funzione non diventi – nei fatti e per le modalità con le quali è svolta – una forma di partecipazione immediata all'amministrazione dell'ente;
- c) l'autonomia dei diversi soggetti giuridici implica che l'organo amministrativo abbia come primo riferimento operativo il bene (cioè il fine e lo scopo) del soggetto medesimo; tuttavia gli ordinamenti giuridici ammettono che possa strutturarsi una rete di soggetti finalizzata ad uno scopo che non si riduce alla mera somma di quelli dei singoli partecipanti (senza per questo dover necessariamente contrapporre questi interessi all'interesse complessivo); questa rete deve essere governata e ciò può darsi con modalità assai diverse (dalla semplice indicazione degli obiettivi e/o mete, fino al controllo della gestione<sup>45</sup>).

Ciò che è già ora importante sottolineare è l'interesse peculiare del-

---

interesse pubblico (contrapposta all'amministrazione che è esercizio di un potere a tutela di un interesse privato).

<sup>44</sup> Di norma l'esercizio negligente della funzione di vigilanza espone il soggetto competente ad una sua propria responsabilità.

<sup>45</sup> «*La principale conseguenza sotto il profilo applicativo dell'esistenza di una fattispecie di controllo è oggi stabilita all'art. 2497-sexies nel quale è previsto che "si presume salvo prova contraria che l'attività di direzione e coordinamento di società sia esercitata dalla società o ente tenuto al consolidamento dei loro bilanci o che comunque la controlla ai sensi dell'art. 2359" (ivi compreso, dunque, il cd. controllo esterno che è, invece, irrilevante ai fini del consolidamento). Dalla ricorrenza di uno di tali presupposti consegue l'applicazione delle norme che vanno dall'art. 2497 all'art. 2497-quinquies. Si tratta delle norme che il legislatore della riforma ha introdotto al fine di regolare le principali questioni connesse al fenomeno dei gruppi di società: trasparenza pubblicitaria, obblighi informativi, tutela dei soci di minoranza e dei creditori. [...] Controllo e gruppo, controllo e direzione e coordinamento sono dunque giuridicamente visti come conseguenza naturale l'una dell'altro: chi controlla una o più società si presume usi del suo potere di controllo non solo per determinare le scelte assembleari, ma per assoggettare a indirizzo unitario le scelte di gestione. Scelta naturale, ma non necessaria: chi controlla una società può sottrarsi all'applicazione degli art. 2497 ss. dimostrando di lasciare i gestori della controllata liberi di adottare le scelte operative senza impartire loro alcuna direttiva. L'onere della prova è diabolico, dovendosi dimostrare comportamenti negativi; ma la presunzione dell'art. 2497-sexies è decisiva al fine di conferire alla disciplina su direzione e coordinamento una reale effettività».* G. PRESTI – M. RESCIGNO, *Corso di diritto commerciale, Società (volume II)*, Giuffrè, 2011, 326.

l'ordinamento canonico che presiede al sistema della vigilanza e ne fissa la *ratio*, cioè poter realmente orientare l'uso dei beni ecclesiastici ai fini propri della Chiesa (quella universale, quella particolare, fino alla singola comunità che è soggetto di diritto canonico), come emerge dal combinato disposto del canone 1254 che apre il Libro V: «§ 1. La Chiesa cattolica ha il diritto nativo, indipendentemente dal potere civile, di acquistare, possedere, amministrare ed alienare i beni temporali per conseguire i fini che le sono propri», del canone 1256 «La proprietà dei beni, sotto la suprema autorità del Romano Pontefice, appartiene alla persona giuridica che li ha legittimamente acquistati» e del canone 1273 «Il Romano Pontefice, in forza del primato di governo è il supremo amministratore ed economo di tutti i beni ecclesiastici»<sup>46</sup>.

Per esplicitare la peculiarità dell'ordinamento canonico è utile annotare il pensiero di due autorevoli autori:

*«Si riscontra, altresì, negli stessi verbali che fu rappresentata l'opportunità [n.d.a. durante i lavori preparatori alla revisione del Codice di Diritto Canonico] di fondare il disposto dell'attuale canone 1256 con quello del canone 1273, ritenendo che in tal modo sarebbe risultato più chiaro il significato dei due postulati enunciati nei due canoni, per la evidente loro complementarietà e per la consequenzialità del secondo nei confronti del primo. Infatti, con la nuova formulazione dell'ex canone 1518 che si legge nell'attuale canone 1273, il canone 1256 risulta essere la premessa teologico-giuridica su cui si basa l'amministrazione dei beni ecclesiastici. Ossia, esso pone in luce che il supremo intervento pontificio nell'uso dei beni ecclesiastici è da riferire all'esigenza della comunione e dell'unità della Chiesa»<sup>47</sup>,*

*«La questione delle competenze amministrative spettanti al Romano Pontefice in materia patrimoniale è principalmente retta dai cann. 1256 e 1273. Abbiamo già accennato alla rilevante novità del canone 1273, che non solo riceve la tradizione canonica circa il "supremo amministratore ed economo (dispensator) di tutti i beni ecclesiastici" – per utilizzare l'espressione classica ma ormai un po' desueta –, ma chiarisce la questione della natura di queste competenze basandole espressamente sul primato di governo (derivato, in sede patrimoniale, dai cann. 331 e 333). In forza di questo primato di governo, la proprietà dei titolari di beni ecclesiastici è sempre sottoposta alla sua autorità (cf. canone 1256). Il ruolo del Romano Pontefice consiste soprattutto in una funzione di coordinamento normativo e di altro controllo am-*

---

<sup>46</sup> A quest'ultimo canone si accompagna il can. 1276 «§ 1. Spetta all'Ordinario di vigilare con cura sulla amministrazione di tutti i beni appartenenti alle persone giuridiche pubbliche a lui soggette, salvo titoli legittimi per i quali gli si riconoscano più ampi diritti. § 2. Gli Ordinari, tenuto conto dei diritti, delle legittime consuetudini e delle circostanze, abbiano cura di ordinare l'intero complesso dell'amministrazione dei beni, dando speciali istruzioni entro i limiti del diritto universale e particolare».

<sup>47</sup> F. SALERNO, *I beni temporali della Chiesa ed il potere primaziale del Romano Pontefice*, 115.



*ministrativo con atti di natura normativa e giudiziaria. Inoltre, egli può anche compiere interventi diretti; sia atti concreti riguardanti l'amministrazione dei beni di ogni persona giuridica pubblica che atti relativi a persone giuridiche private. [...] Questi interventi nell'amministrazione dei beni di una singola persona giuridica sono effettuati dal Romano Pontefice, non come organo supremo di una sovrastruttura, bensì quale organo capitale della stessa persona giuridica, in forza dei suoi poteri episcopali immediati. [...] Si vede, quindi, che la potestà del Vescovo di Roma può condurre fino ad atti di disposizione di beni che non gli appartengono, il che non è assolutamente consentito al Vescovo diocesano»<sup>48</sup>.*

Ebbene queste peculiarità dell'ordinamento canonico non trovano analoghi all'interno dell'ordinamento civile, e ciò potrebbe costituire una difficoltà nella reciproca comprensione. Se si considera, poi, che il Concordato ha connesso i due ordinamenti, a partire dal rispetto della autonomia e sovranità di cui ciascuno gode a titolo originario<sup>49</sup>, il sistema della vigilanza canonica esige di essere adeguatamente compreso in quanto le sue diverse e peculiari modalità di esercizio potrebbero essere intese dall'ordinamento civile come un caso di intervento piuttosto deciso nell'amministrazione del soggetto vigilato.

Occorre dunque evitare la radicalizzazione delle posizioni ed un duplice e pericoloso fraintendimento:

a) da parte dell'*ordinamento civile* di voler "appiattare" la comprensione dell'esercizio della vigilanza canonica sul "letto di Procuste" delle proprie norme di diritto societario (collegamento-controllo-direzione e coordinamento) e dei relativi "corollari" (per es. la responsabilità di colui che vigila per gli atti posti dal vigilato; l'applicazione *tout court* delle norme di diritto

---

<sup>48</sup> J.P. SCHOUPPE, *Elementi di diritto patrimoniale canonico*, 152.

<sup>49</sup> Si veda l'art. 7 della L. n. 121 del 25.3.1985 che detta le norme che ispirano tutta la disciplina circa gli enti ecclesiastici e l'amministrazione dei beni ecclesiastici: «1. La Repubblica italiana, richiamandosi al principio enunciato dall'articolo 20 della Costituzione, riafferma che il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto di una associazione o istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività. 2. Ferma restando la personalità giuridica degli enti ecclesiastici che ne sono attualmente provvisti, la Repubblica italiana, su domanda dell'autorità ecclesiastica o con il suo assenso, continuerà a riconoscere la personalità giuridica degli enti ecclesiastici aventi sede in Italia, eretti o approvati secondo le norme del diritto canonico, i quali abbiano finalità di religione o di culto. Analogamente si procederà per il riconoscimento agli effetti civili di ogni mutamento sostanziale degli enti medesimi. 3. Agli effetti tributari 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. Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime».

fallimentare; la responsabilità amministrativa ex D.Lgs. n. 231/2001);  
b) da parte dell'*ordinamento canonico* di poter "dimenticare" che gli enti canonici operano anche all'interno dell'ordinamento civile e devono, dunque, tener conto delle diverse modalità attraverso le quali si tutelano i diritti dei terzi, in particolare quelli dei creditori.

## IL PUNTO SULL'IMU PER GLI ENTI ECCLESIASTICI

Mentre questo numero di *exLege* è in stampa mancano pochi giorni alla scadenza del termine per la presentazione della Dichiarazione IMU-TASI per gli enti non commerciali, quali sono, sempre, tutti gli enti ecclesiastici.

Con il 2012 è tramontata l'ICI (in vigore sin dal 1992); anzi più che tramontata ha avuto una sorte di *restyling*, a cominciare dal nome (ora: Imposta MUnicipale propria), che per gli enti non commerciali e gli enti ecclesiastici ha comportato l'obbligo di presentare la Dichiarazione e la necessità di affrontare il tema "sensibile" delle esenzioni per gli immobili utilizzati per le attività socialmente meritevoli indicate dalla lettera i), articolo 7, decreto legislativo 504/1992; si tratta di quelle:

1. assistenziali,
2. previdenziali,
3. sanitarie,
4. di ricerca scientifica,
5. didattiche,
6. ricettive,
7. culturali,
8. ricreative e
9. sportive,
10. nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.

L'intervento legislativo che ha ridefinito questo tipo di esenzione è stato – di fatto – imposto dalla soluzione del contenzioso aperto in sede comunitaria nel 2009 e definito con la Decisione della Commissione Europea del 19 dicembre 2012<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> *Decisione della Commissione del 19.12.2012 relativa all'aiuto di Stato SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)) Regime riguardante l'esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici cui l'Italia ha dato esecuzione.*

È però di questi giorni la notizia che la Corte di Giustizia ha riaperto la questione ammettendo un ricorso che contesta la legittimità della soluzione adottata nel 2012 dalla Commissione.

Oggi come ieri *exLege* continua a prestare grande attenzione al tema ICI-IMU per offrire agli enti ecclesiastici (*in primis* quelli soggetti all'Arcivescovo di Milano) una conoscenza adeguata e fondata delle norme, della prassi amministrativa e della giurisprudenza tributaria, al fine di consentire agli amministratori (i parroci e i legali rappresentanti degli enti ecclesiastici diversi dalle parrocchie) e ai loro consulenti di assolvere *con correttezza e sicurezza* gli adempimenti richiesti e poter così liquidare e versare nei termini prescritti l'imposta dovuta.

Proprio questo impegno formativo e informativo ha reso necessario elaborare una nuova presentazione dell'intero "tema IMU" che consideri tutti gli interventi normativi (a partire dal decreto legge n. 201/2011 fino al D.M. 23.9.2014) ed inglobi e superi gli interventi finora pubblicati.

Come è tradizione e prezioso tesoro della nostra rivista il lavoro di approfondimento si articola in due tappe:

1. la puntuale illustrazione delle norme, interpretate considerando la loro natura prescrittiva prima che il possibile impatto economico e finanziario,
2. l'elaborazione di indicazioni, istruzioni e schede pratiche – chiare e semplici – per quanto le norme lo permettono.

Fedeli a questo metodo sono stati elaborati i seguenti documenti e articoli:

a) pubblicati sul questo numero

- *Imu 2014: la disciplina applicabile agli enti ecclesiastici e agli altri enti non commerciali* (articolo di presentazione di tutta la normativa, compresa quella relativa alla Dichiarazione IMU-TASI),
- *Istruzioni per gli enti ecclesiastici soggetti al Vescovo di Milano in merito all'imponibilità degli immobili utilizzati per le attività di cui alla prima parte della lett. i*, (in particolare scuole e sale cine-teatri),
- *Diagramma* che illustra i passaggi logici per verificare l'imponibilità e/o l'esenzione dei singoli immobili posseduti dagli enti ecclesiastici;

b) pubblicati alla pagina [www.chiesadimilano.it/avvocatura](http://www.chiesadimilano.it/avvocatura)

- *Nota di approfondimento circa i motivi dell'imponibilità delle scuole e dei cine-teatri*,
- *Programma informatico* che permette agli enti ecclesiastici di raccogliere i dati necessari per poter compilare la Dichiarazione IMU-TASI, la cui unica modalità di trasmissione è telematica,
- *Slides* che schematizzano l'intera disciplina IMU al fine di rendere più immediata la comprensione delle diverse questioni ed identificare con precisione i casi di esenzione e le ipotesi di uso promiscuo.

## **IMU 2014: LA DISCIPLINA APPLICABILE AGLI ENTI ECCLESIASTICI E AGLI ALTRI ENTI NON COMMERCIALI**

Dall'inizio di quest'anno, introdotta dalla Legge di Stabilità 2014<sup>1</sup>, ha fatto il suo ingresso nella fiscalità locale la IUC, cioè l'Imposta Unica Comunale che, in realtà non è un'imposta, quanto piuttosto la sigla che ne identifica e ne raggruppa tre, tutte di pertinenza comunale, tutte collegate agli immobili: l'IMU (Imposta MUnicipale propria), la TARI (TAssa sui Rifiuti) e la TASI (TAssa sui Servizi Indivisibili). Il comma 639 stabilisce infatti:

*«È istituita l'imposta unica comunale (IUC). Essa si basa su due presupposti impositivi, uno costituito dal possesso di immobili e collegato alla loro natura e valore e l'altro collegato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali. La IUC si compone dell'imposta municipale propria (IMU), di natura patrimoniale, dovuta dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali, e di una componente riferita ai servizi, che si articola nel tributo per i servizi indivisibili (TASI), a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, e nella tassa sui rifiuti (TARI), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore».*

In realtà quindi solo l'IMU ha natura di imposta, per la precisione si tratta di un'imposta patrimoniale, le altre due componenti, la TARI e la TASI, sono invece tasse, destinate a finanziare il costo di due tipologie di servizi resi dai comuni: la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti e i cosiddetti servizi indivisibili (illuminazione pubblica, manutenzione delle strade, cura del verde pubblico, pubblica sicurezza e vigilanza, protezione civile, servizi cimiteriali...).

La disciplina della IUC non è delle più semplici da descrivere e, soprattutto, da applicare. Ad esempio, i tre tributi si riferiscono agli immobili, ma il soggetto obbligato al pagamento è differente: per l'IMU è il possessore, per la TARI è il detentore, per la TASI è sia il possessore che il detentore. La base imponibile è costituita dal valore dell'immobile per l'IMU e la TA-

---

<sup>1</sup> L. 147/2013, art. 1, cc. 639-731.

SI, mentre per la TARI occorre prendere in considerazione la superficie calpestabile. L'IMU, nonostante la denominazione identica a quella in vigore nel 2013, ha una disciplina in parte diversa. La TARI e la TASI hanno entrambe sostituito la TARES (tassa durata un solo anno), ma sono regolate in maniera completamente diversa. Inoltre occorre districarsi nel ginepraio delle innumerevoli differenziazioni derivanti dalle scelte lasciate ai singoli comuni su aliquote, detrazioni, tariffe, esenzioni, agevolazioni, percentuali di ripartizione tra possessore e detentore, modalità di versamento...

Rinviando al prossimo numero per la presentazione della TARI e della TASI, di seguito illustriamo la nuova versione dell'IMU.

## 1. DALL'IMU "SPERIMENTALE" ALL'IMU "A REGIME"

L'Imposta MUnicipale propria<sup>2</sup> (IMU) è stata istituita dagli articoli 8 e 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 e avrebbe dovuto dare il cambio all'ICI a decorrere dal 2014<sup>3</sup>. La sua entrata in vigore è stata però anticipata, in forma sperimentale – e con una serie di significative differenze rispetto a quella delineata dal decreto legislativo 23/2011 – al 1° gennaio 2012; la versione "temporanea" dell'imposta avrebbe dovuto restare in vita per il triennio 2012-2014 per essere poi sostituita, a far data dal 2015, dall'IMU come originariamente formulata dal decreto istitutivo<sup>4</sup>.

La legge di Stabilità per il 2014, invece, ha anticipato al 1° gennaio di

---

<sup>2</sup> Oltre all'*Imposta Municipale propria* il D.Lgs. 23/2011 ha previsto anche, all'art. 11, l'introduzione dell'*Imposta Municipale secondaria*, che dovrà sostituire tutti i tributi "minori": come la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Tosap), l'imposta comunale sulla pubblicità (Icp) e il diritto sulle pubbliche affissioni e i prelievi alternativi introdotti dal D.Lgs. 446/1997 come il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Cosap) e il canone per l'installazione di mezzi pubblicitari (Cimp). La sostituzione, che avrebbe dovuto prendere il via nel 2014 è stata rinviata al prossimo anno (cf art. 1, c. 714, lett. b, L. 147/2013).

<sup>3</sup> Oltre a sostituire l'ICI, l'IMU accorpa anche l'IRPEF sugli immobili; il primo comma dell'art. 8 stabilisce infatti che l'imposta «*sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati*», eccezion fatta per gli «*immobili ad uso abitativo non locati situati nello stesso comune nel quale si trova l'immobile adibito ad abitazione principale*» il cui reddito «*concorre alla formazione della base imponibile dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali nella misura del cinquanta per cento*» (art. 9, c. 9, D.Lgs. 23/2011).

<sup>4</sup> L'art. 13 del D.L. 201/2011 stabiliva infatti che «*l'istituzione dell'imposta municipale propria è anticipata, in via sperimentale, a decorrere dall'anno 2012, ed è applicata in tutti i comuni del territorio nazionale fino al 2014 in base agli articoli 8 e 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, in quanto compatibili, ed alle disposizioni che seguono. Conseguentemente l'applicazione a regime dell'imposta municipale propria è fissata al 2015*».

quest'anno l'introduzione dell'IMU "a regime" che, come visto sopra, è diventata una delle componenti della IUC.

La legge 147/2014<sup>5</sup>, però, mentre delinea la disciplina della TARI e della TASI, con riferimento all'IMU si limita a stabilire che «*l'istituzione della IUC lascia salva la disciplina dell'IMU*» (c. 703), ad introdurre una serie di modifiche all'articolo 13 del decreto legge 201/2011 e ad escludere dall'imposizione le abitazioni principali (c. 707) e i fabbricati rurali ad uso strumentale (c. 708).

Quindi, a parte l'intreccio di decorrenze, individuare la disciplina applicabile all'imposta non è agevole dal momento che le norme che la riguardano sono contenute in tre diversi provvedimenti: in via principale l'articolo 13 del decreto legge 201/2011, in subordine e in quanto compatibili gli articoli 8 e 9 del decreto legislativo 23/2011 e attraverso l'espresso richiamo parte del decreto legislativo 504/1992, istitutivo dell'ICI. Restano ferme anche le disposizioni dei commi 1 e 6 dell'articolo 14 del decreto legislativo 23/2011 riguardanti rispettivamente la deducibilità ai fini delle imposte sui redditi dell'IMU relativa agli immobili strumentali e la potestà regolamentare dei comuni.

Per aiutare il lettore a districarsi nel groviglio di richiami normativi, in questo stesso numero a pagina 107 riportiamo l'articolo 13 del decreto legge 201/2011 integrato dalla principale normativa richiamata.

## **2. PRESUPPOSTO APPLICATIVO: L'AMBITO SOGGETTIVO E QUELLO OGGETTIVO**

L'imposta colpisce i soggetti individuati dall'articolo 9 del decreto legislativo 23/2011<sup>6</sup> con riferimento al possesso di immobili; per effetto del richiamo all'articolo 2 del decreto legislativo 504/1992<sup>7</sup> vengono mantenute le definizioni di immobili già utilizzate ai fini ICI.

### **2.1 I soggetti passivi**

Il presupposto impositivo dell'IMU è il possesso di immobili a titolo di proprietà piena; qualora la proprietà sia gravata da uno dei diritti reali di godimento citati dall'articolo 9 del decreto legislativo 23/2011, il soggetto passivo è il titolare di tale diritto.

Inoltre, derogando al principio che individua nel possesso dell'immobile il presupposto per l'applicazione dell'IMU, viene stabilito che nel caso di concessione di aree demaniali e di locazione finanziaria, il soggetto passivo è detentore dell'immobile.

---

<sup>5</sup> L. 27.12.2013, n. 147.

<sup>6</sup> Il rinvio all'art. 9 del D.Lgs. 23/2011 è operato dai cc. 1 e 13 dell'art. 13 del D.L. 201/2011.

<sup>7</sup> Il rinvio è operato dal c. 2 dell'art. 13 del D.L. 201/2011.

Quindi il soggetto passivo è:

- il proprietario, se titolare del diritto di piena proprietà;
- il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie; in questo caso, quindi, il nudo proprietario non ha alcun obbligo;
- il concessionario di aree demaniali;
- il locatario di immobili concessi in locazione finanziaria (compresi quelli ancora da costruire o in corso di costruzione) a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.

In caso di contitolarità di diritti reali ogni contitolare è soggetto passivo limitatamente alla propria quota.

## 2.2 Gli immobili soggetti all'imposta

Sono oggetto dell'imposta gli immobili «*inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa*» (art. 9, c. 1, D.Lgs. 23/2011).

L'ambito oggettivo va identificato innanzitutto nei fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli, secondo la definizione del decreto ICI; il secondo comma dell'articolo 13 del decreto legislativo 201/2011 dispone infatti che «*restano ferme le definizioni di cui all'articolo 2 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504*».

### – **Fabbricato**

Per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza.

Può avere natura di pertinenza di un fabbricato anche un'area fabbricabile. La presenza di un vincolo pertinenziale<sup>9</sup> tra l'area fabbricabile (pertinenza) ed un fabbricato<sup>10</sup> (bene principale) esclude che l'area possa essere considerata imponibile.

Le istruzioni alla dichiarazione IMU "ordinaria", approvate con il decreto ministeriale 30 ottobre 2012, confermando che un'area edificabile può

---

<sup>8</sup> Non sono più oggetto di tassazione «*i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati*» (D.L. 201/2011, art. 9, c. 9-bis, introdotto dall'art. 2, c. 2, lett. a del D.L. 102/2013, conv. L. 124/2013).

<sup>9</sup> Come definito dall'art. 817 cod. civ.

<sup>10</sup> Diverso dall'abitazione principale; si ritiene infatti che, considerando la stringente definizione di pertinenze dell'abitazione principale di cui al c. 2 dell'art. 13 del D.L. 201/2011, non sia possibile attribuirne di diverse ed ulteriori rispetto a quelle individuate dalla legge.

<sup>11</sup> «*In materia di area di pertinenza di un fabbricato la Corte di Cassazione, nella sentenza 10090 del 9 giugno 2012, ribadendo quanto già affermato in precedenti*



costituire pertinenza di un fabbricato<sup>11</sup>, sottolineano però che «*in base all'affermazione della Corte di Cassazione affinché un'area possa essere considerata pertinenza di un fabbricato il contribuente deve effettuare la dichiarazione*».

Il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato.

#### – Area fabbricabile

Per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità; questa definizione ha generato numerosi contrasti interpretativi, per superare i quali il legislatore ha stabilito che «*un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo*» (art. 36, c. 2, D.L. 223/2006, conv. L. 248/2006)<sup>12</sup>.

Non sono considerati fabbricabili i terreni posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli<sup>13</sup> che esplicano la loro attività a titolo principale e che li utilizzano per le attività agricole o di allevamento di animali.

I fabbricati oggetto di demolizione, di interventi di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia o di ristrutturazione urbanistica sono considerati area edificabile<sup>14</sup>.

---

*pronunce (sentenze n. 25027 e n. 19639 del 2009, n. 22844 e n. 22128 del 2010), ha affermato che in tema di ICI, l'art. 2 del D.Lgs. 504 del 1992, esclude l'autonoma tassazione delle aree pertinenziali, fondando l'attribuzione della qualità di pertinenza sul criterio fattuale e cioè sulla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio o ornamento di un'altra, secondo la definizione contenuta nell'art. 817 del codice civile» (pag. 13).*

<sup>12</sup> La definizione introdotta con il D.L. 223/2006 si applica anche in relazione all'IVA, all'imposta di registro ed alle imposte sui redditi ed è sostanzialmente identica a quella, introdotta come norma interpretativa ai soli fini ICI, dall'art. 11-*quaterdecies*, c. 16 del D.L. 203/2005, conv. L. 248/2005 «*Ai fini dell'applicazione del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, la disposizione prevista dall'articolo 2, comma 1, lettera b), dello stesso decreto si interpreta nel senso che un'area è da considerare comunque fabbricabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo*».

<sup>13</sup> Per l'individuazione dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali l'art. 13 del D.L. 201/2011 rinvia ai soggetti di cui all'art. 1 del D.Lgs. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola.

<sup>14</sup> Cf il c. 6 dell'art. 5 del D.Lgs. 504/1991 richiamato dal c. 3 dell'art. 13 del D.L. 201/2014, che cita gli interventi identificati dalle lett. c), d) ed e) della L. 457/1978,

### – Terreno agricolo

Per terreno agricolo si intende quello adibito all'esercizio dell'attività agricola secondo l'articolo 2135 del codice civile (cioè attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento del bestiame ed alle connesse operazioni di trasformazione o alienazione dei prodotti agricoli).

### – Terreno incolto

Rispetto alla disciplina ICI che indentificava gli immobili oggetto del tributo nell'elenco esaustivo di fabbricato, area edificabile e terreno agricolo limitatamente a quello adibito all'esercizio delle attività agricole, l'ambito applicativo dell'IMU risulta più ampio, riconducendovi anche gli immobili non riferibili alla casistica definitoria dell'articolo 2 del decreto legislativo 504/1992<sup>15</sup>.

Rientrano quindi tra gli immobili imponibili anche i terreni incolti che erano invece posti al di fuori del presupposto di applicazione dell'ICI.

Secondo la nota IFEL 3 gennaio 2013, «*le aree non edificate che non sono espressamente definite vanno considerate terreni "incolti" (ma l'aggettivo trae in inganno; meglio dire "terreno" e basta, in quanto si tratta di aree che possono essere materialmente coltivate, ma non nei modi dell'art. 2135 c.c., che permettono di considerarle "terreni agricoli" ai fini fiscali). Possiamo dunque concludere che i "terreni", senza altre qualificazioni, sono l'insieme delle particelle non edificate che non sono qualificabili né "terreni agricoli" né "aree fabbricabili" e che tale nuova fattispecie risulta certamente imponibile ai fini dell'IMU*».

Nonostante questa precisazione sembra difficile che oltre ad includere i terreni agricoli incolti e quelli coltivati per diletto (i cosiddetti "orticelli") la base imponibile possa ampliarsi ulteriormente. Ad esempio le aree urbane o i lastrici solari, ancorché censiti in catasto come F/1 e F/5 non sono dotati di ~~rendita, circostanza che rende impossibile calcolare la base imponibile~~<sup>16</sup>.

ora corrispondenti alle lett. c), d) ed f) dell'art. 3 del D.P.R. 380/2001, Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di edilizia che ha abrogato la L. 457/1978.

<sup>15</sup> L'ampliamento è stato operato dal D.L. 16/2012; l'originario c. 2 dell'art. 13 del D.L. 201/2011: «*l'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili di cui all'art. 2 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504*» è stato infatti modificato in: «*l'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili; restano ferme le definizioni di cui all'art. 2 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504*». Secondo la Circ. 3/DF del 18.5.2012, il richiamo all'art. 2 del D.Lgs. 504/1992, va inteso «*al solo scopo di mantenere anche ai fini IMU le definizioni che risultavano già utilizzate ai fini ICI*».

<sup>16</sup> Si veda, a proposito dei lastrici solari, la Ris. 8/DF del 2013 che ne esclude la tassazione ai fini IMU. D'altra parte non a caso le modalità di composizione della base imponibile di cui al c. 3 dell'art. 13 del D.L. 201/2011 contemplano esclusivamente le ipotesi di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli, ancorché non coltivati.

## 2.3 Gli immobili esclusi dall'imposta

Con la legge di Stabilità 2014<sup>17</sup> sono state escluse dall'imposizione IMU due tipologie di immobili, le abitazioni principali sempre che ricorrano le condizioni previste, gli immobili ad esse assimilate<sup>18</sup> e i fabbricati rurali<sup>19</sup>, (cf art. 13, c. 2, D.L. 201/2011).

### a) Abitazioni principali

L'imposta non si applica al possesso dell'abitazione principale e delle relative pertinenze. L'esclusione è disciplinata come segue.

- Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile. L'esclusione dall'imposizione non riguarda le unità immobiliari "di lusso", censite nelle categorie A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/8 (abitazioni in ville) e A/9 (castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici) anche se costituiscono abitazione principale del nucleo familiare.
- Per pertinenze dell'abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo.

Sono equiparate alle abitazioni principali escluse dalla tassazione:

- le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari;
- i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008;
- la casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio;
- un unico immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto, e non concesso in locazione, dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate, alle Forze di polizia, al personale del Corpo nazionale dei vigili del fuoco e

---

<sup>17</sup> L. 27.12.2013, n. 147.

<sup>18</sup> Cf art. 1, c. 707.

<sup>19</sup> Cf art. 1, c. 708.

dal personale appartenente alla carriera prefettizia; per queste abitazioni non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica;

- una sola unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all’Anagrafe degli italiani residenti all’estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata o data in comodato d’uso (solo a decorrere dall’anno 2015).

I comuni, in sede regolamentare, possono considerare direttamente adibita ad abitazione principale:

- l’unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata;
- l’unità immobiliare concessa in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che la utilizzano come abitazione principale, prevedendo che l’agevolazione operi o limitatamente alla quota di rendita risultante in catasto non eccedente il valore di euro 500 oppure nel solo caso in cui il comodatario appartenga a un nucleo familiare con ISEE non superiore a 15.000 euro annui.

L’agevolazione può essere applicata ad una sola unità immobiliare.

Si precisa che le abitazioni dei parroci e degli altri sacerdoti incaricati dal vescovo presso una parrocchia non sono mai considerabili abitazioni principali, in quanto i sacerdoti non sono possessori<sup>20</sup>.

## **b) Fabbricati rurali**

L’imposta non è dovuta per i fabbricati rurali ad uso strumentale, come identificati dall’articolo 3-*bis* del decreto legge 557/1994 (conv. L. 133/1994). Si tratta in pratica di quegli immobili utilizzati per la produzione agricola, in particolare quelli destinati:

- alla protezione delle piante;
- alla conservazione dei prodotti agricoli;
- alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l’allevamento;
- all’allevamento e al ricovero degli animali;
- all’agriturismo, in conformità a quanto previsto dalla legge 20 febbraio 2006, n. 96 (c.d. disciplina dell’agriturismo);
- ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell’azienda assunti a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, in conformità alla normativa

---

<sup>20</sup> Questi immobili sono comunque esenti ai sensi dell’art. 7, c. 1, lett. d) del D.Lgs. 504/1992, dall’IMU in quanto costituiscono pertinenza dell’edificio di culto (il tema è trattato più ampiamente al n. 6).

- vigente in materia di collocamento;
- alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna;
  - ad uso di ufficio dell'azienda agricola;
  - alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228;
  - all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso.

### **3. BASE IMPONIBILE**

La base imponibile è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 13, commi 3<sup>21</sup>, 4, 5 e 8-*bis* del decreto legge 201/2011.

#### **3.1 I fabbricati iscritti in catasto**

Per i fabbricati iscritti in catasto e dotati di rendita, la base imponibile è costituita dalla rendita catastale vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione<sup>22</sup>, rivalutata del 5% e moltiplicata per un coefficiente di rivalutazione che varia in funzione della sua categoria:

- 160 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10;
- 140 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5;
- 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale D/5;
- 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale A/10;
- 65 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5;
- 55 per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1.

#### **3.2 I fabbricati non iscritti in catasto**

Per i fabbricati non ancora censiti in catasto, e quindi sprovvisti di rendita, e per quelli che vi risultino iscritti con una rendita divenuta inadeguata a seguito di intervenute variazioni, deve essere utilizzata la rendita proposta dal contribuente tramite la procedura DOCFA di cui al decreto ministeriale

---

<sup>21</sup> Che rinvia ai cc. 1, 3, 5, 6 dell'art. 5 del D.Lgs. 504/1992.

<sup>22</sup> L'ininfluenza delle variazioni delle rendite catastali rispetto alla situazione vigente al 1° gennaio riguarda solo le modifiche o variazioni effettuate dall'Agenzia delle entrate e non anche quelle derivanti da modifiche denunciate in catasto.

<sup>23</sup> Per effetto delle modifiche apportate dalla L. 296/2006 dal 2007 non è più possibile riferirsi a rendite presunte, cioè quelle attribuite a fabbricati similari, per determinare il valore di fabbricati non accatastati.

19 aprile 1994, n. 71<sup>23</sup>. Anche in questo caso le rendite devono essere aumentate del 5% e moltiplicate per i coefficienti stabiliti per le diverse categorie catastali indicate al numero precedente.

### 3.3 I fabbricati senza rendita posseduti da imprese

Per i fabbricati classificabili nelle categorie del gruppo D posseduti da imprese, distintamente contabilizzati, non ancora iscritti in catasto, la base imponibile si ottiene moltiplicando i costi di acquisizione ed incrementativi contabilizzati, al lordo delle quote di ammortamento, così come risultanti dalle scritture contabili e distinti per anno di formazione, per i coefficienti stabiliti annualmente con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.

### 3.4 I fabbricati in corso di costruzione o di ristrutturazione

Per i fabbricati in corso di *costruzione*, di *demolizione* e per quelli oggetto di *interventi di recupero*<sup>24</sup> costituito da opere di restauro o risanamento conservativo<sup>25</sup>, ristrutturazione edilizia<sup>26</sup> e ristrutturazione urbanistica<sup>27</sup>, la base imponibile è costituita dal valore dell'area che viene considerata edificabile, finché non sono ultimati i lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione o fino a che gli immobili non vengano di fatto utilizzati<sup>28</sup>.

Il principio della rilevanza dell'area edificabile non trova applicazione in caso di sopraelevazione o ampliamento<sup>29</sup>.

---

<sup>24</sup> Per la definizione degli interventi di recupero la norma all'art. 31, c. 1, lett. c), d) ed e) della L. 457/1978.

<sup>25</sup> Sono «*interventi di restauro e di risanamento conservativo, quelli rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio*» (art. 31, c. 1, lett. c, L. 457/1978).

<sup>26</sup> Sono «*interventi di ristrutturazione edilizia, quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, la eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti*» (art. 31, c. 1, lett. d, L. 457/1978).

<sup>27</sup> Sono «*interventi di ristrutturazione urbanistica, quelli rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso mediante un insieme sistematico di interventi edilizi anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale*» (art. 31, c. 1, lett. e, L. 457/1978).

<sup>28</sup> Cf art. 5, c. 6, D.Lgs. 504/1992.

<sup>29</sup> Cf Cass. 15.12.2004, n. 23347. Secondo i giudici, che hanno considerato il caso della costruzione di un piano soprastante una costruzione già ultimata, «*non può ri-*

### 3.5 I terreni agricoli

Per i terreni agricoli, ancorché non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza, la base imponibile si ottiene applicando il moltiplicatore di 75 al reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25%.

Inoltre tali terreni sono soggetti all'imposta limitatamente alla parte di valore eccedente 6.000 euro e con le seguenti riduzioni:

- del 70% dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente 6.000 euro e fino a 15.500 euro;
- del 50% dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente 15.500 euro e fino a 25.500 euro;
- del 25% dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente 25.500 euro e fino a 32.000 euro.

Per gli altri terreni agricoli<sup>30</sup> il valore è costituito da quello ottenuto applicando il moltiplicatore di 135 al reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25%.

### 3.6 Le aree fabbricabili

Per le aree fabbricabili, la base imponibile è costituita dal "valore venale in comune commercio" alla data del 1° gennaio dell'anno di imposizione determinato tenendo presenti: l'ubicazione e i valori di mercato realizzati nella zona per la vendita di aree con caratteristiche analoghe; l'indice di edificabilità e la destinazione d'uso consentita; gli eventuali oneri di adattamento del terreno necessari per la costruzione.

Il Ministero dell'economia e delle finanze nelle Linee Guida per l'elaborazione dei regolamenti comunali dell'11 luglio 2012 ha evidenziato che «*come chiarito dalla Corte di Cassazione in materia di imposta comunale sugli immobili (ICI), "le limitazioni al valore dell'immobile sono prese espressamente in considerazione dal legislatore, con particolare riferimento alla zona territoriale di ubicazione e alla destinazione d'uso consentita, non per esentare l'immobile dall'imposta, ma per determinare la base imponibile e quindi la concreta misura dell'imposizione, certamente condizionata dal minor valore del bene conseguente ai vincoli urbanistici che ne limitano l'edificabilità" (sentenza n. 19750 del 4 ottobre 2004) e, in particolare, "le ridotte dimensioni e le peculiari caratteristiche dell'area compresa in zona qualificata edificabile dal PRG non escludono la natura edificatoria delle stesse*

---

*tenersi operante la norma dell'art. 5 comma 6 D.Lgs. n. 504/92, che disciplina l'utilizzazione edificatoria dell'area, individuando come base imponibile il valore dell'area stessa», pertanto «non vi era altra area edificabile oltre quella su cui insisteva l'appartamento realizzato al piano terreno».*

<sup>30</sup> Vedi il punto 2.2 sui terreni incolti.

*perché tali evenienze producono effetti esclusivamente ai fini della determinazione del loro valore venale in comune commercio” (sentenza n. 25676 del 24 ottobre 2008)».*

Analoghe considerazioni di deprezzamento estimativo possono valere per le aree fabbricabili che, in ragione della loro conformazione, della sussistenza di vincoli, di eventuali servitù passive o della loro connotazione di fondi interclusi, non consentono il pieno e immediato sfruttamento delle loro potenzialità edificatorie.

D'altra parte la locuzione “utilizzazione a scopo edificatorio” che definisce il concetto di area fabbricabile<sup>31</sup> va coordinata con la nozione di edificabilità propria delle leggi e degli strumenti urbanistici e quindi il proprietario deve avere la possibilità di sfruttare il bene a fini edilizi, sia pure nell'ambito dei limiti consentiti dal piano regolatore. A tale proposito va segnalato che la giurisprudenza ha escluso che debbano considerarsi aree fabbricabili ai fini ICI le aree destinate a verde pubblico o verde pubblico attrezzato in quanto «*la presenza di un vincolo di destinazione di una zona ad attività sportiva, con attribuzione di un limite di edificabilità minimo funzionale alla realizzazione di strutture collegate a tale destinazione, impedisce la qualificazione di tale area come “suscettibile di utilizzazione edificatoria”, dal momento che proprio la sussistenza di tale vincolo preclude al privato tutte quelle forme di trasformazione del suolo che sono riconducibili alla nozione tecnica di edificazione*»<sup>32</sup>.

I comuni sono tenuti a comunicare ai proprietari o possessori a titolo di diritto reale delle aree interessate l'avvenuta attribuzione della destinazione edificatoria alle aree ricadenti nel loro territorio<sup>33</sup>. In caso di mancata comunicazione dell'intervenuta edificabilità dell'area, come precisato dalla Circolare 3/DF/2012, il Comune potrà richiedere al contribuente unicamente l'imposta non assolta (in relazione al maggior valore conseguente alla configurazione di area fabbricabile), ma non potrà applicare interessi moratori, né irrogare sanzioni. Come ricorda il Ministero<sup>34</sup>, trova infatti applicazione lo Statuto del contribuente in forza del quale, a tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente, «*non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa*»<sup>35</sup>.

Il comune può fissare, con regolamento, dei valori delle aree fabbricabili con la conseguente autolimitazione del potere di accertamento, nel sen-

<sup>31</sup> Cf art. 2, lett. b), D.Lgs. 504/1992 e art. 36, c. 2, D.L. 223/2006, conv. L. 248/2006.

<sup>32</sup> Cass. n. 10713 dell'11.5.2009; cf anche Cass. n. 25672 del 24.10.2008, n. 4657 del 26.2.2010, n. 5737 del 19.3.2010.

<sup>33</sup> Cf L. 289/2002, art. 31, c. 20.

<sup>34</sup> Cf Circ. 18.5.2012, n. 3/DF, par. 4.4.

<sup>35</sup> L. 27.7.2000, n. 212, art. 10, c. 2.



so che si obbliga a ritenere congruo il valore delle aree fabbricabili laddove esso sia stato dichiarato dal contribuente in misura non inferiore a quella stabilita nel regolamento comunale. La definizione dei valori delle aree attraverso il regolamento è vincolante solo per il comune, mentre non impedisce che il contribuente dichiari un valore inferiore se questo risulta congruo rispetto a quello di mercato.

Si segnala infine che il comune, su richiesta del contribuente, è tenuto ad attestare se un determinato terreno configuri o meno un'area fabbricabile ai fini dell'IMU.

### **3.7 I fabbricati inagibili o inabitabili**

La base imponibile è ridotta del 50% per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno nel quale sussistono queste condizioni<sup>36</sup>. L'inagibilità o l'inabitabilità è accertata dall'ufficio tecnico del comune a mezzo di perizia a carico del proprietario, che deve allegare alla dichiarazione la documentazione necessaria a dimostrare lo stato del fabbricato. In alternativa potrà essere presentata una dichiarazione sostitutiva ai sensi del D.P.R. 445/2000.

È facoltà dei comuni definire le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione.

### **3.8 I fabbricati di interesse culturale**

Anche per i fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 42 del 2004 (Codice dei beni culturali e del paesaggio) è prevista la riduzione della base imponibile al 50%<sup>37</sup>.

Si tratta delle «*cose immobili e mobili appartenenti allo Stato, alle regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente ed istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro, ivi compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico*» (art. 10, c. 1).

La sussistenza dell'interesse può essere:

- a) dichiarata in appositi provvedimenti di vincolo notificati ai sensi della normativa preesistente;
- b) esito di una verifica puntuale<sup>38</sup>;

---

<sup>36</sup> Cf art. 13, c. 3, lett. b), D.L. 201/2011.

<sup>37</sup> Cf art. 13, c. 3, lett. a), D.L. 201/2011.

<sup>38</sup> «1. *Le cose indicate all'articolo 10, comma 1, che siano opera di autore non più vivente e la cui esecuzione risalga ad oltre cinquanta anni, se mobili, o ad oltre settanta anni, se immobili, sono sottoposte alle disposizioni della presente Parte fino a quando non sia stata effettuata la verifica di cui al comma 2.*

*2. I competenti organi del Ministero, d'ufficio o su richiesta formulata dai soggetti cui le cose appartengono e corredata dai relativi dati conoscitivi, verificano la sussi-*

c) presunta per legge quando il fabbricato è opera di autore non più vivente e la cui esecuzione risale ad oltre settanta anni<sup>39</sup>, a meno che la “verifica di interesse” lo abbia escluso<sup>40</sup>.

Qualora l'immobile sia presuntivamente soggetto a tutela, nonostante soggiaccia in maniera totale alle norme sulla vigilanza, conservazione e protezione dettate dal Codice dei beni culturali<sup>41</sup>, si raccomanda prudenza nell'applicazione della riduzione della base imponibile.

Infatti va innanzitutto considerato che ai fini dell'applicazione dell'agevolazione è richiesto che l'immobile sia oggetto di un vincolo “diretto”<sup>42</sup>; inoltre, occorre tenere presente che in alcuni casi il vincolo presunto non è rite-

---

*stenza dell'interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico nelle cose di cui al comma 1, sulla base di indirizzi di carattere generale stabiliti dal Ministero medesimo al fine di assicurare uniformità di valutazione. [...]*

*7. L'accertamento dell'interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico, effettuato in conformità agli indirizzi generali di cui al comma 2, costituisce dichiarazione ai sensi dell'articolo 13 ed il relativo provvedimento è trascritto nei modi previsti dall'articolo 15, comma 2. I beni restano definitivamente sottoposti alle disposizioni del presente Titolo» (art. 12, D.Lgs. 42/2004).*

<sup>39</sup> «Salvo quanto disposto dagli articoli 64 e 178, non sono soggette alla disciplina del presente Titolo le cose indicate al comma 1 che siano opera di autore vivente o la cui esecuzione non risalga ad oltre cinquanta anni, se mobili, o ad oltre settanta anni, se immobili, nonché le cose indicate al comma 3, lettere a) ed e), che siano opera di autore vivente o la cui esecuzione non risalga ad oltre cinquanta anni» (art. 10, c. 5).

<sup>40</sup> «4. Qualora nelle cose sottoposte a verifica non sia stato riscontrato l'interesse di cui al comma 2, le cose medesime sono escluse dall'applicazione delle disposizioni del presente Titolo.

*5. Nel caso di verifica con esito negativo su cose appartenenti al demanio dello Stato, delle regioni e degli altri enti pubblici territoriali, la scheda contenente i relativi dati è trasmessa ai competenti uffici affinché ne dispongano la sdemanializzazione qualora, secondo le valutazioni dell'amministrazione interessata, non vi ostino altre ragioni di pubblico interesse» (art. 12, cc. 4 e 5).*

<sup>41</sup> Ad esempio gli immobili non possono essere oggetto di interventi di manutenzione di nessun genere senza aver ottenuto l'autorizzazione alla Soprintendenza (cf art. 21), gli atti che trasferiscono, in tutto o in parte, a qualsiasi titolo, la proprietà devono essere denunciati alla Soprintendenza (cf art. 59), lo Stato ha il diritto di prelazione in caso di alienazione (cf art. 60).

<sup>42</sup> Il vincolo diretto riguarda il bene stesso, mentre quello indiretto, definito anche zona di rispetto, riguarda le zone vicine ad un bene sottoposto a vincolo diretto o confinanti con esso e dovrebbe custodirne l'immagine e garantire la vista libera. L'art. 45 del D.Lgs. 42/2004 detta le *Prescrizioni di tutela indiretta*: «1. Il Ministero ha facoltà di prescrivere le distanze, le misure e le altre norme dirette ad evitare che sia messa in pericolo l'integrità dei beni culturali immobili, ne sia danneggiata la prospettiva o la luce o ne siano alterate le condizioni di ambiente e di decoro. 2. Le prescrizioni di cui al comma 1, adottate e notificate ai sensi degli articoli 46 e 47, sono immediatamente precettive. Gli enti pubblici territoriali interessati recepiscono le prescrizioni medesime nei regolamenti edilizi e negli strumenti urbanistici».

nuto sufficiente per usufruire delle agevolazioni fiscali (ad es. un appartamento collocato in un “vecchio” palazzo, ricevuto in eredità dalla parrocchia, non diventa “storico”<sup>43</sup> ai fini delle agevolazioni fiscali).

È invece possibile applicare l’agevolazione nei casi in cui la presunzione di interesse sia stata in qualche modo avvalorata dall’autorizzazione della Soprintendenza ad effettuare i lavori di restauro, sempre che dal provvedimento sia possibile desumere il vincolo “diretto” sull’immobile.

### **3.9 I fabbricati di interesse culturale in stato di inagibilità**

Nel caso di un fabbricato di interesse culturale che versi in stato di inagibilità o inabitabilità è possibile cumulare le due agevolazioni? La normativa non prende in considerazione l’ipotesi, ma si può ritenere che, pur trattandosi di normativa di favore che, come tale, è di stretta interpretazione, le due riduzioni possano sommarsi perché hanno una finalità diversa.

Infatti, mentre la riduzione prevista per i fabbricati di interesse storico o artistico è specifica, quella stabilita per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati è generica, nel senso che si applica ad ogni fabbricato che si trovi nelle condizioni prescritte, compresi, quindi, quelli di interesse culturale.

Inoltre, sotto il profilo logico e sistematico l’interpretazione della norma dovrebbe deporre a favore della tesi della cumulabilità dell’agevolazione la circostanza che l’agevolazione per i fabbricati inagibili oltre ad essere speciale (nel senso di eccezionale) si applica *«limitatamente al periodo dell’anno durante il quale sussistono dette condizioni»*.

Si può ancora considerare che nell’ICI le agevolazioni previste per i fabbricati culturali (riduzione della base imponibile, peraltro in misura sensibilmente più favorevole di quanto previsto nell’IMU) e per quelli inagibili (aliquota ridotta al 50%) erano sicuramente cumulabili; se è vero che le agevolazioni erano diverse è altrettanto vero che questo non cambia la logica che ne giustifica l’applicazione congiunta.

Purtroppo, però, la questione è stata oggetto di un quesito al quale il Dipartimento Fiscalità locale delle Finanze ha risposto negativamente. Secondo il Ministero, infatti *«l’agevolazione prevista per gli immobili di interesse storico ed artistico ha il fine di consentire la conservazione ed il miglioramento del patrimonio artistico della nazione e a compensare i proprietari dei vincoli imposti dalla legge. Pertanto, non appare coerente con la logica della norma prevedere un’ulteriore agevolazione che già appare insita nella norma specificatamente disposta per tali immobili»* (FAQ Risposte Ministero economia e finanze 31.5.2012).

---

<sup>43</sup> È infatti impensabile che sia “storico” solo l’appartamento della parrocchia e non anche il resto del palazzo.

## 4. ALIQUOTE E DETRAZIONI

### 4.1 Aliquote

L'aliquota ordinaria dell'IMU è lo 0,76%. I comuni, tuttavia, possono aumentarla o diminuirla mediante delibera del consiglio comunale sino a 0,3 punti percentuali<sup>44</sup>.

L'aliquota applicabile alle abitazioni principali che non rientrano tra quelle per le quali opera l'esenzione e le loro pertinenze è fissata allo 0,4%, con facoltà per il comune di aumentarla o diminuirla di 0,2 punti percentuali<sup>45</sup>.

I comuni possono inoltre ridurre l'aliquota ordinaria fino allo 0,4%<sup>46</sup> nel caso di:

- immobili relativi all'esercizio di attività di impresa, arti e professioni (si tratta degli immobili non produttivi di reddito fondiario di cui all'art. 43 del TUIR),
- immobili posseduti da soggetti IRES, compresi, quindi, gli enti ecclesiastici,
- immobili locati.

### 4.2 Detrazioni

L'unica detrazione prevista nell'IMU è quella stabilita per l'abitazione principale classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 e per le relative pertinenze<sup>47</sup>; l'importo è fissato in 200 euro che si detraggono fino a concorrenza dell'imposta. L'importo va rapportato al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se il fabbricato è adibito ad abitazione principale da più proprietari la detrazione si suddivide tra essi<sup>48</sup>.

I comuni possono stabilire in via regolamentare l'innalzamento dell'importo della detrazione, fino a concorrenza dell'imposta dovuta, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio.

## 5. LE IPOTESI DI ESENZIONE

Le esenzioni previste ai fini IMU sono quasi del tutto sovrapponibili a quelle già previste ai fini ICI; vengono infatti richiamate le fattispecie di cui

---

<sup>44</sup> Cf art. 13, c. 6.

<sup>45</sup> Cf art. 13, c. 7.

<sup>46</sup> Cf art. 13, c. 9.

<sup>47</sup> Cf art. 13, c. 10, D.L. 201/2011.

<sup>48</sup> I comuni possono aumentare la detrazione fino a concorrenza dell'imposta dovuta, ma nel rispetto dell'equilibrio di bilancio; nel caso il comune abbia deliberato l'aumento della detrazione non può stabilire un'aliquota superiore a quella ordinaria per le unità immobiliari tenute a disposizione.

all'articolo 7, lettere b), c), d), e), f), h), i) del decreto legislativo 504/1992<sup>49</sup>, mentre la lettera a) non richiamata viene riscritta con qualche modifica; l'unica previsione che non viene riproposta è quella di cui alla lettera g)<sup>50</sup>.

In realtà, come vedremo meglio più avanti, il contenuto della lettera i) è notevolmente modificato, soprattutto per quanto concerne le modalità di svolgimento delle attività.

Più precisamente sono esenti dall'IMU:

- gli immobili posseduti dallo Stato;
- gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle Regioni, dalle Province, dai Comuni, dalle Comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali;
- i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9 (lett. b);
- i fabbricati destinati ad usi culturali *ex articolo 5-bis del D.P.R. 601/1973: «immobili totalmente adibiti a sedi, aperte al pubblico, di musei, biblioteche, archivi, cineteche, emeroteche statali, di privati, di enti pubblici, di istituzioni e fondazioni, quando al possessore non derivi alcun reddito dalla utilizzazione dell'immobile»* (lett. c);
- i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze (lett. d);
- i fabbricati di proprietà della Santa Sede, cioè quelli indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense, sottoscritto l'11 febbraio 1929 e reso esecutivo con legge 27 maggio 1929, n. 810 (lett. e);
- i fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista l'esenzione da ILOR dei fabbricati in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia (lett. f);
- i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina individuati ai sensi del decreto interministeriale del 28 novembre 2014 (lett. h);
- gli immobili nei quali si svolgono attività di rilevante valore sociale, più precisamente: *«gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali,*

---

<sup>49</sup> Il rinvio è operato dall'art. 9, c. 8 del D.Lgs. 23/2011 a sua volta richiamato dall'art. 13, c. 13 del D.L. 201/2011.

<sup>50</sup> Non sono pertanto esenti da IMU, a differenza di quanto previsto dalla disciplina ICI, i fabbricati che, dichiarati inagibili o inabitabili, sono stati recuperati per essere destinati ad attività assistenziali, di cui alla L. 5.2.1992, n. 104, limitatamente al periodo in cui sono adibiti direttamente allo svolgimento delle attività predette.

*sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 [cioè le attività di religione o di culto]» (lett. i).*

## **6. LE ESENZIONI SPECIFICHE PER GLI ENTI ECCLESIASTICI**

Le esenzioni che riguardano in maniera specifica gli enti ecclesiastici sono quelle della lettera b), dal momento che gli edifici di culto sono accatastati nella categoria E/7, quelle della lettera d), di particolare rilievo per le parrocchie, e quelle della seconda parte della lettera i) che riguardano gli immobili destinati alle attività di religione e culto.

Quali siano le attività di “religione e culto” è precisato dall'articolo 16, lettera a), legge n. 222/1985 *Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici*: «*Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana*».

In forza di questa puntuale indicazione si considerano esenti ai sensi della lettera i) gli oratori, i centri parrocchiali, i seminari, le case religiose, i monasteri e i conventi<sup>51</sup>, gli episcopi e gli uffici delle Curie diocesane<sup>52</sup>.

Una particolare importanza riveste l'ipotesi relativa agli “edifici di culto e loro pertinenze” in quanto garantisce l'esenzione per tutti gli immobili adibiti a luogo di culto (le chiese) e, soprattutto, per le loro pertinenze, che – intese in senso civilistico (art. 817 cod. civ.) – includono l'oratorio e le altre strutture nelle quali vengono svolte le attività di catechesi, gli incontri e le iniziative parrocchiali che non si configurano come attività commerciali<sup>53</sup> (immobili che rientrano anche nell'esenzione della lettera i), ma anche le abitazioni per il clero addetto alla chiesa (cioè: alla parrocchia), quelle dei sacrestani assunti con l'apposito contratto e le abitazioni delle religiose che per Convenzione operano anche all'interno della pastorale parrocchiale.

È importante notare che il medesimo immobile potrebbe meritare l'esenzione per più motivi; l'edificio chiesa, infatti, è esente in quanto è:

- accatastato con categoria E/7 (lett. b),
- un edificio di culto (lett. d),
- un edificio ove si svolge l'attività di religione e culto (lett. i).

Al contrario altri immobili sono esenti per un solo motivo, come per esempio le case del clero, esenti solo in quanto pertinenze della chiesa ove il sacerdote incaricato dal Vescovo presiede al culto.

<sup>51</sup> Cf Sent. Cass. 18.12.2009, n. 26657.

<sup>52</sup> Cf Sent. Cass. 23.3.2005, n. 6316.

<sup>53</sup> Sul tema si veda la Ris. 3.3.2004, n. 1/DF che è relativa all'ICI, ma che è del tutto applicabile anche all'IMU dal momento che la previsione normativa è esattamente identica.

## 7. L'ESENZIONE PER GLI IMMOBILI UTILIZZATI PER LE ATTIVITÀ SOCIALMENTE RILEVANTI. PREMessa

Come accennato sopra l'esenzione prevista dalla lettera i) è quella che ha subito maggiori cambiamenti rispetto alla precedente versione applicabile all'ICI, non solo per l'inserimento delle attività di ricerca scientifica<sup>54</sup> tra quelle che danno diritto all'esenzione e per l'esclusione dall'ambito agevolativo degli immobili di proprietà dei partiti politici<sup>55</sup> e delle fondazioni bancarie<sup>56</sup>, ma soprattutto per la necessità che le attività siano svolte "con modalità non commerciali"<sup>57</sup>.

Proprio con riferimento alle modalità di svolgimento delle attività meritevoli di esenzione la norma ha subito modifiche non solo nel passaggio dall'ICI all'IMU, ma anche negli anni precedenti.

La versione originale, in vigore dal 1992, si limitava ad indicare le attività che dovevano essere svolte negli immobili e, dunque, non rilevava la loro eventuale natura commerciale<sup>58</sup>.

A seguito di una Sentenza della Corte di Cassazione (20776 del 26.10.2005) la questione della modalità diventa invece rilevante e il legislatore è intervenuto:

- a) inizialmente, al fine di confermare esplicitamente l'impostazione del 1992 ed evitare sentenze simili a quella che aveva sollevato il problema con la legge n. 248 del 2 dicembre 2005, ha precisato che l'esenzione «*si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse*»<sup>59</sup>;
- b) in un secondo momento, però, ha modificato radicalmente le condizioni di accesso al trattamento agevolativo stabilendo che «*l'esenzione [...] si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale*»<sup>60</sup>.

Infine il decreto legge n. 1 del 24 gennaio 2012 (che ha disposto l'avvicendamento IMU-ICI) ha sostituito l'inciso «*non abbiano esclusivamente natura commerciale*» con l'inciso «*con modalità non commerciali*»<sup>61</sup>.

Per chiarire il significato della nuova prescrizione circa il modo in cui

---

<sup>54</sup> Cf art. 2, c. 3, D.L. 31.8.2013, n. 102, conv. L. 28.10.2013, n. 124. L'esenzione decorre dal 2014.

<sup>55</sup> Cf art. 11-*bis*, D.L. 28.12.2012, n. 149, conv. L. 21.2.2013, n. 13.

<sup>56</sup> Cf art. 9, c. 6-*quinquies*, D.L. 10.10.2012, n. 174, conv. L. 7.12.2012, n. 213.

<sup>57</sup> Cf art. 91-*bis*, c. 1, D.L. 24.1.2012, n. 1, L. 24.3.2012, n. 27.

<sup>58</sup> Si noti che le attività sanitarie, didattiche e alcune di quelle assistenziali – quali le RSA – non possono che essere svolte in modo commerciale, ovvero con organizzazione e percependo corrispettivi dagli utenti.

<sup>59</sup> Norma in vigore dal 3.12.2005 al 4.7.2006.

<sup>60</sup> Per precisare il significato all'inciso "non abbiano esclusivamente natura commerciale" il Ministero delle finanze ha emanato la Circ. n. 2/DF del 26.1.2009. Questa modifica ha avuto vigore dal 4.7.2006 al 24.1.2012.

<sup>61</sup> Norma in vigore dal 24.1.2012.

le attività devono essere svolte, il Ministero dell'economia e delle finanze con il Decreto 200 del 19 novembre 2012<sup>62</sup> ha adottato un *Regolamento*, nel quale definisce, ai soli fini IMU, le “modalità non commerciali”, con un particolare riferimento alla normativa europea al fine di evitare che l'agevolazione possa essere qualificata come illegittimo “aiuto di Stato”. In particolare il *Regolamento*:

- all'articolo 1, *Definizioni*, delinea il perimetro di ciascuna delle attività indicate dalla norma (lett. f-n)<sup>63</sup>, e le definisce – evidentemente ai soli fini IMU – “istituzionali” (lett. o);
- all'articolo 3, *Requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali*, introduce il requisito della non lucratività (che va ad aggiungersi a quello della “non commercialità” dell'ente) imponendo l'adozione di specifiche clausole statutarie;
- all'articolo 4, *Ulteriori requisiti*, stabilisce i parametri economici che devono essere rispettati per ciascuna delle diverse attività.

Oltre alle disposizioni recate dal *Regolamento* occorre considerare anche le *Istruzioni* ministeriali alla compilazione della Dichiarazione IMU-TASI<sup>64</sup> che si soffermano diffusamente sulle “modalità non commerciali” di svolgimento delle attività, offrendo ulteriori indicazioni, e riassumono la disciplina applicabile strutturandola nei seguenti punti:

- a) il requisito soggettivo (gli enti non commerciali),
- b) il requisito oggettivo (le 10 attività agevolate),
- c) i “requisiti generali” (la non lucratività dell'ente) e i “requisiti di settore” che determinano ai soli fini IMU la “modalità non commerciale” di svolgimento delle attività.

## 7.1 La non rilevanza delle “modalità non commerciali”...

Prima di esaminare la normativa utilizzando questo schema occorre ricordare che il criterio delle “modalità non commerciali” non rileva:

### a) ... in riferimento alle attività di religione e culto

Anzitutto non vi è ragione per ritenere che anche le attività di “religione e culto”, pur rientrando tra le 10 attività della lettera i), debbano essere svolte con “modalità non commerciali” in quanto tale requisito intende limi-

---

<sup>62</sup> Poi elevato al rango di legge: «Le disposizioni di attuazione del comma 3 dell'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, come modificato dal comma 6 del presente articolo, sono quelle del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200» (art. 9, c. 6-ter, D.L. 10.10.2012, n. 174, conv. L. 7.12.2012, n. 213).

<sup>63</sup> Sono le attività elencate dall'art. 7, c. 1, lett. i).

<sup>64</sup> Cf D.M. 26.6.2014.



tare l'esenzione IMU in modo che non sia violato il principio comunitario della "libera concorrenza tra le imprese" ... e l'attività di "religione e culto" è innegabilmente fuori da qualsiasi contesto di "impresa" e di "mercato" e, di conseguenza, di tutela della concorrenza.

## **b) ... in riferimento all'IRES e all'IVA**

In secondo luogo si evidenzia che il concetto di "modalità non commerciale" di cui alla lettera i) e al decreto ministeriale 200/2012 rileva soltanto in riferimento all'IMU (e non all'intero sistema tributario). Infatti l'articolo 1 del Decreto definisce le modalità non commerciali «*Ai fini del presente regolamento*», con esclusivo riferimento alla disciplina della concorrenza secondo la normativa europea; la lettera p) con tale locuzione intende la «*modalità di svolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell'Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà (lett. p)*». Restano quindi invariate le definizioni di "attività commerciale" (cioè "attività di impresa") nell'ambito delle imposte dirette (artt. 55 ss. del TUIR) e dell'IVA (art. 4, D.P.R. 633/1972).

## **8. L'ESENZIONE PER GLI IMMOBILI UTILIZZATI PER LE ATTIVITÀ SOCIALMENTE RILEVANTI. ANALISI**

Analizziamo di seguito la normativa seguendo lo schema utilizzato dalle *Istruzioni*.

### **8.1 Requisito soggettivo: l'ente non commerciale**

Per godere dell'esenzione la norma<sup>65</sup> prescrive un previo requisito di carattere soggettivo: la qualifica di ente non commerciale come definita dal TUIR<sup>66</sup> all'articolo 73, comma 1, lettera c), cioè «*gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato*».

Per identificare gli enti non commerciali, dopo le modifiche introdotte dal decreto legislativo n. 460/1997, il Ministero delle finanze ha precisato con la Circolare 124 del 12 maggio 1998 che «*L'elemento distintivo degli enti non commerciali, anche a seguito del citato decreto legislativo n. 460 del 1997, è costituito, quindi, dal fatto di non avere tali enti quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di una attività di natura commerciale, intendendosi per tale l'attività che determina reddito d'impresa ai sensi del-*

<sup>65</sup> Ci si riferisce al complesso delle norme di vario livello, menzionate al n. 7.

<sup>66</sup> D.P.R. 917/1986.

*l'art. 51 [ora 55] del TUIR. Nessun rilievo assume, invece, ai fini della qualificazione dell'ente non commerciale la natura (pubblica o privata) del soggetto, la rilevanza sociale delle finalità perseguite, l'assenza del fine di lucro o la destinazione dei risultati».*

Ai sensi del comma 4 dell'articolo 149 del TUIR gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e le associazioni sportive dilettantistiche sono sempre enti non commerciali; lo stesso è stato previsto per i cori, le bande e le filodrammatiche<sup>67</sup>.

È da sottolineare che l'ente non commerciale non coincide con l'ente *non profit* o senza scopo di lucro dal momento che l'assenza della finalità lucrativa non è sufficiente, come chiaramente attestato dalla norma, per essere qualificati come enti non commerciali. Quindi si può affermare che tutti gli enti non commerciali sono enti *non profit*, ma non tutti gli enti *non profit* sono enti non commerciali.

## **8.2 Requisito oggettivo: le attività agevolate**

Per godere dell'esenzione la natura di ente non commerciale è necessaria ma non sufficiente: occorre anche che l'immobile sia utilizzato esclusivamente<sup>68</sup> per svolgere una o più delle dieci attività di rilevante valore sociale indicate alla lettera i) che, lo ricordiamo, sono quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, e sportive, oltre a quelle di religione e culto.

Il decreto ministeriale 200/2012 ha puntualmente identificato tali attività che, in alcuni casi, le *Istruzioni* ministeriali hanno ulteriormente precisato ed esemplificato come diffusamente si vedrà nel successivo punto 8.4.

Per quanto riguarda le attività di religione e culto, esenti in forza del richiamo all'articolo 16, lettera a) della legge 20 maggio 1985, n. 222, occorre osservare che – ovviamente – né il *Regolamento*, né le *Istruzioni* danno indicazioni circa le caratteristiche da rispettare perché si possano considerare svolte con “modalità non commerciale”. Infatti i due provvedimenti si limitano a definirne il contenuto:

- il *Regolamento* chiarisce che si tratta delle «*attività dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana*» (art. 1, lett. n);
- le *Istruzioni* specificano che «*ai fini di una lettura costituzionalmente orientata della norma in commento conforme al principio di laicità dello Stato e di tutela della libertà di espressione del sentimento religioso fissata dagli artt. 2, 3, 7, 8, 19 e 20 della Costituzione, occorre fare riferimento non solo, come espressamente previsto dalla norma alle attività di cui all'articolo 16 in questione [relativo ai soli enti della Chiesa Cattolica],*

<sup>67</sup> Cf art. 2, L. 350/2003.

<sup>68</sup> Dal 2013 è possibile conservare parzialmente l'esenzione se l'immobile non è utilizzato solo per le attività di cui alla lett. i).

*ma anche a quelle individuate secondo i criteri fissati nelle singole Intese con le Confessioni Religiose, ai sensi dell'art. 8 della Costituzione, nonché alle attività di culto degli istituti eretti in enti morali, ai sensi della legge 24 giugno 1929, n. 1159».*

### **8.3 Requisiti generali: la non lucratività**

Come anticipato sopra, il decreto ministeriale 200/2012 ha introdotto un nuovo requisito, la non lucratività, che sussiste quando nello statuto sono presenti tre clausole<sup>69</sup>; qualora manchino è necessario inserirle<sup>70</sup>. L'articolo 3 stabilisce infatti che

*«le attività istituzionali sono svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono: a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente; b) l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale; c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge».*

L'Amministrazione finanziaria ha fornito alcune indicazioni circa le prescrizioni dell'articolo 3 del *Regolamento*: la Risoluzione n. 3/DF del 4 marzo 2013 ha commentato la portata delle clausole statutarie, mentre la Risoluzione n. 1/DF del 3 dicembre 2012 ne ha declinato l'applicazione per gli enti ecclesiastici.

#### **a) Le clausole statutarie**

Circa la portata delle clausole di cui alle lettere a) e c) la Risoluzione ha premesso che esse *«integrano i requisiti di carattere soggettivo già previsti dalla lettera i), comma 1, dell'articolo 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, la cui mancanza determina, quindi, la perdita del requisito di carattere sogget-*

---

<sup>69</sup> Queste clausole riproducono sostanzialmente i vincoli prescritti per le Onlus al fine di impedire che il loro patrimonio, costituito anche grazie alle agevolazioni godute, possa uscire dal "mondo Onlus" (cf art. 10, c. 1, lett. d, e, f del D.Lgs. 460/1997).

<sup>70</sup> Con riferimento al periodo d'imposta 2012 la norma richiede che gli statuti fossero adeguati entro il 31.12.2012 (cf D.M. 200/2012, art. 7, c. 1); la Ris. 3/DF/2013 afferma che il termine non ha natura perentoria.

tivo e di conseguenza quella del beneficio fiscale», implicitamente confermando la necessità che l'ente abbia, comunque, la qualifica fiscale di ente non commerciale ai sensi dell'articolo 73 del TUIR.

Con riferimento al divieto di distribuzione degli utili previsto dalla lettera a) la Risoluzione precisa che la disposizione «*ammette solo alcune eccezioni, individuate nel caso in cui la distribuzione sia prevista dalla legge e nell'ipotesi in cui tale distribuzione avviene a favore di un ente appartenente alla medesima e unitaria struttura ovvero che svolge o la stessa attività meritevole oppure altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente*». A quest'ultimo proposito chiarisce «*che per "altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente" devono intendersi quelle espressamente previste dalla lett. i), comma 1, dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992*».

A proposito dell'obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento ad altro ente non commerciale «*che svolga un'analogo attività*» la Risoluzione sostiene che considerando la differente terminologia (analogo attività) rispetto a quella utilizzata dalla lettera a) (stessa attività) «*detta locuzione non può che riferirsi a un'attività affine, omogenea o di sostegno all'attività istituzionale svolta dall'ente in scioglimento, come ad esempio, l'attività di promozione della cultura che è inquadrabile per le sue caratteristiche nello stesso ambito dell'attività didattica, espressamente prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504 del 1992*».

## **b) Il regolamento degli enti ecclesiastici**

Per quanto riguarda gli enti ecclesiastici la Risoluzione, tenuto conto delle conclusioni della "paritetica" Stato-Santa Sede del 1997, ha precisato: «*che agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti non sono ... applicabili ... le norme dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private. Non può dunque richiedersi ad essi, ad esempio, la costituzione per atto pubblico, il possesso in ogni caso dello statuto, né la conformità del medesimo, ove l'ente ne sia dotato, alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private. Pertanto [...] si ritiene che questi ultimi debbano, comunque, conformarsi alle disposizioni di cui all'art. 3 del regolamento n. 200 del 2012, nelle stesse forme previste nel citato punto 1.11 della circolare n. 168/E del 1998, vale a dire con scrittura privata registrata*».

## **8.4 Requisiti di settore: le modalità di svolgimento e i vincoli di carattere economico**

Oltre al requisito della non lucratività, elemento che costituisce i cosiddetti «*requisiti generali*», il decreto ministeriale 200/2012 ha stabilito «*i requisiti di settore, per qualificare le attività [...] come svolte con modalità non commerciali*»: all'articolo 4 detta le "modalità di svolgimento" e i "limiti di

carattere economico”, mentre all’articolo 1 individua con precisione le attività che possono essere ricomprese tra quelle agevolate.

Completano il quadro normativo le *Istruzioni* alla compilazione della dichiarazione che contengono ulteriori precisazioni ed utili esemplificazioni.

Di seguito si analizzano le attività di particolare valore sociale di cui alla lettera i) limitatamente a quelle che devono essere svolte con “modalità non commerciale”: né il decreto ministeriale 200/2012, né le *Istruzioni* contengono prescrizioni circa le modalità di svolgimento delle attività di religione e culto.

### **a) Attività assistenziali e sanitarie**

Le attività assistenziali e quelle sanitarie sono definite singolarmente, ma le modalità di svolgimento e i limiti economici sono determinati unitariamente.

– L’ambito delle attività assistenziali è definito dalla lettera f) dell’articolo 1 del *Regolamento* attraverso il rinvio all’articolo 128 del decreto legislativo 112 del 1998; in pratica si tratta dei servizi sociali, cioè *«tutte le attività relative alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti ed a pagamento, o di prestazioni economiche destinate a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e di difficoltà che la persona umana incontra nel corso della sua vita, escluse soltanto quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario, nonché quelle assicurate in sede di amministrazione della giustizia»*.

– L’ambito delle attività sanitarie è definito invece dall’articolo 1, lettera h) del decreto ministeriale 200: sono le *«attività dirette ad assicurare i livelli essenziali di assistenza definiti dal D.P.C.M. 29 novembre 2011»*.

Le *Istruzioni* annotano che *«gli enti non commerciali devono formare parte integrante del sistema sanitario nazionale, che offre una copertura universale e si basa sul principio della solidarietà. In particolare, l’articolo 1, comma 8 del D.Lgs. n. 502 del 1992 stabilisce che “le istituzioni e gli organismi a scopo non lucrativo concorrono, con le istituzioni pubbliche e quelle equiparate di cui all’articolo 4, comma 12, alla realizzazione dei doveri costituzionali di solidarietà, dando attuazione al pluralismo etico-culturale dei servizi alla persona”*». Chiariscono inoltre che *«nell’ambito delle attività sanitarie rientrano anche le prestazioni sociosanitarie, quelle cioè che soddisfano, mediante percorsi assistenziali integrati i bisogni di salute della persona che richiedono unitariamente prestazioni sanitarie e azioni di protezione sociale in grado di garantire, anche nel lungo periodo, la continuità tra le azioni di cura e quelle di riabilitazione; vi rientrano, tra l’altro: a) prestazioni sanitarie a rilevanza sociale, cioè le attività finalizzate alla promozione della salute, alla prevenzione, individuazione, rimozione o contenimento di esiti degenerativi o invalidanti di patologie congenite e acquisite; b) prestazioni sociali a rilevanza sanitaria, cioè tutte le attività del sistema sociale che hanno l’obiettivo di supportare la per-*

*sona in stato di bisogno, con problemi di disabilità o di emarginazione condizionanti lo stato di salute».* Da ultimo, rinviano alla normativa e programmazione regionale e al D.P.C.M. 14 febbraio 2001<sup>71</sup> che «*stabilisce aree (materno infantile, disabili, anziani e persone non autosufficienti, etc.), prestazioni-funzioni, criteri di finanziamento e di ripartizione della spesa, stabilendo le quote a carico del Servizio sanitario nazionale e del comune interessato fatta salva la compartecipazione da parte dell'utente prevista dalla disciplina regionale e comunale».*

Circa le modalità di svolgimento tanto delle attività assistenziali, quanto di quelle sanitarie, il *Regolamento* distingue le attività accreditate, contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le regioni e gli enti locali, da quelle che non lo sono (art. 4, c. 2).

Nel primo caso si considerano svolte con modalità non commerciale solo le prestazioni rese:

- secondo la normativa vigente in ogni ambito territoriale (le norme regionali),
- in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico (è un presupposto dell'accredimento),
- in modo gratuito, oppure con partecipazioni alla spesa previste dall'ordinamento per la copertura del servizio universale (ticket per le attività sanitarie, rette per le attività assistenziali).

Le *Istruzioni* affermano che «*gli enti non commerciali che rispettano i requisiti previsti dalle norme sull'accredimento, la contrattualizzazione e il convenzionamento, beneficiano dell'esenzione IMU indipendentemente da eventuali importi di partecipazione alla spesa da parte dell'utente e/o dei familiari. In questi casi, infatti, si è in presenza di una forma di cofinanziamento di servizi prevista per legge, in quanto necessaria a garantire la copertura del servizio universale».*

Quando, invece, le attività non sono accreditate, contrattualizzate o convenzionate con gli enti pubblici, è richiesto che siano svolte in modo gratuito, oppure verso corrispettivi di importo simbolico e comunque non superiori alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto conto anche dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

Circa l'ambito territoriale nel settore socio-assistenziale le *Istruzioni* specificano che «*è generalmente quello comunale; non dovrebbe, comunque, superare i confini regionali, per il concetto di prossimità che è alla base dell'azione sociale e perché avrebbe poco senso un confronto con eventuali sporadiche realtà a notevole distanza dall'ambiente di vita dell'assistito».*

Interessante notare che le *Istruzioni* stabiliscono che il criterio della verifica dei corrispettivi non si applica «*per le attività suscettibili di accredita-*

---

<sup>71</sup> Il provvedimento contiene l'atto di indirizzo e di coordinamento in materia di prestazioni socio-sanitarie e disciplina le tipologie di prestazioni dovute in base a progetti personalizzati in presenza di bisogni di salute e di azioni di protezione sociale.

mento per le quali la commercialità o meno delle modalità di svolgimento è individuata con riferimento esclusivo al parametro regolamentare individuato dall'accreditamento, contrattualizzazione o convenzionamento», in quanto «confliggerebbe con lo spirito della norma e risulterebbe contraddittorio, infatti, che – una volta che il Regolamento n. 200 del 2012 abbia individuato un parametro cui commisurare la spettanza totale o parziale dell'esenzione – allo stesso parametro se ne sovrapponga un secondo che, invece, intende sopperire solamente nei casi in cui l'attività non essendo suscettibile di accreditamento, contrattualizzazione o convenzionamento, necessita di un confronto con il libero mercato».

Le Istruzioni contengono interessanti precisazioni circa le attività assistenziali. Partendo dalla premessa che questo settore «*interessa un'estrema varietà di attività (residenziali, semiresidenziali, domiciliari, di erogazione di beni primari, mense, formule varie di accompagnamento nei percorsi di vita, case protette, comunità alloggio, gruppi di appartamento, etc.) e di destinatari (persone anziane autosufficienti, famiglie con difficoltà, famiglie di detenuti, minori, devianze giovanili, vittime di genere, ex detenuti, povertà estreme, immigrazione, dipendenze da alcool, droga, gioco, etc.)*» ne fanno discendere che «*la coesistenza tra soggetti non commerciali e soggetti con scopo di lucro nello stesso ambito territoriale, che è un elemento per l'applicazione del beneficio fiscale, in concreto non si verifica nella maggior parte dei servizi socio-assistenziali sopra esemplificati*».

Osservano che la coesistenza si riscontra sostanzialmente solo «*nel campo dei servizi assistenziali agli anziani*» e, meno frequentemente, «*nel campo delle dipendenze, ad esempio da droga e da alcool*» e che – ad eccezione dell'assistenza agli anziani autosufficienti – si tratta di attività integrative rispetto al servizio pubblico e generalmente accreditate o contrattualizzate. Specificano inoltre che «*In assenza, invece, di un quadro normativo che permetta la possibilità di ottenere l'accreditamento, il convenzionamento ovvero la contrattualizzazione, occorre prendere in considerazione anche le ipotesi in cui si verifica il cofinanziamento della prestazione socio-assistenziale da parte dell'ente locale. Ciò si può verificare, ad esempio, nell'ipotesi di una casa di riposo per anziani autosufficienti che beneficia per i soggetti in condizioni di disagio economico di un contributo da parte dell'Ente locale a titolo di integrazione della retta. In tali fattispecie le prestazioni comunque rimaste a carico del soggetto assistito saranno soggette ai limiti previsti dall'art. 4, comma 2, lett. b), del Regolamento*» (in pratica la quota corrisposta dall'assistito deve essere non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale).

## **b) Attività didattiche**

Sono attività didattiche solo quelle dirette all'istruzione e alla formazione ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53<sup>72</sup> (art. 1, lett. i, *Regolamento*).

Le *Istruzioni* offrono molte precisazioni circa la determinazione dell'ambito compreso nella definizione di attività didattica. Viene analizzata, sulla scorta della normativa che le disciplina, la scuola paritaria<sup>73</sup> e l'istruzione e la formazione professionale<sup>74</sup> e se ne riscontra la rispondenza alle modalità di svolgimento di cui all'articolo 4, comma 3, lettere a) e b) del Regolamento; inoltre confermano che «*fra le attività didattiche sono ricomprese le "iniziative sperimentali" denominate "sezioni primavera", che costituiscono sezioni istituite dall'art. 1, c. 630, della L. 27 dicembre 2006, n. 296 [...]. Pertanto, se le predette sezioni sono istituite nelle scuole paritarie dell'infanzia, le stesse sono da considerarsi come le altre sezioni per l'infanzia funzionanti nelle scuole stesse*» e attestano che «*anche gli asili nido rientrano nelle attività didattiche e [che] la legislazione di riferimento è costituita essenzialmente dalla L. 6 dicembre 1971, n. 1044 e dagli artt. 3 e 5 della L. 29 agosto 1997, n. 285*».

A proposito delle Università le *Istruzioni* chiariscono che si tratta di enti che «*rientrano a tutti gli effetti tra quelli che svolgono attività didattica di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504 del 1992, nonostante che la lett. i), comma 1, dell'art. 1 del Regolamento individui le attività didattiche in quelle di cui alla legge 28 marzo 2003, n. 53 in materia di istruzione e di formazione professionale che sono articolate in un sistema educativo che va dalla scuola dell'infanzia fino ai licei e all'istruzione e alla formazione professionale*». Il fondamento di questa inclusione viene rinvenuto al punto 27 della 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 «*laddove nei servizi pubblici d'istruzione si fa rientrare anche "l'offerta di istruzione universitaria"*». Esaminato il complesso della normativa che riguarda le Università<sup>75</sup> concludono che possono dirsi rispettati anche i requisiti richiesti circa le modalità di svolgimento dell'attività di cui alle lettere a) e b) del già citato comma 3 del-

---

<sup>72</sup> Si tratta della *Delega al Governo per la definizione delle norme generali sull'istruzione e dei livelli essenziali delle prestazioni in materia di istruzione e formazione professionale*.

<sup>73</sup> Cf L. 10.3.2000, n. 62 recante *Norme per la parità scolastica e disposizioni sul diritto allo studio e all'istruzione*.

<sup>74</sup> Cf D.Lgs. 15.4.2005, n. 76 *Definizione delle norme generali sul diritto-dovere all'istruzione e alla formazione* e D.Lgs. 17.10.2005, n. 226 *Norme generali e livelli essenziali delle prestazioni relativi al secondo ciclo del sistema educativo di istruzione e formazione*.

<sup>75</sup> A proposito delle Università Pontificie le *Istruzioni* ricordano che il MIUR ha affermato che a seguito della normativa derivante dagli accordi concordatari (cf art. 1, D.P.R. 2.2.1994, n.75) i titoli pontifici di Baccalaureato e di Licenza in Teologia sono riconosciuti dallo Stato italiano come Diploma universitario e Diploma di laurea nell'ordinamento universitario italiano ai sensi della L. 341/1990; inoltre anche i titoli accademici rilasciati dalle Università Pontificie sono riconosciuti al pari di quelli delle università straniere (cf art. 2, L. 148/2002 e D.P.R. 189/2009).



l'articolo 4 del *Regolamento*<sup>76</sup>, il quale richiede che:

- l'attività sia paritaria e la scuola adotti un regolamento a garanzia della non discriminazione in fase di accettazione degli alunni,
- siano osservati gli obblighi di accoglienza dei portatori di handicap, siano applicati i contratti collettivi del personale, le strutture siano adeguate e sia data pubblicità al bilancio.

Per quanto riguarda il requisito economico la lettera c) dell'articolo 4, comma 3 del decreto ministeriale 200/2012 stabilisce che è necessario che l'attività sia svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solo una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.

Le *Istruzioni* hanno stabilito che il corrispettivo percepito è solo "una frazione del costo effettivo del servizio" quando il "corrispettivo medio percepito" dall'ente non commerciale è inferiore al "costo medio per studente" determinato dal Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della ricerca e pubblicato all'indirizzo [www.istruzione.it/web/ministero/imu](http://www.istruzione.it/web/ministero/imu):

- per la scuola dell'infanzia è di 5.739,17 euro,
- per quella primaria è di 6,634,15 euro,
- per l'istruzione secondaria di primo grado è di 6,835,85 euro,
- per quella di secondo grado è di 6.914,31,
- per le università non statali è di 7.571,00 euro.

Inoltre il Ministero precisa che «*Per corrispettivo medio (CM) si intende la media degli importi annui che vengono corrisposti alla scuola dalle famiglie. Ad esempio se in una scuola dell'infanzia sono presenti 10 bambini per i quali viene corrisposto un importo annuo pari a € 1000 e 5 per i quali viene corrisposto un importo annuo agevolato di € 500, il corrispettivo medio sarà pari a:  $[(1000 \times 10) + (500 \times 5)] / 15 = € 833$* » e specifica che «*Se il corrispettivo medio (CM) è inferiore o uguale al costo medio per studente (CMS), ciò significa che l'attività didattica è svolta con modalità non commerciali e, quindi, non è assoggettabile a imposizione*».

---

<sup>76</sup> Cf quanto al carattere paritario, l'art. 1 del R.D. 31.8.1933, n. 1592 che prevede che l'istruzione superiore, può essere impartita anche nelle Università e negli istituti liberi non statali legalmente riconosciuti; l'art. 10 della L. 1.10.1973, n. 580 e l'art. 6 della L. 7.8.1990, n. 245 circa l'autorizzazione a rilasciare titoli accademici universitari; il D.M. 22.10.2004, n. 270 che stabilisce i criteri generali per l'ordinamento degli studi universitari; l'art. 1 della L. 29.7.1991, n. 243, che attesta che le Università non statali legalmente riconosciute sono richiamate dall'art. 33 Cost.; con riferimento all'osservanza degli obblighi di accoglienza degli alunni portatori di handicap, l'art. 14 del D.P.C.M. 9.4.2001; in merito all'applicazione della contrattazione collettiva, l'art. 3, c. 2 del D.Lgs. 30.3.2001, n. 165; per quanto riguarda il requisito dell'adeguatezza delle strutture, il D.M. 30.1.2013, n. 47; circa il requisito della pubblicità del bilancio, l'art. 8, c. 3 del D.Lgs. 27.1.2012, n. 18.

### c) Attività di ricettività turistica e sociale

L'ambito delle attività ricettive oggetto dell'esenzione viene individuato dalla lettera j) dell'articolo 1 del *Regolamento* che ne specifica due caratteristiche:

- l'accessibilità limitata ai destinatari propri delle attività istituzionali (ad es., precisano le *Istruzioni*: alunni e famiglie di istituti scolastici, iscritti al catechismo, appartenenti alla parrocchia, membri di associazioni);
- la discontinuità nell'apertura (cioè, sempre secondo le puntualizzazioni delle *Istruzioni*, l'attività «*per sua natura non è svolta per l'intero anno solare*»).

Inoltre, si legge ancora nella lettera j) appartengono a questo settore anche le attività di "ricettività sociale", cioè «*quelle dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali, ovvero svolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari*».

Vengono esplicitamente escluse tutte le attività svolte nelle strutture alberghiere e paralberghiere di cui all'articolo 9 del decreto legislativo 79/2011: alberghi, *motels*, villaggi-albergo, residenze turistico alberghiere, alberghi diffusi, residenza d'epoca alberghiere, *bed and breakfast* organizzati in forma imprenditoriale, residenze della salute – *beauty farm* e ogni altra struttura ricettiva che presenti elementi ricollegabili ad uno o più delle precedenti categorie.

Dalle *Istruzioni* si apprende che sono da ricomprendere in questa tipologia: «*le strutture che esercitano attività di accoglienza strumentale in via immediata e diretta al culto e alla religione per la quale non è oggettivamente ipotizzabile l'esistenza di un mercato concorrenziale in cui operano enti commerciali. Si tratta di strutture regolarmente autorizzate nelle categorie di ricettività extralberghiera che costituiscono di fatto una species del tutto autonoma e irripetibile, in quanto caratterizzate dalla presenza di luoghi adibiti esclusivamente al culto e dalla programmazione di servizi di alloggio e di refezione con modalità e orari coerenti con lo svolgimento di pratiche di ritiro e di meditazione spirituale, anche in isolamento, così come individuate dalle specifiche dottrine confessionali*». Con riferimento all'uso promiscuo le *Istruzioni* chiariscono che «*Ferma restando l'esenzione in proporzione alla superficie adibita alla stabile convivenza religionis causa della comunità o del gruppo religioso ospitante ovvero adibita allo svolgimento di attività di culto non commerciali – quali ad esempio gli spazi adibiti a cappella o tempio – occorre, comunque, tener conto degli altri criteri fissati dall'art. 91-bis comma 3, del D.L. n. 1 del 2012, considerando che l'individuazione della quota esente dovrà essere calcolata in relazione agli spazi adibiti ad attività ricettiva in misura corrispondente al numero di soggetti ospitati gratuitamente e di quelli tenuti ad effettuare tale periodo di raccoglimento – in quanto appartenenti a enti e istituti aventi fine di religione e di culto, riconosciuti dalle Confessioni religiose che hanno stipulato*

con lo Stato italiano patti, accordi o intese – rapportato al numero totale degli ospiti accolti».

A proposito della “ricettività sociale”, che le *Istruzioni* identificano nel cosiddetto *housing sociale*, viene precisato che «*deve essere strumentale e strettamente funzionale al soddisfacimento di bisogni di natura sociale e deve porsi, pertanto, in rapporto complementare rispetto alla attività ricettiva pura e semplice che, in via generale, viene svolta nelle strutture alberghiere e paralberghiere*».

I limiti economici sono fissati dall'articolo 4, comma 4: le attività devono essere svolte a titolo gratuito o a fronte di pagamenti di importo simbolico e, comunque «*non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale*».

Sulle modalità per operare il confronto le *Istruzioni* sono molto analitiche: «*L'individuazione del prezzo medio pone la necessità di una ricognizione preferibilmente su base comunale delle tariffe medie praticate proprio dalle strutture ricettive di tipo alberghiero diverse da quelle che possono usufruire dell'esenzione e di quelle ricettive extralberghiere che operano al pari delle imprese in quanto gestite da enti commerciali. A tale proposito bisogna, innanzitutto, specificare che nel caso in cui nell'ambito comunale non esistano strutture di riferimento detto ambito può essere esteso fino a quello regionale. Occorre, inoltre, chiarire che la comparazione con attività “analoghe” impone la selezione di un campione di strutture caratterizzate da un'offerta di alloggio e di servizi accessori, nonché dell'eventuale messa a disposizione di spazi comuni, da valutare in relazione alla specifica tipologia di utenza della struttura per la quale si intende applicare l'esenzione*».

Dettagliando le espressioni dell'*housing sociale* le *Istruzioni* specificano che questo tipo di ricettività «*deve essere strumentale a obiettivi di:*

- *assistenza o protezione sociale, presupponendo, quindi, un bisogno assistenziale o di protezione dei beneficiari. Lo svolgimento di tale attività intende dare risposta di regola a esigenze abitative, anche temporanee, offrendo oltre al mero servizio di alloggio, l'utilizzo di spazi comuni che costituiscono ambienti ricreativi e di convivenza, anche extralavorativa, quali la disponibilità di una biblioteca, di uno spazio comune adibito alla refezione, di un ambiente adibito al lavaggio degli indumenti (come, a titolo esemplificativo, avviene nel caso del lavoratore fuori sede con retribuzione insufficiente a pagare un affitto, al padre separato, all'anziano semi autosufficiente); il paragone tariffario potrebbe essere fatto con i residence e/o strutture similari»;*
- «*educazione e formazione. In tale tipologia di attività rientrano la casa dello studente e il pensionato universitario. Anche qui il paragone (molto pragmaticamente utile a rafforzare l'esenzione) potrebbe essere con i residence e le strutture similari, ferma la necessità di comparare prestazioni omogenee (non si può in sintesi comparare la messa a disposizione di*

*una camera con bagno ed uso cucina con l'attività di accudimento, accompagnamento, socializzazione e formazione di un pensionato universitario ben organizzato».*

Anche a proposito del "turismo sociale" le *Istruzioni* offrono i criteri da adottare per il confronto dei prezzi: *«occorre fare riferimento alle tariffe praticate da strutture alberghiere di bassa/media categoria (due/tre stelle) ubicate nel medesimo ambito territoriale di riferimento, mentre per le strutture ricettive destinate a far fronte ad esigenze abitative di carattere temporaneo, si ritiene che le strutture comparabili possano essere individuate nei c.d. "residence" ovvero in strutture ricettive similari, sempre debitamente autorizzate, che offrono di regola un periodo di soggiorno prolungato e una gamma di servizi accessori e/o utilità collaterali».*

#### **d) Attività culturali e attività ricreative**

Il *Regolamento* definisce l'ambito delle attività culturali e di quelle ricreative nell'articolo 1, lettere k) e l): le attività culturali sono quelle *«rivolte a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte»*, quelle ricreative sono *«dirette all'animazione del tempo libero»*.

La norma è estremamente sintetica, ed anche le *Istruzioni*, che ne trattano unitariamente al n. 6.4, non si dilungano nelle descrizioni; circa le attività culturali affermano che *«in tale categoria sono comprese le attività che rientrano nelle competenze del Ministero per i beni e le attività culturali, e cioè musei, pinacoteche e simili e, con riguardo all'ambito dello spettacolo, i cinema ed i teatri»*; a proposito delle attività ricreative si limitano ad aggiungere che un esempio di questa tipologia di attività *«è rappresentato dalle realtà aggregative come i "circoli ricreativi"»*.

I limiti economici sono fissati dall'articolo 4, comma 5: le attività devono essere svolte a titolo gratuito o a fronte di pagamenti di importo simbolico e, comunque *«non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale»*.

#### **e) Attività sportive**

L'ambito delle attività sportive, secondo la lettera m) dell'articolo 1 del decreto ministeriale 200 include le *«attività rientranti nelle discipline riconosciute dal CONI svolte dalle associazioni sportive e dalle relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289»*; le *Istruzioni* precisano che *«se negli immobili vengono esercitate attività sportive rientranti nelle discipline riconosciute dal CONI, detti immobili possono beneficiare dell'esenzione, a condizione che tali attività siano svolte dalle associazioni sportive e dalle relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazio-*

nali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002».

Circa le modalità di esercizio le *Istruzioni* sottolineano la necessità «che l'ente svolga nell'immobile esclusivamente attività sportiva agonistica "organizzata" direttamente (ad esempio: partite di campionato, organizzazione di corsi, tornei) e non si limiti a mettere a disposizione l'immobile per l'esercizio individuale dello sport (ad esempio: affitto di campi da tennis, gestione di piscine con ingressi a pagamento, affitto di campi da calcio a singoli o gruppi). Ovviamente, nel caso di attività mista occorre applicare l'anzidetto criterio della gratuità della prestazione ovvero del corrispettivo simbolico».

Quanto ai limiti economici, mentre l'articolo 4 del *Regolamento* si limita a prevedere la modalità gratuita o i pagamenti di importo simbolico e, comunque «non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale...» (lett. m), le *Istruzioni* offrono ampie (e generose) puntualizzazioni.

A proposito delle associazioni sportive dilettantistiche, considerando che la loro attività «consiste nella formazione, didattica, preparazione ed assistenza allo sport svolto a livello dilettantistico e amatoriale a fronte della corresponsione da parte dei frequentatori dell'importo dell'iscrizione» viene affermato che tale importo «ha la mera funzione di consentire alle società e alle associazioni sportive dilettantistiche di organizzare l'attività sportiva all'interno delle Federazioni sportive nazionali e degli Enti di promozione sportiva, secondo quanto previsto dalla normativa di settore».

Al contrario «I centri sportivi che non sono gestiti dai soggetti costituiti ai sensi dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002, di contro, non sono tenuti al rispetto di detti percorsi, poiché non sono direttamente coinvolti nella promozione dello sport dilettantistico che registra costi elevatissimi anche a livello di base».

#### **f) Attività di ricerca scientifica**

Questa ipotesi di esenzione è presa in considerazione solo dalle *Istruzioni*; il decreto ministeriale 200/2012 non ne tratta in quanto alla data della sua emanazione questa attività non era ancora stata introdotta nel novero di quelle agevolate.

Le *Istruzioni* però, sottolineano come l'esenzione sia conforme alla normativa europea sugli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione; ricordano infatti che «determinate attività delle università e degli organismi di ricerca non rientrano nell'ambito di applicazione delle norme sugli aiuti di Stato. Ciò riguarda le principali attività degli organismi di ricerca, in particolare: a) le attività di formazione per disporre di maggiori risorse umane meglio qualificate; b) le attività di R&S svolte in maniera indipendente in vista di maggiori conoscenze e di una migliore comprensione, in-

*clusa la R&S in collaborazione; c) la diffusione dei risultati della ricerca»<sup>77</sup>.*

La determinazione delle modalità di svolgimento dell'attività viene definita con riferimento alle disposizioni comunitarie, in particolare citando i chiarimenti della Commissione secondo la quale *«le attività di trasferimento di tecnologia (concessione di licenze, creazione di spinoff e altre forme di gestione della conoscenza create dagli organismi di ricerca) rivestono carattere non economico qualora siano “di natura interna” e tutti i redditi da esse provenienti siano reinvestiti nelle attività principali degli organismi di ricerca interessati»*.

Viene inoltre ricordato come secondo la Commissione *«per “natura interna” si intende una situazione in cui la gestione della conoscenza degli organismi di ricerca è svolta o da un dipartimento oppure dall'affiliata di un organismo di ricerca o congiuntamente con altri organismi di ricerca»* e che *«l'aggiudicazione a terzi mediante gare di appalto della fornitura di servizi specifici non pregiudica una natura interna di siffatte attività»*.

## **9. L'ESENZIONE PER GLI IMMOBILI UTILIZZATI PER LE ATTIVITÀ SOCIALMENTE RILEVANTI. I COMODATI**

Lo scorso anno il Ministero, con la Risoluzione 4/DF del 4 marzo, si è espresso circa la possibilità che l'esenzione disposta dalla lettera i) dell'articolo 7 del decreto legislativo 504/1992 possa ritenersi applicabile anche nell'ipotesi in cui l'immobile di un ente non commerciale venga concesso in comodato ad un altro ente non commerciale.

A rendere dubbia la possibilità di usufruire dell'agevolazione in questi casi non è tanto la norma che dispone l'esenzione per *«gli immobili utilizzati»* dagli enti non commerciali, ma l'interpretazione che ne ha dato la Corte Costituzionale nelle Ordinanze n. 429 del 19 dicembre 2006 e n. 19 del 26 gennaio 2007 e la Corte di Cassazione nell'Ordinanza n. 11427 del 30 maggio 2005; queste, ricorda la Risoluzione sono *«concordi nell'affermare che l'esenzione in questione si applica solo se l'immobile è posseduto e utilizzato direttamente dallo stesso soggetto individuato dalla legge»*.

Il Ministero però esaminando la giurisprudenza evidenzia che essa si riferisce ad ipotesi in cui l'ente non commerciale proprietario cedeva l'immobile in locazione ad un altro ente non commerciale.

Le argomentazioni che motivano l'esclusione dall'esenzione nei casi di locazione non vengono perciò ritenute applicabili nell'ipotesi in cui l'immobile venga concesso gratuitamente; in tali casi, infatti l'ente non commerciale proprietario *«non ritrae comunque alcun reddito da tale concessione*

---

<sup>77</sup> 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. Testo rilevante ai fini del SEE (pubblicata nella G.U. n. C008 dell'11.1.2012).

*gratuita e, nel caso in cui avesse utilizzato direttamente l'immobile per lo svolgimento di una delle attività meritevoli, avrebbe beneficiato dell'esenzione. Questa considerazione appare coerente con i principi ricavabili dalle citate pronunce sia della Corte Costituzionale sia della Corte di Cassazione proprio perché la concessione in comodato, che è un contratto essenzialmente gratuito, non costituisce, chiaramente, una manifestazione di ricchezza e di capacità economica che avrebbe, al contrario, giustificato un concreto apporto contributivo alla spesa pubblica e, quindi, l'imposizione IMU».*

Pertanto, secondo il documento di prassi, *«si può concludere che, nella particolare ipotesi in cui l'immobile posseduto da un ente non commerciale venga concesso in comodato a un altro ente non commerciale per lo svolgimento di una delle attività meritevoli di cui al comma 1, lett. i), art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, possa trovare applicazione l'esenzione in oggetto».*

Questa interpretazione è accolta dalle *Istruzioni* che sottolineano come valga anche per *«quella più particolare in cui l'immobile è concesso in comodato ad un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente, per lo svolgimento di un'attività meritevole ai sensi del citato art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. n. 504 del 1992».*

Questa soluzione è molto apprezzata dagli enti non commerciali perché evita che un comportamento generoso (concedere gratuitamente un immobile) sia penalizzato dall'imposizione IMU. È importante, però ribadire i limiti di questa esenzione in quanto occorre che si verifichino tutte le condizioni di seguito indicate:

- l'ente proprietario deve essere un ente non commerciale;
- l'ente utilizzatore deve essere un ente non commerciale;
- l'attività svolta nell'immobile deve essere una o più di quelle indicate dall'articolo 7, lettera i) del decreto legislativo 504/1992;
- l'attività deve essere svolta con modalità non commerciali come definite dal decreto ministeriale 200/2012;
- l'ente utilizzatore deve adeguare lo statuto con le clausole prescritte dal decreto ministeriale 200/2012 (o adottare il regolamento, se si tratta di ente ecclesiastico).

Va sottolineato che l'adozione dello statuto o del regolamento riguardano solo l'ente utilizzatore e non anche l'ente proprietario.

Considerato che la stessa Risoluzione 4/DF/2013 precisa che *«l'utilizzatore deve fornire all'ente non commerciale che gli ha concesso l'immobile in comodato tutti gli elementi necessari per consentirgli l'esatto adempimento degli obblighi tributari sia di carattere formale sia sostanziale»* è necessario che il proprietario ottenga, ogni anno, dall'utilizzatore una dichiarazione che attesta:

- la natura di ente non commerciale del comodatario,
- l'utilizzo dell'immobile per le sole attività agevolate e svolte con modalità non commerciale,
- la conformità dello statuto alle clausole previste dal decreto ministeriale

200/2012 oppure l'adozione del regolamento se si tratta di ente ecclesiastico.

## **10. L'ESENZIONE PER GLI IMMOBILI UTILIZZATI PER LE ATTIVITÀ SOCIALMENTE RILEVANTI. L'USO PROMISCOUO**

Solo a partire dall'anno 2013, per poter godere dell'esenzione non è più necessario che gli immobili siano "destinati esclusivamente" allo svolgimento di una o più delle attività socialmente rilevanti.

Infatti l'articolo 91-*bis*, commi 2 e 3, del decreto legge 1/2012<sup>78</sup> in caso di utilizzazione mista dell'unità immobiliare ha previsto, in luogo della perdita totale dell'esenzione, un'imponibilità parziale:

*«2. Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013.*

*3. Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. Con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, 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».*

L'imponibilità limitata nei casi di uso promiscuo è dunque concessa:

- solo se non sia possibile procedere al frazionamento catastale<sup>79</sup>,
- proporzionalmente agli usi diversi da quelli esenti,
- a condizione che sia resa una specifica dichiarazione.

---

<sup>78</sup> Conv. L. 27/2012.

<sup>79</sup> La possibilità di frazionare gli immobili dipende esclusivamente dalla normativa catastale.



Per identificare i criteri rilevanti per determinare la proporzione, nonché le modalità per dichiarare l'uso promiscuo, l'articolo 91-*bis* rinvia a successivi provvedimenti: il decreto ministeriale 200/2012 per quanto riguarda i criteri e il decreto ministeriale 26 giugno 2014 per il modello di Dichiarazione.

L'articolo 5 del decreto ministeriale 200/2012 ha precisato che il rapporto proporzionale può essere determinato assumendo tre criteri: lo spazio, il numero dei soggetti e il tempo, criteri che, ai sensi del comma 4, possono coesistere.

### 10.1 Il criterio dello spazio

Come stabilito dal comma 2 il criterio relativo allo spazio è quello principale: *«la proporzione di cui al comma 1 è prioritariamente determinata in base alla superficie destinata allo svolgimento delle attività diverse»* da quelle "meritevoli", *«rapportata alla superficie totale dell'immobile»*.

A titolo esemplificativo le *Istruzioni* riportano il caso di un immobile utilizzato per l'attività sanitaria (o altra attività per la quale comunque compete l'esenzione) nel quale sia presente un locale o uno spazio dedicato allo svolgimento di un'attività commerciale (bar, rivendita di giornali), comunque, non suscettibile di accatastamento separato; ai fini del calcolo della quota imponibile occorre rapportare la superficie effettiva (e non catastale) sulla quale si svolge l'attività commerciale alla superficie effettiva (e non catastale) dell'intera unità immobiliare. La percentuale derivante da tale rapporto deve essere applicata alla rendita catastale dell'immobile, in modo da ottenere la base imponibile da utilizzare ai fini della determinazione dell'imposta dovuta.

Lo stesso meccanismo deve essere utilizzato se la situazione è a parti invertite: l'immobile è utilizzato per attività non esenti, ad eccezione di un locale o di uno spazio dedicato allo svolgimento di un'attività per la quale compete l'esenzione.

### 10.2 Il criterio delle "teste"

L'utilizzo promiscuo con riferimento alle "teste" è probabilmente il meno frequente e il più difficile da illustrare.

Riguarda il caso in cui nell'unità immobiliare si svolga una delle 10 attività della lettera i), ma le modalità di svolgimento sono "non commerciali" solo con riferimento ad una parte dei soggetti nei confronti dei quali sono rese. Le *Istruzioni* fanno l'esempio – nell'ambito dell'attività didattica – *«della biblioteca dell'Università alla quale possono accedere mediante apposita tessera a pagamento anche soggetti diversi dagli studenti»*.

In questo caso l'imponibilità si determina rapportando il numero dei soggetti nei confronti dei quali le attività sono svolte con modalità commerciali (coloro che accedono alla biblioteca senza essere studenti), al numero

complessivo dei soggetti nei confronti dei quali è svolta l'attività (tutti quelli che accedono alla biblioteca).

### 10.3 Il criterio del tempo

Questo criterio si applica quando l'intera unità immobiliare destinata ad attività esenti, in alcuni periodi (giorni) è invece utilizzata per attività non esenti: in questo caso la percentuale di imponibilità si ottiene dal rapporto tra i giorni durante i quali l'immobile è utilizzato per lo svolgimento delle attività non esenti e il totale dei giorni dell'anno. Il comma 4 precisa che il criterio dei giorni può essere usato in combinazione con ciascuno degli altri due, riducendo così la percentuale di imponibilità.

Due esempi possono aiutare a comprendere queste fattispecie:

- il grande salone parrocchiale, utilizzato per le normali attività pastorali (uso esente) è locato per 10 sere ad una compagnia teatrale (uso imponibile): in tal caso l'IMU sarà calcolata su un imponibile determinato applicando al valore dell'immobile la percentuale risultante dal rapporto tra i giorni locati e l'intero anno (= 2,74%);
- il campo da calcetto di 800 m<sup>2</sup>, che catastalmente è parte dell'intero oratorio di 3000 m<sup>2</sup> (utilizzato dalla parrocchia per le attività di religione e culto e quindi esente), è concesso in locazione per 3 sere la settimana, da settembre a giugno (108 sere), ad un'associazione sportiva dilettantistica (uso imponibile); in questo caso per calcolare l'imponibile da assoggettare all'IMU si deve prima determinare la percentuale relativa allo spazio e poi rettificarla tenendo conto della percentuale relativa al tempo:  $800/3000 = 26\%$ ;  $108/365 = 30\%$ ,  $26\% \times 30\% = 7,8\%$ .

Poiché la Dichiarazione evidenzia solo la percentuale finale di imponibilità, è opportuno annotare a parte gli usi che giustificano l'imponibilità solo parziale e il percorso seguito per giungere alla definizione della percentuale.

## 11. L'ESENZIONE DEI TERRENI AGRICOLI IN TERRITORIO MONTANO

I terreni agricoli in territorio montano e collinare sono esenti da IMU in quanto, come visto sopra, rientrano tra le ipotesi individuate dall'articolo 7 del decreto legislativo 504/1992 (lett. h). Fino allo scorso anno tali comuni erano elencati nell'allegato alla Circolare del Ministero delle finanze n. 8 del 14 giugno 1993.

A decorrere dall'anno 2014<sup>80</sup> sono considerati terreni montani i terreni agricoli dei comuni ubicati ad una altitudine superiore ai 600 metri; è quanto stabilito dal decreto interministeriale del 28 novembre 2014.

Il decreto rinvia all'"elenco dei comuni italiani" pubblicato sul sito internet dell'Istat ([www.istat.it/it/archivio/6789](http://www.istat.it/it/archivio/6789)): i comuni sono indicati nella co-

---

<sup>80</sup> Cf art. 22, c. 2, D.L. 24.4.2014, conv. L. 23.6.2014, n. 89.

lonna “L” mentre nella colonna “P” è riportata l’altitudine del centro del comune.

Il decreto stabilisce inoltre che i comuni ubicati ad un’altitudine compresa tra i 281 e i 600 metri sono esenti a condizione che siano posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola; l’esenzione si applica anche ai terreni concessi loro in comodato o in affitto. Sono assimilati ai terreni agricoli le aree edificabili e possedute e coltivate dagli agricoltori<sup>81</sup>.

In sintesi:

- i terreni agricoli situati ad un’altitudine fino a 280 metri non sono considerati terreni montani;
- quelli situati ad un’altitudine compresa tra i 281 e i 600 metri coltivati professionalmente sono esenti anche se condotti in comodato o in affitto;
- quelli sopra i 600 metri sono esenti in quanto terreni montani;
- le aree edificabili sopra i 281 metri possedute e condotte da imprenditori agricoli sono esenti in quanto equiparate ai terreni agricoli.

## 12. LA DICHIARAZIONE IMU

L’obbligo dichiarativo è disciplinato dal comma 12-ter dell’articolo 13 del decreto legge 201/2011:

*«I soggetti passivi devono presentare la dichiarazione entro il 30 giugno dell’anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell’imposta, utilizzando il modello approvato con il decreto di cui all’articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.*

*La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi sempre che non si verificano modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegue un diverso ammontare dell’imposta dovuta.*

*Con il citato decreto, sono altresì disciplinati i casi in cui deve essere presentata la dichiarazione.*

*Restano ferme le disposizioni dell’articolo 37, comma 55, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, e dell’articolo 1, comma 104, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e le dichiarazioni presentate ai fini dell’imposta comunale sugli immobili, in quanto compatibili.*

*Per gli immobili per i quali l’obbligo dichiarativo è sorto dal 1° gennaio 2012, la dichiarazione deve essere presentata entro il 30 giugno dell’anno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto di approvazione del modello di dichiarazione dell’imposta municipale propria e delle relative istruzioni».*

Veniva quindi prevista una dichiarazione “iniziale” riguardante gli immo-

---

<sup>81</sup> Cf Linee Guida del Ministero dell’economia e delle finanze dell’11.7.2012.

bili per i quali l'obbligo dichiarativo era sorto dal 1° gennaio 2012 la cui scadenza, inizialmente fissata al 30 settembre 2012<sup>82</sup>, è stata rinviata prima al 30 novembre 2012<sup>83</sup>, poi «90° giorno successivo alla pubblicazione del decreto di approvazione del modello di dichiarazione»<sup>84</sup>, cioè al 4 febbraio 2013<sup>85</sup> ed infine fissata al 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui sono avvenute le modifiche<sup>86</sup>; la prima dichiarazione era quindi da presentare il 30 giugno 2013.

## 12.1 Enti non commerciali: termini per la dichiarazione “iniziale” e modulare

Per gli enti non commerciali, però, la situazione è ancora più complessa come è dimostrato:

- dal termine di presentazione particolare: 30 novembre 2014;
- dalla duplicità del modello: alcuni enti non commerciali devono utilizzare il modello “ordinario”, altri quello specifico, IMU-TASI ENC;
- dal contenuto particolare: il modello specifico per gli enti non commerciali ha quadri che quello “ordinario” non conosce, non solo in relazione agli immobili utilizzati promiscuamente per attività esenti e attività non esenti, ma anche per quanto riguarda i versamenti;
- dal numero delle annualità da dichiarare: questa prima dichiarazione riguarda gli anni 2012 e 2013.

Dal 30 ottobre 2012 (emanazione del modello di dichiarazione “ordinario”) e fino all'11 gennaio 2013 (Ris. 1/DF/2013) modello e termini di presentazione della dichiarazione coincidevano con quelli degli altri contribuenti.

Con la Risoluzione 1/DF/2013 le sorti si dividono in quanto si stabilisce che gli enti non commerciali non dovranno presentare la dichiarazione “ordinaria” entro il 4 febbraio 2013, ma dovranno attendere l'emanazione di un apposito e unitario modello che permetta di dare rilievo alla «*modalità non commerciale*» (c. 1) dell'attività svolta e alla nuova possibilità – che decorre dal 2013 – che gli immobili utilizzati promiscuamente per attività esenti e attività imponibili siano tassati solo in proporzione all'uso non esente (c. 3).

Infatti, il Ministero dell'economia e delle finanze, considerato che gli enti non commerciali avrebbero dovuto presentare due dichiarazioni, chiarisce<sup>87</sup>

---

<sup>82</sup> In luogo del termine dei 90 giorni dal verificarsi delle variazioni, come allora previsto dall'art. 13, c. 12-*bis* del D.L. 201/2011.

<sup>83</sup> Cf il c. 3, lett. b) dell'art. 9 del D.L. 174 del 10.10.2012.

<sup>84</sup> Cf L. 7.12.2012, n. 213 di conversione del D.L. 174/2012.

<sup>85</sup> Il Decreto, infatti, è datato 30.10.2012 ed è stato pubblicato sulla G.U. del 5.11.2012; il Ministero dell'economia e delle finanze ha anticipato il nuovo termine di scadenza con il comunicato stampa del 29.11.2012.

<sup>86</sup> Così stabilisce il nuovo c. 12-*ter* dell'art. 13 del D.L. 201/2011, come modificato dall'art. 4, lett. b) del D.L. 8.4.2013, n. 35, conv. L. 6.6.2013, n. 64.

<sup>87</sup> Ris. 11.1.2013, n. 1/DF. La risposta ministeriale si riferisce tanto all'obbligo dichia-

che «sulla base delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti e di razionalizzazione degli strumenti a disposizione degli enti locali impositori in sede di verifica dell'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria, si ritiene che la dichiarazione IMU relativa agli immobili degli enti non commerciali debba essere unica e riepilogativa di tutti gli elementi concernenti le diverse fattispecie innanzi illustrate». Per questo motivo «gli enti interessati non devono presentare la dichiarazione IMU entro il 4 febbraio 2013 ma devono attendere la successiva emanazione del decreto di approvazione dell'apposito modello di dichiarazione, in cui verrà indicato anche il termine di presentazione della stessa».

Intanto, alla fine del 2013 la legge di Stabilità ha deciso che «gli enti non commerciali presentano la dichiarazione esclusivamente in via telematica, secondo le modalità approvate con apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze. Con le stesse modalità ed entro lo stesso termine previsto per la dichiarazione per l'anno 2013 deve essere presentata anche la dichiarazione per l'anno 2012»<sup>88</sup>.

Finalmente, con il decreto ministeriale 26 giugno 2014 è stato approvato il modello di dichiarazione per gli enti non commerciali, Modello IMU-TASI ENC<sup>89</sup>, ed è stata fissata la scadenza per l'invio per la dichiarazione "iniziale" 2012 e per quella 2013 al 30 settembre 2014<sup>90</sup>, termine poi differito al 30 novembre 2014 con il decreto ministeriale 23 settembre 2014.

Inoltre, con l'approvazione del modello di dichiarazione IMU-TASI ENC si è appreso che alcuni enti non commerciali devono utilizzare il modello "ordinario" valido per tutti i contribuenti: le *Istruzioni* stabiliscono infatti che «la presente dichiarazione riguarda esclusivamente gli enti non commerciali che posseggono immobili oggetto dell'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504 del 1992. Pertanto, gli enti non commerciali che possiedono esclusivamente immobili che non rientrano in tale fattispecie di esenzione devono presentare la dichiarazione ordinaria, approvata con D.M. 30 ottobre 2012 e pubblicata nella G. U. del 5 novembre 2012, n. 258, come del resto previsto dalle relative istruzioni al paragrafo 1.2<sup>91</sup>».

Si esaminano di seguito entrambi i modelli, a partire da quello specifico per gli enti non commerciali.

---

rativo di cui all'art. 13 del D.L. 201/2011 da assolvere «utilizzando il modello approvato con il D.M. 30 ottobre 2012» (quello riguardante tutti i contribuenti), quanto alla particolare dichiarazione dovuta dagli enti non commerciali per gli immobili ad uso promiscuo di cui al c. 3 dell'art. 91-bis.

<sup>88</sup> Art. 1, c. 719, L. 27.12.2013.

<sup>89</sup> Nel frattempo è stata introdotta la nuova tassa comunale sui servizi indivisibili (TASI) che condivide con l'IMU il modello di dichiarazione.

<sup>90</sup> Cf art. 5, c. 2.

<sup>91</sup> In realtà punto 1.2 delle *Istruzioni* relative al modello "ordinario" riguarda esclusivamente la dichiarazione relativa agli immobili utilizzati promiscuamente per attività esenti e attività imponibili. Sul punto si segnala che la Ris.1/DF/2013 era stata uni-

## 12.2 La dichiarazione IMU-TASI ENC

Il modello IMU-TASI ENC deve essere utilizzato solo dagli enti non commerciali che possiedono almeno un'unità immobiliare utilizzata per attività socialmente rilevanti, cioè una di quelle di cui alla lettera i).

### a) Enti tenuti ad utilizzare il modello

Rinviando al punto 8 per l'analitica illustrazione delle condizioni necessarie per godere di questa esenzione, ricordiamo che l'ambito dei soggetti che devono presentare questo modello si definisce in funzione:

- del profilo soggettivo di ente non commerciale, come definito dall'articolo 73, comma 1, lettera c) del TUIR,
- del possesso di almeno un immobile che beneficia, anche solo parzialmente, dell'esenzione di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i) del decreto legislativo 504/1992; occorre ribadire che ai fini dell'esenzione non è sufficiente lo svolgimento di una o più delle attività indicate dalla norma, ma occorre anche che esse siano svolte nel rispetto dei "requisiti generali e di settore" fissati dal decreto ministeriale 200/2012, cioè con l'adozione delle clausole statutarie di non lucratività e nel rispetto di precisi parametri economici.

### b) Unicità del modello

Gli enti tenuti a presentare questo modello devono utilizzarlo anche per dichiarare tutti gli altri immobili posseduti siano essi imponibili o esenti in quanto rientranti in una delle altre ipotesi contemplate dalla normativa.

Per la denuncia degli immobili imponibili non sussistono particolari difficoltà; devono essere riportati nel quadro A nel quale va indicato, per ciascuna unità immobiliare, se si tratta di terreno, fabbricato o area edificabile, l'indirizzo, i dati catastali, l'eventuale inagibilità o la qualifica di bene storico, la base imponibile, la percentuale di possesso e, per gli immobili per i quali avvengono modifiche in corso d'anno, la data di variazione e la circostanza che l'unità immobiliare sia stata oggetto di cessione.

Gli immobili totalmente esenti vanno denunciati nella prima sezione del quadro B, che richiede, tra l'altro, l'indicazione del titolo di esenzione attraverso la scelta di una o più tra 10 caselle corrispondenti alle ipotesi di esenzione delle attività socialmente rilevanti individuate della lettera i): 1 "attività assistenziali", 2 "attività previdenziali", 3 "le attività sanitarie", 4 "attività didattiche", 5 "attività ricettive", 6 "attività culturali", 7 "attività ricreative", 8 "attività sportive", 9 "attività di religione e di culto" e 10 "attività di ricerca scientifica".

---

vocamente interpretata da riferire a tutti gli enti non commerciali e non limitata a quelli che hanno immobili esenti ai sensi della lett. i).

Resta il problema di non avere la possibilità di indicare il titolo di esenzione per tutte le unità immobiliari che sono esenti in forza di ipotesi diverse da quelle previste dalla lettera i); questi immobili, in forza dell'unicità della dichiarazione devono essere indicati utilizzando questo quadro, che non sembra però pensato per denunciare tutte le possibili esenzioni. Si pensi ad esempio all'abitazione dei sacerdoti (esente ex lett. d), agli immobili accatastati in categoria E (esenti ex lett. b), ai terreni agricoli in zone montane (esenti ex lett. h), ai fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'articolo 5-bis del D.P.R. 601/1973 (esenti ex lett. c).

Nel silenzio delle *Istruzioni* (e in mancanza di un chiarimento ufficiale) non resta che *fleggare* il numero che corrisponde o si avvicina maggiormente alla "natura" dell'ente (per es. gli enti ecclesiastici il n. 9, le associazioni sportive dilettantistiche il n. 8) e utilizzare il campo "note" per indicare la norma di esenzione (ad es. nel caso dei terreni, indicare: "terreno esente ai sensi dell'art. 7, c. 1, lett. h del D.Lgs. 540/1992").

Nessun problema, invece, per le unità immobiliari che sono esenti sia ai sensi della lettera i) che ad altro titolo<sup>92</sup>; è il caso, ad esempio, delle chiese che, in quanto utilizzate per attività di religione e culto sono esenti ai sensi della lettera i) ma anche per la lettera b), in quanto accatastate nella categoria catastale E, e per la lettera d), in quanto fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto; lo stesso può dirsi per le strutture parrocchiali quali gli oratori, le sale per riunioni e gli altri spazi utilizzati per le attività istituzionali delle parrocchie che sono esenti anche per la lettera d) in quanto "pertinenze degli edifici di culto"<sup>93</sup>.

La seconda sezione del quadro B riguarda esclusivamente le unità immobiliari utilizzate in modo promiscuo per le attività socialmente rilevanti e per altre attività che non danno diritto all'esenzione; deve essere compilata distinguendo le esenzioni relative alle unità immobiliari destinate alle attività didattiche rispetto a quelle utilizzate per le altre attività della lettera i).

### **c) I quadri C e D: i versamenti, le compensazioni e i rimborsi**

Il modello di dichiarazione IMU-TASI ENC contiene due Quadri, relativi ai versamenti, alle compensazioni e ai rimborsi, che quella "ordinaria" non contempla e la cui previsione, precisano le *Istruzioni*, «*scaturisce dalle disposizioni recate dall'art. 1, comma 721, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, le quali hanno introdotto un particolare sistema di versamento dell'IMU dovuta dagli enti non commerciali*».

<sup>92</sup> Tra l'altro la prevalenza della lett. i) rispetto alle altre previsioni di esenzione ha anche un riflesso positivo nei casi in cui l'immobile viene utilizzato promiscuamente perché è l'unica ipotesi che consente l'esenzione parziale.

<sup>93</sup> Si ricorda che le abitazioni dei sacerdoti destinati alla pastorale parrocchiale non possono essere considerati utilizzati per attività di religione e culto e quindi l'unico titolo di esenzione è quello della lett. d).

Per la compilazione di questi Quadri le *Istruzioni* danno indicazioni che appaiono in contrasto con il principio generale che la dichiarazione IMU non deve essere presentata ogni anno, ma solo quando intervengono variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta. Principio che è esplicitamente confermato anche per questo modello di dichiarazione dall'articolo 5 del decreto ministeriale 26 giugno 2014 che lo ha approvato: «*La dichiarazione di cui all'art. 1 del presente decreto deve essere presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta. La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi sempre che non si verificano modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta*» (c. 1).

Le *Istruzioni* per la compilazione dei due quadri sembrerebbero invece riferirsi ad una dichiarazione annuale, che comprenda tutti gli immobili posseduti, indipendentemente dalla circostanza che siano già stati dichiarati e che non siano intervenute variazioni.

Infatti, il punto 3.3 "Compilazione del Quadro C", dopo aver precisato che il Quadro «è riservato alla "Determinazione dell'IMU e della TASI" e rappresenta un quadro riepilogativo dal quale emerge il totale dell'imposta complessivamente dovuta per l'anno di riferimento», specifica che «Nel Rigo 1, recante l'indicazione dell'"IMU dovuta", occorre riportare l'ammontare complessivo dell'imposta calcolata in base ai valori risultanti dalla compilazione dei precedenti Quadri A e B. Ovviamente, nel caso in cui sono stati compilati più quadri A ovvero più quadri B per più immobili, si dovrà indicare il totale dell'IMU risultante dagli stessi. Nel Rigo 2 occorre riportare l'eccedenza di imposta per la quale non è stato chiesto il rimborso nella precedente dichiarazione, risultante dalla colonna 3 del rigo 1 del Quadro D "Compensazione e rimborsi". Nel Rigo 3 va indicata la parte dell'eccedenza dell'imposta risultante dalla precedente dichiarazione, già riportata nel rigo 2, che è stata utilizzata in compensazione nel modello F24. Nel Rigo 4 si deve riportare la somma delle rate versate (considerando eventuale versamenti integrativi)».

Queste indicazioni, però, sono coerenti solo se si suppone che ogni anno l'ente debba dichiarare tutti gli immobili.

Analogamente, per quanto riguarda il Quadro D destinato all'indicazione delle compensazioni e dei rimborsi; il punto 3.4 delle *Istruzioni* stabilisce che «*deve essere compilato per l'indicazione del credito di imposta risultante dalla presente dichiarazione al fine di richiederne il rimborso oppure la compensazione con versamenti futuri. Nella colonna 1 va indicato l'importo a credito risultante dalla presente dichiarazione. Nella colonna 2 va indicato il credito di cui si chiede il rimborso. Si ricorda che non può essere richiesta a rimborso la parte di credito già utilizzata in compensazione fino alla data di presentazione della presente dichiarazione. Nella colonna 3 va indicato il credito da utilizzare in compensazione con il modello F24 ai sensi del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241. In caso di credito in compensazione non*



*utilizzato nel modello F24 e non fatto valere nella dichiarazione successiva, il contribuente può chiedere il rimborso presentando un'apposita istanza al comune competente».*

Anche queste indicazioni sembrano riferirsi ad una dichiarazione annuale.

#### **d) La prima dichiarazione 2012/2013**

Va innanzitutto premesso che relativamente agli immobili imponibili gli enti non commerciali erano tenuti (già vigente l'ICI) alla dichiarazione con le stesse regole valide per gli altri contribuenti. Quindi, tenuto conto che l'articolo 12-ter del decreto legge 201/2011 "recupera" tutte le dichiarazioni presentate ai fini ICI, gli enti che sono sicuri di aver adempiuto correttamente, fino al 2011, agli obblighi dichiarativi relativi agli immobili imponibili, non sono tenuti oggi ad inserirli nella dichiarazione IMU-TASI; sono invece certamente da inserire nella dichiarazione 2012-2013 le vicende relative a questi immobili successive al 31 dicembre 2011. Va comunque tenuto presente che le dichiarazioni ICI sono valide anche ai fini IMU "in quanto compatibili", nel senso che gli immobili imponibili che devono essere comunque dichiarati sono numerosi: quelli che godono di riduzioni di imposta (come gli inagibili e quelli di interesse storico) e quelli per i quali il comune non è in possesso delle informazioni necessarie per verificare il corretto adempimento degli obblighi tributari (come i terreni agricoli divenuti aree edificabili, le aree divenute edificabili a seguito della demolizione del fabbricato, gli immobili per i quali è intervenuta l'estinzione di un diritto reale). Si veda circa i casi in cui si è tenuti alla presentazione della dichiarazione il numero successivo relativo alla dichiarazione "ordinaria".

Per gli enti che invece non hanno certezza di essere in regola con gli obblighi dichiarativi in vigore per l'ICI è preferibile presentare una dichiarazione comprensiva di tutto il patrimonio immobiliare che costituisce una sorta di "anno zero" sul quale stratificare con sicurezza tutte le future variazioni ed evitare così, richieste di chiarimenti da parte delle amministrazioni comunali e, per quanto possibile, il sorgere di contenziosi.

Entro il prossimo 30 novembre andranno presentate le dichiarazioni relative alle annualità 2012 e 2013; quindi per la prima volta andranno presentate contemporaneamente le dichiarazioni relative a più periodi di imposta.

Con riferimento al periodo di imposta 2012, bisognerà dichiarare tutti gli immobili (terreni e fabbricati) posseduti dall'ente non commerciale al 1° gennaio 2012 e tutte le variazioni intervenute nel corso del 2012 sia con riferimento al titolo di proprietà dell'immobile che con riferimento all'utilizzo dello stesso. Partendo dalla situazione statica al 1° gennaio 2012, bisognerà inserire in dichiarazione anche le variazioni che sono intervenute nel corso di tale anno; a titolo esemplificativo ma non esaustivo gli acquisti, le cessioni, le permutate, le costituzioni di diritti reali, i frazionamenti catastali, eccetera.

Si precisa che a differenza di quanto avviene per le dichiarazioni IMU ordinarie, le *Istruzioni* alla Dichiarazione IMU enti non commerciali non prevedono una esclusione di comunicazione per gli atti notarili aventi ad oggetto il trasferimento di proprietà. Pertanto si ritiene opportuno comunicare anche queste variazioni.

Devono essere dichiarate anche le variazioni concernenti l'uso dell'immobile; per esempio quando un immobile non è più utilizzato per svolgere un'attività esente – e diventa imponibile – o viceversa. Devono essere inoltre dichiarati anche i casi in cui l'immobile, pur restando esente, viene utilizzato per svolgere un'attività diversa da quella precedentemente dichiarata (es. invece di un'attività assistenziale si inizia a svolgere un'attività sanitaria).

Con riferimento al periodo d'imposta 2013 bisogna dichiarare:

- le variazioni intervenute nel corso di tale annualità rispetto a quanto già comunicato nella dichiarazione relativa al 2012, sia con riferimento alla proprietà/possesso/detenzione, sia in riferimento al mutamento delle attività ivi svolte da “esente” a “imponibile” o viceversa;
- le situazioni in cui l'immobile è utilizzato promiscuamente per attività imponibili ed esenti, ipotesi introdotta solo a decorrere dall'anno 2013 a fronte della quale si ha imponibilità solo parziale dell'immobile (D.M. 200/2012).

#### **e) Termine di presentazione della dichiarazione a regime**

La Dichiarazione IMU-TASI a regime dovrà essere presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo all'intervenuta variazione e non dovrà contenere nuovamente l'indicazione di tutti gli immobili posseduti ma solo di quelli variati. Quindi le variazioni intervenute nel 2014 andranno comunicate presentando la Dichiarazione entro il 30 giugno 2015.

Infatti la Dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi salvo che non si verificano modifiche che, come si diceva nei paragrafi precedenti, riguardano i profili giuridici (acquisto, vendita, ecc.) o le attività svolte nell'immobile.

#### **f) L'invio telematico**

La dichiarazione può essere presentata solo con modalità telematiche come stabilito dall'articolo 1, comma 719 della legge 147/2013. Ciò significa che la dichiarazione deve predisposta utilizzando lo specifico “programma di compilazione”<sup>94</sup> e inviata direttamente attraverso il canale *fisco on line* o *entratel* oppure avvalendosi degli intermediari abilitati.

---

<sup>94</sup> Elaborato dalle società di *software* specializzate; l'Agenzia delle entrate non ha reso disponibile la versione gratuita.

## 12.3 La dichiarazione IMU “ordinaria”

Gli enti non commerciali che possiedono solo immobili imponibili e/o immobili esenti a titolo diverso dalle ipotesi di cui alla lettera i) dell'articolo 7 del decreto legislativo 504/1992 hanno appreso dalle *Istruzioni* della Dichiarazione IMU-TASI ENC che sono tenuti a presentare la dichiarazione utilizzando il modello “ordinario”.

### a) La semplificazione degli adempimenti

Il Decreto 30 ottobre 2012 che ha approvato il modello di dichiarazione “ordinario” e le relative *Istruzioni* cita, tra le premesse, lo Statuto del contribuente «*il quale dispone che al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente*»<sup>95</sup>.

Nel rispetto di tale principio, nelle *Istruzioni* viene innanzitutto ricordato che, nell'ottica della semplificazione degli adempimenti amministrativi, la norma dispone che le dichiarazioni ICI mantengono, in quanto compatibili con le regole della nuova imposta, la loro validità, e che i dati rilevanti ai fini della determinazione dell'IMU sono rimasti pressoché invariati rispetto a quelli richiesti nella Dichiarazione ICI.

Inoltre, nel definire le ipotesi in cui sussiste l'obbligo dichiarativo è stato tenuto presente che:

- i comuni possono acquisire numerose informazioni direttamente dalla banca dati catastali; circostanza, questa, che aveva già comportato l'eliminazione dell'obbligo di dichiarare ai fini ICI i trasferimenti immobiliari quando questi dipendevano da atti per i quali risultavano applicabili le procedure telematiche (Modello Unico Informatico – MUI);
- le dichiarazioni riguardanti le modificazioni oggettive presentate in catasto tramite la procedura Docfa sono rese disponibili ai comuni attraverso il Portale ad essi destinato;
- gli Uffici dell'Agenzia delle entrate trasmettono ai comuni interessati le dichiarazioni di successione contenenti immobili.

La scelta del legislatore di limitare, anche in sede di prima Dichiarazione IMU, gli immobili da assoggettare all'adempimento, se ha l'innegabile vantaggio di ridurre gli adempimenti burocratici, comporta però anche il rischio di non avere un quadro preciso della situazione iniziale degli immobili posseduti e del regime IMU ad essi applicato. Per questo è importante che gli enti “costruiscano” comunque un documento di sintesi che consenta loro:

- di custodire la memoria storica dei diversi utilizzi realizzati in ciascun immobile,

<sup>95</sup> Cf art. 6, c. 4, L. 212/2000.

- di ricostruire le esenzioni e le agevolazioni spettanti,
- di distinguere – partendo dal versamento cumulativo – l'imposta relativa a ciascun immobile.

## **b) Le fattispecie che richiedono ancora la dichiarazione**

Tenuto conto di quanto segnalato nel paragrafo precedente si può affermare, in via generale, che la Dichiarazione IMU "ordinaria" deve essere presentata quando, nel corso dell'anno, sono intervenute variazioni, rispetto a quanto risulta dalle Dichiarazioni ICI a suo tempo presentate oppure quando sono intervenute variazioni che il comune non ha gli strumenti per conoscere. Naturalmente se la Dichiarazione ICI era stata omessa, occorre comunque presentare la Dichiarazione IMU, a prescindere da eventuali modifiche della condizione dell'immobile.

In sintesi, e per quanto di interesse degli non commerciali, la dichiarazione è dunque richiesta:

- in ogni caso per gli immobili esenti ai sensi della lettera c) dell'articolo 7 del decreto legislativo 504/1992 (si tratta dei fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'art. 5-*bis* del D.P.R. 601/1973);
- per gli immobili esenti ai sensi delle restanti ipotesi previste dal citato articolo 7 la dichiarazione è richiesta solo per gli immobili che hanno perso o acquistato il diritto all'esenzione;
- per gli immobili che erano esenti dall'ICI ai sensi della lettera g) dell'articolo 7 e che invece sono imponibili ai fini IMU (si tratta dei fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e recuperati al fine di essere destinati alle attività assistenziali a favore dei portatori di handicap);
- per le aree edificabili acquisite; in questo caso, infatti, il comune non è in grado di desumere dalle risultanze catastali l'imponibile IMU, che deve essere indicato dal proprietario nella dichiarazione; ai sensi dell'articolo 5, comma 5 esso coincide con il valore di mercato alla data del 1° gennaio dell'anno di imposizione; le *Istruzioni* precisano che nel caso in cui il comune abbia predeterminato i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, la dichiarazione non deve essere presentata se il contribuente versa l'imposta calcolata sulla base del valore stabilito dal comune;
- per i terreni agricoli che sono divenuti aree fabbricabili; in questo caso l'imponibile IMU non è più quello derivante della rendita catastale, ma coincide, come visto sopra, con il valore di mercato;
- per le aree sulle quali esistevano fabbricati demoliti nel corso dell'anno e che sono dunque diventate aree edificabili (art. 5, c. 6); sono considerate aree edificabili quelle sulle quali vi sono fabbricati in costruzione o che sono oggetto di interventi di manutenzione eccedenti quella straordinaria (cioè le ipotesi di cui alle lett. c, d, e, dell'art. 31 della L. 457/1978); in questi casi la base imponibile è costituita dal valore dell'area senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori oppure – se antecedente – alla data di utilizzo;

- per i fabbricati di interesse storico o artistico al fine di usufruire della nuova agevolazione consistente nella riduzione del 50% della base imponibile in luogo del più favorevole trattamento previsto fino allo scorso anno per l'ICI;
- per i fabbricati che hanno perso il diritto alla riduzione del 50% della base imponibile prevista per gli immobili inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati in quanto nuovamente agibili o abitabili; in questo caso, infatti, il comune non dispone delle informazioni necessarie per verificare il venir meno dell'agevolazione in questione, informazioni che devono essere contenute nella dichiarazione del contribuente;
- per gli immobili oggetto di atti di trasferimento per i quali non è stato utilizzato il MUI (Modello Unico Informatico).

Qualora il comune abbia deliberato una riduzione dell'aliquota (fino allo 0,4%<sup>96</sup>) devono essere dichiarati anche gli immobili:

- concessi in locazione o in affitto, con contratti registrati prima del 1° luglio 2010; ciò in quanto a partire da tale data in sede di registrazione devono essere comunicati all'Agenzia delle entrate anche gli estremi catastali e, pertanto, i comuni possono acquisire direttamente i dati rilevanti ai fini dell'imposta;
- che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di attività commerciali, cioè quegli immobili che gli enti non commerciali utilizzano per lo svolgimento di attività commerciali e per i quali hanno optato per l'inserimento nella loro sfera commerciale iscrivendoli nel registro dei beni ammortizzabili o inserendoli nel libro degli inventari;
- imponibili ai fini IMU posseduti da soggetti passivi IRES, compresi gli enti ecclesiastici, gli altri enti non commerciali e gli enti *non profit* in genere.

Le Istruzioni precisano che la dichiarazione non è però dovuta qualora il comune, pur avendo deliberato di applicare l'aliquota ridotta, ha previsto nel Regolamento *«specifiche modalità per il riconoscimento dell'agevolazione, consistenti nell'assolvimento da parte del contribuente di particolari adempimenti formali e, comunque, non onerosi, quali, ad esempio, la consegna del contratto di locazione o la presentazione di un'autocertificazione»*.

## 12.4 Il caso della dichiarazione delle Onlus: il Modello IMU-TASI ENC

Tra le difficoltà che gli enti non commerciali si trovano a dover affrontare nell'adempiere all'obbligo dichiarativo va segnalato il caso particolare delle Onlus<sup>97</sup> a proposito delle quali le *Istruzioni* del Modello IMU-TASI ENC ipotizzano la carenza del requisito soggettivo necessario per usufruire dell'esenzione prevista per gli immobili per le 10 attività di rilevante valore sociale individuate dalla lettera i) dell'articolo 7 del decreto legislativo 504 del

<sup>96</sup> La facoltà ai comuni è prevista dall'art. 13, c. 9 del D.L. 201/2011.

<sup>97</sup> Cf art. 10, D.Lgs. 460/1997.

1992, circostanza che, come visto sopra, comporta l'obbligo di utilizzare il Modello IMU-TASI ENC.

#### a) La qualifica di ente non commerciale delle Onlus

Il dubbio nasce dalla circostanza che le *Istruzioni* escluderebbero l'automatica qualificazione soggettiva delle Onlus come enti non commerciali in ragione dell'inapplicabilità dei criteri di determinazione della qualifica di ente non commerciale. In un riquadro riportato a pagina 7 delle *Istruzioni*, infatti, viene sostenuto che non tutte le Onlus rientrerebbero tra gli enti non commerciali in quanto, come precisato al punto 1.12 della Circolare Ministero delle finanze n. 168/E/1998, «*la riconducibilità nella categoria soggettiva delle ONLUS prescinde da qualsiasi indagine sull'oggetto esclusivo o principale dell'ente e, quindi, sulla commercialità o meno dell'attività di fatto dallo stesso svolta*».

L'affermazione in sé è certamente condivisibile, ma andrebbe letta nel contesto dell'intero paragrafo 1.12 della Circolare che, continua puntualizzando che «*sono assunti come criteri di differenziazione e qualificazione dell'ente come Onlus i requisiti esclusivamente stabiliti dall'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997*» e conclude precisando che «*non trovano, pertanto, applicazione nei confronti delle Onlus le disposizioni dell'art. 87, comma 1, lett. c), e comma 4, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917, nonché quelle relative alla perdita della qualifica di ente non commerciale recate dall'art. 111-bis (ora 149) dello stesso Testo Unico*».

Per definire la qualificazione fiscale di una Onlus, pertanto, non trovano applicazione i criteri stabiliti dall'articolo 73, comma 1, lettera c) del TUIR, ma quelli propri delle Onlus fissati nel decreto legislativo che le istituisce. E questo non può certo significare che la Onlus debba essere esclusa dal novero degli enti non commerciali.

D'altra parte, ricorrendo ancora alla Circolare n. 168/E/1998, nel passaggio in cui commenta l'articolo 111-ter (ora 150)<sup>98</sup> che disciplina, ai fini delle imposte sui redditi, il regime delle attività svolte dalle Onlus stabilendo che le attività istituzionali non costituiscono attività commerciali, mentre le attività direttamente connesse sono semplicemente sottratte alla tassazione<sup>99</sup> si trova chiaramente espresso che «*il legislatore ha operato una netta distinzione tra attività istituzionali indicate al comma 1, lett. a), art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997 intese all'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale e attività connesse. Le attività istituzionali sono,*

<sup>98</sup> Introdotto dall'art. 12 del D.Lgs. 460/1997.

<sup>99</sup> «*1. Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale. 2. I proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile*» (art. 150 TUIR).

*infatti, del tutto escluse dall'area della commercialità; conseguentemente tali attività sono completamente irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi. A differenza delle attività istituzionali, le attività connesse mantengono la natura di attività commerciali, ma non concorrono, per espressa previsione contenuta nel comma 2 dell'art. 111-ter del TUIR, alla formazione del reddito imponibile» (punto 3.1).*

In pratica: le attività istituzionali non possono essere qualificate come attività commerciali, mentre potrebbero esserlo (ricorrendone i requisiti) solo quelle direttamente connesse, pur restando non imponibili. Dal momento che, secondo la disciplina dettata dal decreto legislativo 460 del 1997 per le Onlus vige il divieto di svolgere attività diverse da quelle istituzionali ad eccezione di quelle direttamente connesse<sup>100</sup>, e considerato che queste ultime non possono essere prevalenti rispetto a quelle istituzionali<sup>101</sup>, ne consegue che le Onlus hanno “naturalmente” il requisito di ente non commerciale, cioè lo svolgimento in maniera prevalente di attività non commerciali. Le uniche Onlus che non possono essere enti non commerciali sono le cooperative sociali, le quali nonostante la qualifica di Onlus di diritto sono comunque enti societari.

Una ulteriore conferma alla qualifica di ente non commerciale delle Onlus deriva dall'articolo 26 del decreto legislativo 460/1997, in forza del quale *«alle ONLUS si applicano, ove compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali...»*, circostanza che, come precisa la Circolare 168/E/1998, *«comporta che per le ONLUS il reddito complessivo si determina, a norma dell'articolo 108 [ora 143] del TUIR, sulla base della somma dei redditi appartenenti alle varie categorie reddituali (redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi)»* e, continua la Circolare, *«poiché le agevolazioni recate dall'art. 11-ter [ora 150] del TUIR interessano esclusivamente il reddito d'impresa, le ONLUS sono assoggettate all'IRPEG [ora IRES] relativamente alle categorie dei redditi fondiari, di capitale e diversi»* (punto 3.2).

L'applicabilità dell'articolo 143 del TUIR alle Onlus dimostra in maniera chiara e inequivoca la qualifica di enti non commerciali delle Onlus; questo articolo, infatti è il primo del Capo III “Enti non commerciali” e stabilisce la composizione del reddito degli enti non commerciali *«Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) dell'art. 73 è formato...»*.

## **b) L'ambito oggettivo**

Se l'appartenenza all'ambito soggettivo degli enti non commerciali delle Onlus appare indiscutibile (con la sola eccezione, come detto, delle cooperative sociali), differente valutazione può essere operata in relazione al requisito oggettivo, il quale prevede che gli immobili siano destinati esclu-

---

<sup>100</sup> Cf art. 10, c. 1, lett. c).

<sup>101</sup> Cf art. 10, c. 5.

sivamente allo svolgimento di una o più tra le 10 attività elencate dalla norma: assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, di religione e culto.

Va infatti evidenziato che non tutti 10 settori che rientrano tra quelli esenti da IMU coincidono con i 12<sup>102</sup> settori che identificano le attività che possono essere svolte dalle Onlus (1. assistenza sociale e socio-sanitari, 2. assistenza sanitaria, 3. beneficenza, 4. istruzione, 5. formazione, 6. sport dilettantistico, 7. tutela, promozione e valorizzazione dei beni storico-artistici, 8. tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, 9. promozione della cultura e dell'arte, 10 tutela dei diritti civili, 11. ricerca scientifica, 11-bis. cooperazione allo sviluppo e solidarietà internazionale).

Ne consegue che gli immobili nei quali vengono svolte attività non incluse nell'elenco di cui alla lettera i) dell'articolo 7 del decreto legislativo 504/1992 non sono esenti da IMU; è il caso delle attività riconducibili ai settori della tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente (n. 8), della tutela dei diritti civili (n. 10), della cooperazione allo sviluppo e solidarietà internazionale (11-bis).

Valutazione analitica richiederà, invece, l'attività di beneficenza (sette n. 3 delle Onlus) in quanto essa può rientrare tra le "attività assistenziali" di cui alla lettera i), come identificate dal decreto ministeriale 200/2012 attraverso il richiamo all'articolo 128 del decreto legislativo n. 112/1998, che utilizza un perimetro ampio di qualificazione identificandole con quelle finalizzate «*alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti e a pagamento, o di prestazioni economiche destinate a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e di difficoltà che la persona umana incontra nel corso della sua vita (...)*».

### c) I requisiti generali e di settore

Come per gli altri soggetti, anche per gli enti qualificati Onlus non è sufficiente essere un ente non commerciale e svolgere una delle attività della lettera i) per godere dell'esenzione IMU; occorre anche che siano rispettati gli ulteriori requisiti, quelli generali e di settore individuati dal decreto ministeriale 200/2012.

Per quanto riguarda i requisiti generali di cui all'articolo 3, quelli richiesti per dimostrare la non lucratività dell'ente, non sembra possano sorgere problemi di alcun genere atteso che, a) «*il divieto di distribuire gli utili ...*», b) «*l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale*» e c) «*l'obbligo di devolvere il patrimonio*

---

<sup>102</sup> Il dodicesimo settore, quello della «*cooperazione allo sviluppo e solidarietà internazionale*» è stato aggiunto, a decorrere dal 29.8.2014, dalla L. 11.8.2014, n. 215 che reca le norme sulla *Disciplina generale sulla cooperazione internazionale per lo sviluppo* (cf art. 10, c. 1, lett. 11-bis, D.Lgs. 460/1997).



*dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge», sono requisiti previsti come obbligatori per le Onlus.*

Circa i requisiti di settore occorre verificare caso per caso se le modalità di svolgimento dell'attività rispetta i limiti economici individuati dall'articolo 4 del decreto ministeriale 200/2012 e ulteriormente precisati dalle *Istruzioni* della Dichiarazione IMU-TASI ENC (si veda sopra il punto 7.4).

## **12.5 Il caso della dichiarazione delle Onlus: il modello “ordinario”**

Come per tutti gli altri enti non commerciali vale anche per gli enti che hanno la qualifica di Onlus quanto stabilito con il decreto di approvazione del modello di Dichiarazione IMU-TASI ENC: gli enti che non possiedono almeno un immobile esente (in maniera totale o parziale) in forza della lettera i) dell'articolo 7 del decreto legislativo 504 del 1992, devono utilizzare il modello “ordinario”.

## **13. LIQUIDAZIONE, VERSAMENTI E COMPENSAZIONI**

L'IMU è dovuta per anni solari, proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso; a tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno 15 giorni è computato per intero<sup>103</sup>.

La legge di Stabilità per il 2014<sup>104</sup> stabilisce una tempistica particolare per i versamenti dell'IMU da parte degli enti non commerciali; in luogo del versamento in due rate – acconto in giugno e saldo in dicembre – gli enti dovranno corrispondere l'imposta solo utilizzando il modello F24 ed in tre rate: le prime 2, di importo pari ciascuna al 50% dell'imposta complessivamente corrisposta per l'anno precedente, devono essere versate entro il 16 giugno e il 16 dicembre; l'ultima, a conguaglio dell'imposta complessivamente dovuta, deve essere versata entro il 16 giugno dell'anno successivo a quello cui si riferisce il versamento.

Il versamento in tre rate – e il motivo che vi sottende – era stato anticipato dal Ministero dell'economia e delle finanze con la Risoluzione 7/DF del 5 giugno 2013, che si riferiva alle particolari modalità di determinazione dell'imposta per gli immobili nei quali si svolgono promiscuamente sia attività che danno diritto all'esenzione dall'IMU, sia attività diverse.

Il documento di prassi, riconosciuto che il saldo dovuto entro il 16 dicembre 2013 sarebbe stato ancora “provvisorio”, concludeva che «*il conguaglio dell'IMU per l'anno 2013 [poteva] essere effettuato contestualmente al versamento della prima rata dovuta per l'anno 2014*» spiegando che «*si*

<sup>103</sup> Cf art. 9, c. 2, D.Lgs. 23/2011, richiamato dall'art. 13, c. 1, D.L. 201/2012.

<sup>104</sup> Cf art. 1, c. 721, L. 147/2013.

*perviene a tale conclusione in considerazione della circostanza che la seconda rata di versamento dell'IMU, scadendo il 16 dicembre 2013, interviene in un momento in cui potrebbero non essere definitivi e disponibili tutti i dati e gli elementi necessari per la determinazione del rapporto proporzionale di cui all'art. 5 del D.M. n. 200 del 2012. Inoltre, a tale data non sono neppure disponibili i dati risultanti dai bilanci degli enti non commerciali relativi al medesimo anno». Inoltre, come logica conseguenza del ragionamento seguito, la Risoluzione stabiliva che «a partire dell'anno 2014, il versamento della prima rata dell'IMU dovrà essere effettuato in misura pari al 50% dell'imposta relativa all'anno precedente così come determinata definitivamente anche sulla base dei dati risultanti dai bilanci degli enti non commerciali in questione».*

Il Ministero precisava inoltre che *«le ragioni di tale determinazione sono, altresì, fondate su esigenze di semplificazione, dal momento che, diversamente, si imporrebbe ai soggetti passivi l'onere di effettuare per più volte il calcolo dell'imposta il quale richiede, oggettivamente, un'elaborazione più complessa rispetto a quella della generalità dei contribuenti IMU e che sarebbe, comunque, sempre parziale e provvisorio in attesa della definitività del complesso dei dati necessari alla determinazione effettiva del tributo dovuto per l'intero anno. Quest'ultima circostanza giustifica il versamento di un conguaglio successivo all'elaborazione del bilancio»*<sup>105</sup>.

La legge di Stabilità prevede inoltre che *«gli enti non commerciali eseguono i versamenti del tributo con eventuale compensazione dei crediti, nei confronti dello stesso comune nei confronti del quale è scaturito il credito, risultanti dalle dichiarazioni presentate»*.

La compensazione può essere effettuata solo fra crediti e debiti relativi all'IMU di competenza del medesimo comune (pag. 27 delle *Istruzioni*).

In caso di credito non utilizzato in compensazione nel modello F24 e non fatto valere nella dichiarazione successiva, il contribuente può chiedere il rimborso presentando un'apposita istanza al comune competente.

Per chiedere il rimborso di eventuali eccedenze di imposta IMU di competenza dello Stato, versate negli anni 2012 e 2013, o di versamenti effettuati a comuni diversi da quello di competenza occorre presentare un'istanza di rimborso al Comune al quale sono stati effettuati i versamenti entro il termine di 5 anni dal giorno del versamento o da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione; il Comune deve effettuare il rimborso entro 180 giorni dalla presentazione dell'istanza<sup>106</sup> (L. 296/2006 citata, art. 1, c. 164).

---

<sup>105</sup> Anche se la Risoluzione aveva già previsto il versamento dell'imposta in tre rate, la norma introdotta dalla legge di Stabilità lo formalizza nella maniera corretta e lo estende a tutti i pagamenti degli enti non commerciali, mentre la Risoluzione si riferiva solo all'imposta relativa agli immobili ad uso promiscuo.

<sup>106</sup> Cf art. 1, cc. 722-727, L.147/2013.

## 14. ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

Le attività di accertamento e riscossione dell'imposta sono svolte dal comune, al quale spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento delle suddette attività incassate a titolo di imposta, interessi e sanzioni.

Per l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano le disposizioni vigenti in materia di IMU<sup>107</sup>.

Ai fini dell'esercizio dell'attività di liquidazione ed accertamento, i comuni hanno il diritto di richiedere dati e notizie ai contribuenti<sup>108</sup>; pertanto possono:

- invitare i contribuenti a esibire o trasmettere atti e documenti, indicandone il motivo;
- inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, con invito a restituirli compilati e firmati;
- richiedere dati, notizie ed elementi rilevanti nei confronti dei singoli contribuenti agli uffici pubblici competenti, con esenzione di spese e diritti.

Il comune può procedere alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli, come pure dei versamenti parziali o ritardati, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti.

Le rettifiche devono essere notificate al contribuente con avviso motivato in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato, anche a mezzo di posta raccomandata con avviso di ricevimento, a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati<sup>109</sup>.

Nel caso di riscossione coattiva dell'imposta il relativo titolo esecutivo deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo<sup>110</sup>.

Le sanzioni e gli interessi riguardanti la dichiarazione, come previsto dall'articolo 14 del decreto legislativo 504/1992, sono così stabiliti:

- omessa presentazione della dichiarazione, dal 100% al 200% dell'imposta dovuta, con un minimo di 51 euro; la sanzione è ridotta a un terzo se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, il contribuente paga, se dovuto, il tributo e la sanzione;

---

<sup>107</sup> Cf art. 13, c. 13, che rinvia all'art. 9 del D.Lgs. 23/2011, il cui c. 7 stabilisce che «per l'accertamento, la riscossione coattiva, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano gli articoli 10, comma 6, 11, commi 3, 4 e 5, 12, 14 e 15 del citato decreto legislativo n. 504 del 1992 e l'articolo 1, commi da 161 a 170 della citata legge 296 del 2006».

<sup>108</sup> Cf art. 11, c. 3, D.Lgs. 504/1992.

<sup>109</sup> Cf art. 1, cc. 161-162, L. 296/2006.

<sup>110</sup> Cf art. 1, c. 163, L. 296/2006.

- dichiarazione infedele dal 50% al 100% della maggiore imposta dovuta; anche in questo caso la sanzione è ridotta a un terzo se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, il contribuente paga, se dovuto, il tributo e la sanzione;
- omissioni o errori non incidenti sull'ammontare dell'imposta, compresa la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti o la mancata restituzione dei questionari nei 60 giorni dalla richiesta, ovvero la loro mancata compilazione o la compilazione incompleta o infedele, da 51 a 58 euro.

In merito all'applicazione delle sanzioni relative alle violazioni concernenti il versamento dell'imposta si applica l'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, che fissa in generale, per tutti i tributi, le sanzioni per ritardato od omesso pagamento. Le *Istruzioni* precisano infatti che «*Tale conclusione deriva dalla lettura del comma 2 dell'art. 13, il quale stabilisce che al di fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista dal comma 1 dell'art. 13 "si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto". A ulteriore fondamento di tale affermazione si richiama anche l'art. 16 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473, in base al quale alle violazioni delle norme in materia di tributi locali si applica la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie, vale a dire il D.Lgs. n. 472 del 1997 e gli artt. 13 e 15 del D.Lgs. n. 471 del 1997*».

Pertanto l'omesso o carente versamento è soggetto ad una sanzione pari al trenta per cento di ogni importo non versato.

Inoltre nei casi in cui il modello F24 non contiene gli elementi necessari per l'identificazione del soggetto che esegue il versamento e per l'imputazione della somma versata, si applica la sanzione amministrativa da euro 103 a euro 516<sup>111</sup>.

Il contribuente può avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso che consente l'applicazione di una sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

- ad 1/10 del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di 30 giorni dalla data della sua commissione; se il contribuente effettua il pagamento dell'imposta con 15 giorni di ritardo la sanzione che dovrà essere versata in caso di ravvedimento sarà pari a 1/10 di 1/15 del 30% per ogni giorno di ritardo, pari cioè allo 0,2 % per ogni giorno di ritardo;
- ad 1/8 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione;
- ad 1/10 del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione

---

<sup>111</sup> Cf art. 15, D.Lgs. 471/1997.

della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

Il comune, nell'esercizio della sua potestà regolamentare, può stabilire altre ipotesi di ravvedimento, come previsto dall'articolo 50 della legge 27 dicembre 1997, n. 449.

La misura annua degli interessi è determinata, da ciascun ente impositore, nei limiti di 3 punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale<sup>112</sup>.

## 15. I REGOLAMENTI COMUNALI

Nel passaggio dall'ICI all'IMU il potere dei comuni di modificare la disciplina del tributo si è notevolmente ridotta. Infatti, mentre in regime ICI la potestà regolamentare poggiava sul richiamo degli articoli 59 e 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, con riferimento all'IMU essa viene a definirsi esclusivamente in funzione dell'articolo 52<sup>113</sup>.

Esclusa quindi la possibilità di plasmare in maniera significativa la normativa dell'IMU, resta ai comuni il generale potere di disciplinare le proprie entrate, anche tributarie, che trova però precisi limiti per quanto attiene all'individuazione e alla definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi, dell'aliquota massima dei singoli tributi e che deve essere esercitato nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti.

Naturalmente, il comune potrà regolamentare tutti gli aspetti che l'articolo 13 del decreto legge 201/2011 individua esplicitamente:

- assimilare all'abitazione principale l'unità immobiliare posseduta da anziani o da disabili che risiedono in istituti di riposo o sanitari a seguito di ricovero permanente, purché la stessa non risulti locata (c. 2);
- considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta da cittadini italiani pensionati residenti all'estero e iscritti all'AIRE, a condizione che la stessa non risulti locata (c. 2);
- modificare l'aliquota di base in aumento o in diminuzione sino a 0,3 punti percentuali (c. 6);
- modificare l'aliquota ridotta per l'abitazione principale, in aumento o in diminuzione sino a 0,2 punti percentuali (c. 7);

---

<sup>112</sup> Cf art. 1, c. 165, L. 296/2006; la misura del saggio degli interessi legali di cui all'art. 1284 cod. civ. è stata fissata all'1% in ragione d'anno, con decorrenza dall'1.1.2014, dal D.M. 12.12.2013.

<sup>113</sup> Cf l'art. 4, c. 1 del D.L. 16/2012, conv. L. 44/2012 che ha espunto dall'art. 14, c. 6 del D.Lgs. 23/2011 il richiamo all'art. 59 del D.Lgs. 446/1997.

- ridurre l'aliquota per gli immobili strumentali, per quelli posseduti da soggetti IRES e per quelli locati, riducendola fino allo 0,4% (c. 9);
- introdurre l'istituto dell'accertamento con adesione e gli altri strumenti di deflazione del contenzioso;
- prevedere che il pagamento delle somme possa essere effettuato in forma rateale, senza maggiorazione e interessi (c. 13, che richiama l'art. 9, c. 5 del D.Lgs. 23/2011).

Una particolare notazione merita la possibilità che il comune determini periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine della limitazione del proprio potere di accertamento qualora l'imposta sia stata versata sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato. Si tratta della previsione di cui alla lettera g) dell'articolo 59 del decreto legislativo 446 che, come detto, non è più richiamato nella disciplina IMU, ma che si ritiene ancora applicabile dal momento che le *Istruzioni* alla compilazione del modello di dichiarazione "ordinario" stabiliscono che *«nel caso in cui il comune abbia predeterminato i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili la dichiarazione non deve essere presentata se il contribuente all'atto del versamento intende adeguarsi, per il calcolo dell'imposta, al valore venale dell'area predeterminata dal comune»*.

Va inoltre tenuto presente che rientra tra le facoltà del comune anche quanto previsto da altre disposizioni: ci si riferisce all'articolo 21 del decreto legislativo 460 del 1997, che stabilisce che gli enti locali *«possono deliberare nei confronti delle Onlus la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti»*.

Si tenga presente che i regolamenti devono essere comunicati al Ministero delle finanze entro 30 giorni dalla data in cui sono divenuti esecutivi e che il Ministero può impugnarli per vizi di legittimità avanti agli organi di giustizia amministrativa (cf D.Lgs. 446/1997, art. 52, cc. 2 e 4).

Si tenga presente che i regolamenti devono essere comunicati al Ministero dell'economia e delle finanze entro 30 giorni dalla data in cui sono divenuti esecutivi e che il Ministero può impugnarli per vizi di legittimità avanti agli organi di giustizia amministrativa (cf D.Lgs. 446/1997, art. 52, cc. 2 e 4).

Per aiutare i comuni a predisporre regolamenti conformi alla normativa il Ministero, in data 11 luglio 2012, ha predisposto le *Linee Guida. Regolamento per l'applicazione dell'imposta municipale propria*; nel documento vengono evidenziate le disposizioni regolamentari che il comune non ha il potere di adottare, tra le quali si segnalano ulteriori ipotesi di esenzione e/ o agevolazione rispetto a quelle previste dalla legislazione nazionale.

## **IMU: LE INDICAZIONI UFFICIALI PER GLI ENTI ECCLESIASTICI DELLA DIOCESI DI MILANO**

Di seguito si riportano le indicazioni ufficiali per gli enti ecclesiastici soggetti al Vescovo di Milano datate 1° settembre 2014.

La normativa IMU e le seguenti indicazioni sono state presentate nelle zone pastorali lo scorso mese di settembre ai parroci e loro collaboratori e sono ancora disponibili – assieme a tutta la documentazione sul tema – nella pagina dell’Avvocatura del portale della Diocesi di Milano.



Oggetto: IMU. Presentazione della Dichiarazione telematica e casi particolari di imponibilità di alcuni immobili.

## Premessa

### a) Presentazione della Dichiarazione IMU-TASI

Il 26 giugno 2014 il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha emanato il Decreto che ha approvato il modello per la Dichiarazione IMU-TASI degli enti non commerciali (quali sono gli enti ecclesiastici).

La trasmissione della Dichiarazione IMU-TASI deve avvenire entro il 30 settembre 2014 solo per via telematica.

Di seguito le indicazioni essenziali per tutti gli enti canonici (ecclesiastici) soggetti all'Arcivescovo di Milano, al fine di adempiere correttamente a quest'obbligo.

### b) Imponibilità degli immobili utilizzati per le attività socialmente meritevoli (*in primis*, per gli enti ecclesiastici, scuola e sale cineteatro). Indicazioni per gli enti soggetti all'Arcivescovo di Milano.

Preso atto delle ultime precisazioni inserite nelle Istruzioni alla compilazione della Dichiarazione IMU-TASI in merito alle condizioni necessarie per applicare l'esenzione agli immobili utilizzati per attività socialmente rilevanti (*in primis*, scuole e sale cineteatro) e tenuto conto dei vincoli previsti dal DM n. 200/2012, si dà comunicazione che gli amministratori degli enti canonici (ecclesiastici) soggetti all'Arcivescovo di Milano devono considerarli a tutti gli effetti soggetti ad IMU.

#### 1. Presentazione della Dichiarazione IMU-TASI Enti non commerciali:

- a) tutte le parrocchie che possiedono almeno un immobile devono presentare la Dichiarazione IMU-TASI ENC;
- b) la presentazione deve avvenire entro il 30 settembre 2014 (per l'omessa presentazione è prevista – in via ordinaria – una sanzione economica dal 100% al 200% del tributo dovuto, con un minimo di 51 euro, ma, soprattutto, tale omissione consente – di fatto – al Comune di accertare tutti gli immobili come imponibili e ciò origina costosi contenziosi);



- c) la Dichiarazione può essere trasmessa solo per via telematica; ciò significa che non è possibile consegnare al Comune il modello cartaceo e occorre rivolgersi ad un professionista-intermediario abilitato (per es. il proprio commercialista);
  - d) tutte le parrocchie devono presentare la Dichiarazione IMU-TASI 2013 (periodo d'imposta 2012) prestando attenzione a tutti gli eventi che hanno riguardato gli immobili nell'anno 2012; in altre parole occorre:
    - dichiarare tutti gli immobili (terreni e fabbricati) posseduti al 1° gennaio 2012,
    - indicare le variazioni intervenute, sia in riferimento alla proprietà/possesso (vendite, acquisti, permuta, costituzione di diritti reali), sia in riferimento al mutamento delle attività ivi svolte, mutamenti che hanno comportato nel corso del 2012 il passaggio dalla condizione “esente” a quella “imponibile” (per es. un immobile utilizzato come oratorio è utilizzato come negozio a partire dal 25 giugno 2012) o viceversa (per es. un immobile semplicemente inutilizzato alla data del 1° gennaio 2012 è stato ristrutturato e dal 3 settembre 2012 è utilizzato come oratorio);
  - e) la Dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi salvo che si verifichino modifiche rilevanti della situazione di fatto (per es. cambia l'attività svolta nell'unità immobiliare) o nella situazione giuridica (per es. si concede in locazione un fabbricato fino ad ora esente, oppure in caso di vendita o acquisto, costituzione o estinzione diritti reali); in questi casi occorre presentare una nuova Dichiarazione entro il 30 giugno dell'anno successivo limitatamente a tali immobili;
  - f) la Dichiarazione IMU-TASI 2014 (periodo d'imposta 2013) deve essere compilata solo nelle seguenti ipotesi:
    - sono intervenute variazioni – sia in riferimento alla proprietà/possesso/detenzione, sia in riferimento al mutamento delle attività ivi svolte che hanno comportato nel corso del 2013 il passaggio dalla condizione “esente” a quella “imponibile” o viceversa – rispetto alla situazione oggetto della Dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2012;
    - nell'anno 2013 vi sono situazioni per cui nella medesima unità immobiliare si sono realizzate sia attività esenti che attività imponibili (cosiddetto “immobili ad uso promiscuo”).
2. Quali immobili devono essere inseriti nella Dichiarazione IMU-TASI ENC 2013 (periodo d'imposta 2012):
- a) nella Dichiarazione IMU-TASI 2013 devono essere inseriti tutti gli immobili posseduti, sia terreni che fabbricati;
  - b) in particolare:
    - nel “quadro A” gli immobili totalmente imponibili;
    - nel “quadro B” gli immobili parzialmente imponibili o totalmente esenti.

3. Sono totalmente esenti – ai sensi dell’art. 7, co. 1, lett. b), d), i), D.Lgs n. 504/1992 – i seguenti immobili utilizzati esclusivamente come:
  - a) chiesa, sacrestia e torre campanaria (esenzione ex lett. b) + lett. d) + lett. i),
  - b) abitazione dei sacerdoti incaricati della cura pastorale nelle parrocchie (esenzione ex lett. d),
  - c) abitazione dei sacrestani, assunti applicando il CCNL dei sacrestani (esenzione ex lett. d),
  - d) uffici parrocchiali e sale per le riunioni e le attività parrocchiali, per es. centro Caritas, incontri della Terza Età, del Consiglio Pastorale (esenzione ex lett. d) + lett. i),
  - e) ambienti ove si svolgono le attività di oratorio e quelle pastorali, per es. saloni per le riunioni, la catechesi, le attività di gioco), compresi il cortile dell’oratorio e i campi da gioco accatastati autonomamente (esenzione ex lett. d) + lett. i),
  - f) immobili concessi in comodato gratuito ad enti non commerciali che li utilizzano per lo svolgimento, “con modalità non commerciali”, di una o più delle attività previste dalla lettera i) (risoluzione 4 MF del 4 marzo 2013).
  
4. Sono da considerarsi totalmente imponibili
  - i seguenti immobili utilizzati dalla parrocchia come:
    - a) bar dell’Oratorio,
    - b) scuola parrocchiale (di qualsiasi ordine e grado, compresa l’attività di asilo nido),
    - c) “Sala della comunità” (attività di cineteatro),
    - d) negozio,
    - e) sede di altre attività commerciali.
  - gli immobili concessi a terzi, a titolo oneroso o gratuito, tranne le ipotesi di cui al precedente punto 3.f).
  
5. Solo a partire dall’anno d’imposta 2013 ha rilevanza la terza condizione di “immobili ad uso promiscuo” per i quali l’imponibilità è solo parziale: l’imposta è determinata applicando all’imposta teorica (*rendita catastale rivalutata* moltiplicata per *aliquota IMU*) una percentuale correttiva in base alla superficie occupata, e/o alle persone che beneficiano dell’attività ivi svolta, e/o al tempo (cf. n. 8, Istruzioni per la compilazione della Dichiarazione IMU-TASI); nella Dichiarazione IMU-TASI 2014 sarà necessario indicare tutti gli immobili che ne sono interessati e i dati che permettono di determinare la percentuale di imponibilità.
  
6. Perché in Diocesi di Milano si considerano imponibili anche gli edifici utilizzati per l’attività di scuola e di cine-teatro (Sala della Comunità)?  
 In breve.  
*“I requisiti, 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”* dovevano essere defi-

niti da un apposito Decreto ministeriale (art. 91bis, D.L. 1/2012)  
In data 19 novembre 2012 è stato emanato il DM 200 che precisa per ciascuna delle attività della lett. i) – *assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive* – i due requisiti necessari affinché il loro svolgimento avvenga con “modalità non commerciali”. L’art. 3 del DM 200 prescrive come primo requisito che l’Ente ecclesiastico adotti un Regolamento costituito da 3 clausole il cui contenuto è definito dal Ministero:

- “a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell’ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente;*
- b) l’obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale;*
- c) l’obbligo di devolvere il patrimonio dell’ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un’analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge”.*

Per i motivi più diffusamente illustrati nella Nota dell’Avvocatura del 10 luglio 2014 (allegata), si ritiene che ad oggi non vi sia ancora la necessaria sicurezza di poter continuare a disporre liberamente – senza alcuna ingerenza di terzi – degli immobili ecclesiastici qualora la parrocchia decida di terminare l’attività agevolata (scuola e cine-teatro) ivi svolta.

Pertanto i fabbricati di proprietà degli enti ecclesiastici soggetti all’Arcivescovo di Milano utilizzati per l’attività scolastica e di cineteatro devono essere assoggettati all’IMU.  
Per questo motivo prudenziale e a tutela del patrimonio ecclesiastico nessun Ente ecclesiastico soggetto all’Arcivescovo di Milano (parrocchie, fondazioni di culto, associazioni canoniche pubbliche, istituti diocesani di vita consacrata) dovrà adottare il Regolamento di cui al D.M. 200/2012.

Inoltre, per quanto riguarda le Sale della Comunità, nonostante l’adozione del predetto Regolamento, l’esenzione sarebbe probabilmente impraticabile in quanto il DM prescrive, quale secondo requisito, che il prezzo del biglietto sia simbolico e, comunque, “non superi la metà dei corrispet-

*tivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali”* (i cine-teatri commerciali presenti nel medesimo territorio).

L'esenzione riconosciuta agli immobili di cui precedente n. 3 (cosiddette *attività di religione e di culto*) non richiede, invece, l'adozione di alcun Regolamento.

7. Cosa deve fare la parrocchia?

Il commercialista-intermediario compilerà e trasmetterà il modello telematico della Dichiarazione, ma i dati per ciascuna unità immobiliare devono essergli necessariamente forniti dal parroco in quanto l'*imponibilità o esenzione parziale o totale* dipende dall'attività realizzata nell'immobile di anno in anno.

Per questo motivo sul sito dell'Avvocatura sarò disponibile un'applicazione che attraverso la compilazioni di 3 maschere consentirà di raccogliere i dati necessari al Commercialista per redigere e trasmettere la Dichiarazione telematica.

L'Avvocatura resta a disposizione delle parrocchie e dei loro collaboratori per i chiarimenti necessari.

Per aiutare tutti gli enti ecclesiastici della diocesi di Milano a compilare la Dichiarazione e ad distinguere i casi di esenzione da quelli di imponibilità, l'Avvocatura organizza alcuni incontri in diversi luoghi della diocesi (alla pagina [www.chiesadimilano.it/avvocatura](http://www.chiesadimilano.it/avvocatura) sarà pubblicato a breve il calendario dell'iniziativa).

Don Lorenzo Simonelli

Milano, 1° settembre 2014

## UN (DOVEROSO) COMMENTO ALLA NUOVA NORMA RELATIVA ALL'ESENZIONE EX LETT. I), ART. 7, D.LGS. 504/1992

### 1. LA COMPLESSITÀ DELLA NORMA

Per circa 15 anni l'esenzione dall'ICI riconosciuta dal decreto legislativo n. 504/1992 agli immobili utilizzati dal possessore per attività ritenute dal legislatore socialmente meritevoli non è stata oggetto di significativi dubbi; poi – nel 2005 – sono sorte le prime discussioni circa la rilevanza delle modalità con cui tali attività sono gestite; così con il decreto legge 223/2006 viene introdotta una nuova condizione per aver diritto all'esenzione (l'assenza della "commercialità" delle attività) e con l'articolo 91-*bis*, introdotto nel decreto legge 1/2012 dalla legge di conversione n. 27/2012, è stato deciso che la stessa esenzione – ora relativa all'IMU – è condizionata al fatto che le attività siano svolte con "modalità non commerciale".

Si è dunque passati da una disciplina dell'esenzione che fino al 2006 era retta dalle poche righe della lettera i), ad una – molto elaborata – che ora è frutto della somma di diverse disposizioni:

- a) gli elementi contenuti nella lettera i) nella nuova versione, cioè
  - essere un "ente non commerciale" e non solo un ente *non profit* – *requisito soggettivo*,
  - utilizzare l'immobile per l'esercizio di una o più delle dieci attività socialmente rilevanti – *requisito oggettivo*,
  - svolgere l'attività con *modalità non commerciale*;
- b) gli elementi determinati dal D.M. 200/2014, cioè
  - presenza nello statuto o nel Regolamento delle *clausole statutarie* che attestano la "non lucratività",
  - rispetto dei *limiti economici* e delle *altre condizioni* dettate per ciascuna attività;
- c) le *Istruzioni* per la compilazione della Dichiarazione IMU-TASI approvate dal D.M. 26 giugno 2014 che precisa ulteriormente il perimetro dell'esenzione.

L'adozione di questo impianto assai elaborato è stato motivato evo-

cando anzitutto la doverosa osservanza della normativa comunitaria che non ammette agevolazioni che possano alterare il libero mercato e il principio di parità di condizioni tra i soggetti che esercitano attività economiche<sup>1</sup>.

Purtroppo ne è risultato un sistema *stratificato* per la molteplicità delle disposizioni che lo compongono, *complesso* poiché si intrecciano requisiti e spiegazioni che sembrano sempre richiedere ulteriori precisazioni<sup>2</sup>, e *destrutturato* perché sfigura tradizionali concetti giuridici senza alcun significativo guadagno in ordine alla certezza e alla equità<sup>3</sup>.

Va però riconosciuto che la normativa ha visto la luce attraversando Scilla e Cariddi, dovendo considerare i limiti imposti dalle politiche di bilancio, la disciplina europea, nonché una certa ipersensibilità nei confronti delle esenzioni IMU giudicate sempre come un ingiusto favore alle realtà ecclesiali.

## 2. UNA PROPOSTA PER SEMPLIFICARE E RENDERE CERTO IL SISTEMA DELL'ESENZIONE

In primo luogo è sicuramente da apprezzare – e deve essere mantenuta – la scelta di perimetrare con maggior precisione le attività socialmente meritevoli che giustificano l'esenzione IMU indicando puntualmente le normative che le disciplinano, come era già avvenuto con la Circolare n. 2/2009 relativa all'ICI.

Va precisato che l'attività caritativa svolta dagli enti ecclesiastici (per es. i piccoli aiuti economici e non alle famiglie in difficoltà, la prima accoglienza verso chi si rivolge alle parrocchie e agli istituti religiosi, le iniziative a favore delle missioni) non va confusa quella di beneficenza in qualche modo inclusa nell'ambito delle attività assistenziali disciplinate dalla legge n. 328/2000.

Per quanto riguarda, invece, la scelta di superare i dubbi emersi in sede comunitaria e rispettare la giustizia sostanziale (*suum cuique tribuere*) attraverso l'introduzione dei cosiddetti "requisiti generali" (non lucratività e rispetto di limiti economici) potrebbe essere opportuno adottare una diversa soluzione.

L'esenzione potrebbe, infatti, essere riconosciuta:

---

<sup>1</sup> Si veda la Decisione della Commissione del 19.12.2012.

<sup>2</sup> L'articolo che ha presentato l'IMU ha indicato puntualmente il susseguirsi di norme e la necessità di adottare provvedimenti esplicativi; ciò che ne risulta appare sempre più come un vestito sul quale si sono dovute cucire delle toppe... forse perché si ritiene che la certezza del diritto non possa più essere custodita da norme generali e astratte ma da una serie infinita di casi e casistiche.

<sup>3</sup> Si veda il requisito della "natura non esclusivamente commerciale" delle attività (ICI 2006) e la "modalità non commerciale" riferite ad attività che sono oggettivamente economiche e necessariamente svolte nella forma d'impresa (IMU 2012).

- a) a tutti i soggetti che possiedono e utilizzano (o concedono in comodato) l'immobile; si abbandonerebbe quindi il requisito soggettivo dell'ente non commerciale (criterio oggi assai poco significativo per quanto riguarda la meritevolezza dell'esenzione, in quanto ha come unico effetto solo la diversa modalità per determinare il reddito imponibile complessivo, rispetto agli enti societari);
- b) purché l'attività meritevole sia svolta rispettando i vincoli posti dal legislatore a garanzia di un effettivo beneficio per le persone, quali – per esempio – i Livelli Essenziali di Assistenza nella sanità (D.P.C.M. 29.11.2001), i Livelli Essenziali di Prestazione dei Servizi sociali (L. n. 328/2000), i requisiti per accedere alla Parità Scolastica (L. n. 62/2000), i parametri della ricettività non alberghiera (D.Lgs. n. 71/2011), l'appartenenza al sistema museale o delle biblioteche per le attività culturali<sup>4</sup>; il rispetto dei suddetti vincoli potrebbe essere garantito, almeno per le attività più significative, dal sistema dell'autorizzazione/accreditamento (non dovrebbe però essere rilevante l'esistenza della contrattualizzazione e, dunque, l'erogazione di contributi pubblici per l'attività)<sup>5</sup>.

In tal modo dovrebbero essere superati i dubbi connessi alla “violazione della concorrenza” in quanto potrebbero accedere all'esenzione e alle medesime condizioni tutte le imprese, a prescindere dalla natura soggettiva dell'imprenditore<sup>6</sup>.

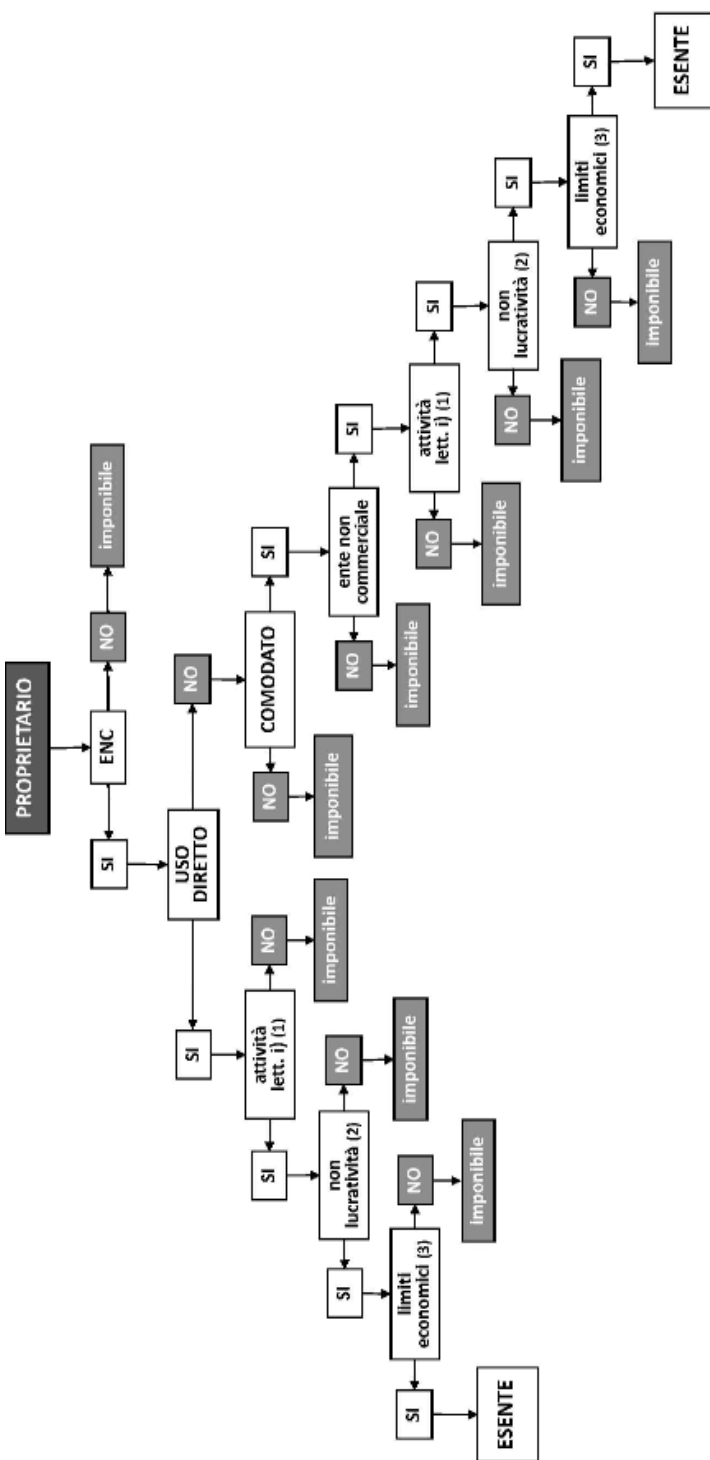
In secondo luogo la necessità di osservare determinati parametri di qualità collega l'esenzione con il beneficio per gli assistiti/utenti, termine finale che giustifica detta agevolazione; perderebbero così rilievo (salvo casi particolari, connessi a determinate attività) i “limiti economici”.

---

<sup>4</sup> Si deve anche considerare che non pochi immobili destinati a museo o biblioteca godono già della riduzione del 50% della base imponibile in quanto vincolati ai sensi del D.Lgs. n. 42/2004.

<sup>5</sup> Per le attività che non sopporterebbero un sistema di autorizzazione/accreditamento (per es. quelle sportive e quelle ricreative) potrebbe essere meglio precisato il loro perimetro.

<sup>6</sup> Occorre tener presente che nel sistema della sanità e dell'assistenza i contributi pubblici che sono erogati a privati possono prescindere dalla natura dell'ente (sono ammesse anche le società) e dall'eventuale contributo richiesto agli utenti.



- (1) — con esclusione delle attività di religione e culto (cf 7.1 a)
- (2) — dimostrata con l'adozione delle clausole dell'articolo 3 del D.M. 200/2012 nello statuto o, per gli enti ecclesiastici, nel Regolamento (cf 8.3)
- (3) — rispetto dei parametri economici stabiliti dall'articolo 4 del D.M. 200/2012 (cf 8.4)



**D.L. 6 dicembre 2011, conv. L. 22 dicembre 2011, n. 214**

**Art. 13**

**Anticipazione sperimentale dell'imposta municipale propria**

1. L'istituzione dell'imposta municipale propria è anticipata, in via sperimentale, a decorrere dall'anno 2012, ed è applicata in tutti i comuni del territorio nazionale in base agli articoli 8 e 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, in quanto compatibili, ed alle disposizioni che seguono.

D.Lgs. 23/2011

*Art. 8 – Imposta municipale propria*

1. L'imposta municipale propria è istituita, e sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, e l'imposta comunale sugli immobili, fatto salvo quanto disposto nel successivo *articolo 9, comma 9, terzo periodo*.
2. L'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale.

D.Lgs. 23/2011

*Art. 9 – Applicazione dell'imposta municipale propria*

1. Soggetti passivi dell'imposta municipale propria sono il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Nel caso di concessione di aree demaniale, soggetto passivo è il concessionario. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.
2. L'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso; a tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero. A ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria.

[...]

- 9 Il reddito agrario di cui all'articolo 32 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, i redditi fondiari diversi da quelli cui si applica la cedolare secca di cui all'articolo 3, i redditi derivanti dagli immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'articolo 43 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, e dagli immobili posseduti dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, continuano ad essere assoggettati alle ordinarie imposte erariali sui redditi. Sono comunque assoggettati alle imposte sui redditi ed alle relative addizionali, ove dovute, gli immobili esenti dall'imposta municipale propria. Fermo restando quanto previsto dai periodi precedenti, il reddito degli immobili ad uso abitativo non locati situati nello stesso comune

nel quale si trova l'immobile adibito ad abitazione principale, assoggettati all'imposta municipale propria, concorre alla formazione della base imponibile dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali nella misura del cinquanta per cento.

**2.** L'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili; restano ferme le definizioni di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504. I soggetti richiamati dall'articolo 2, comma 1, lettera b), secondo periodo, del decreto legislativo n. 504 del 1992, sono individuati nei coltivatori diretti e negli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni, iscritti nella previdenza agricola. L'imposta municipale propria non si applica al possesso dell'abitazione principale e delle pertinenze della stessa, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, per le quali continuano ad applicarsi l'aliquota di cui al comma 7 e la detrazione di cui al comma 10. Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile. Per pertinenze dell'abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo. I comuni possono considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata, nonché l'unità immobiliare concessa in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che la utilizzano come abitazione principale, prevedendo che l'agevolazione operi o limitatamente alla quota di rendita risultante in catasto non eccedente il valore di euro 500 oppure nel solo caso in cui il comodatario appartenga a un nucleo familiare con ISEE non superiore a 15.000 euro annui. In caso di più unità immobiliari, la predetta agevolazione può essere applicata ad una sola unità immobiliare. A partire dall'anno 2015 è considerata direttamente adibita ad abitazione principale una ed una sola unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata o data in comodato d'uso. L'imposta municipale propria non si applica, altresì:

- a) alle unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari;

- b) ai fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008;
- c) alla casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio;
- d) a un unico immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto, e non concesso in locazione, dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare e da quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile, nonché dal personale del Corpo nazionale dei vigili del fuoco, e, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 28, comma 1, del decreto legislativo 19 maggio 2000, n. 139, dal personale appartenente alla carriera prefettizia, per il quale non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica.

D.Lgs. 504/1992

*Art. 2 - Definizione di fabbricati e aree*

- a) per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza; il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato;
- a) per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità. Sono considerati, tuttavia, non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati nel comma 1 dell'articolo 9, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvopastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali. Il comune, su richiesta del contribuente, attesta se un'area sita nel proprio territorio è fabbricabile in base ai criteri stabiliti dalla presente lettera;
- c) per terreno agricolo si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile.

**3.** La base imponibile dell'imposta municipale propria è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 5, commi 1, 3, 5 e 6 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e dei commi 4 e 5 del presente articolo. La base imponibile è ridotta del 50 per cento:

- a) per i fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42;
- b) per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni. L'inagibilità o inabitabilità è accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione

alla dichiarazione. In alternativa, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, rispetto a quanto previsto dal periodo precedente. Agli effetti dell'applicazione della riduzione alla metà della base imponibile, i comuni possono disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione.

D.Lgs. 504/1992

Art. 5 – *Base imponibile*

1. Base imponibile dell'imposta è il valore degli immobili [...]
3. Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, il valore è determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione, secondo i criteri stabiliti nel penultimo periodo del comma 3, dell'articolo 7 del decreto-legge 11 luglio 1992, n. 333 convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1992, n. 359, applicando i seguenti coefficienti: per l'anno 1993: 1,02; per l'anno 1992: 1,03; per l'anno 1991: 1,05; per l'anno 1990: 1,10; per l'anno 1989: 1,15; per l'anno 1988: 1,20; per l'anno 1987: 1,30; per l'anno 1986: 1,40; per l'anno 1985: 1,50; per l'anno 1984: 1,60; per l'anno 1983: 1,70; per l'anno 1982 e anni precedenti: 1,80. I coefficienti sono aggiornati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta. In caso di locazione finanziaria il locatore o il locatario possono esperire la procedura di cui al regolamento adottato con decreto del Ministro delle finanze del 19 aprile 1994, n. 701, con conseguente determinazione del valore del fabbricato sulla base della rendita proposta, a decorrere dal primo gennaio dell'anno successivo a quello nel corso del quale tale rendita è stata annotata negli atti catastali, ed estensione della procedura prevista nel terzo periodo del comma 1 dell'articolo 11; in mancanza di rendita proposta il valore è determinato sulla base delle scritture contabili del locatore, il quale è obbligato a fornire tempestivamente al locatario tutti i dati necessari per il calcolo.
5. Per le aree fabbricabili, il valore è costituito da quello venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.
6. In caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero a norma dell'articolo 31, comma 1, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile anche in deroga a quanto stabilito nell'articolo 2, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato.

4. Per i fabbricati iscritti in catasto, il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gen-

naio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5 per cento ai sensi dell'articolo 3, comma 48, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, i seguenti moltiplicatori:

- a. 160 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10;
- b. 140 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5;
- b-bis. 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale D/5; (72)
- c. 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale A/10;
- d. 60 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5; tale moltiplicatore è elevato a 65 a decorrere dal 1° gennaio 2013; (73)
- e. 55 per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1.

**5.** Per i terreni agricoli, il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25 per cento ai sensi dell'articolo 3, comma 51, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, un moltiplicatore pari a 135. Per i terreni agricoli, nonché per quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola il moltiplicatore è pari a 75.

**6.** L'aliquota di base dell'imposta è pari allo 0,76 per cento. I comuni con deliberazione del consiglio comunale, adottata ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, possono modificare, in aumento o in diminuzione, l'aliquota di base sino a 0,3 punti percentuali.

**7.** L'aliquota è ridotta allo 0,4 per cento per l'abitazione principale e per le relative pertinenze. I comuni possono modificare, in aumento o in diminuzione, la suddetta aliquota sino a 0,2 punti percentuali.

~~**8.** L'aliquota è ridotta allo 0,2 per cento per i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'articolo 9, comma 3 bis, del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133. I comuni possono ridurre la suddetta aliquota fino allo 0,1 per cento. Per l'anno 2012, la prima rata è versata nella misura del 30 per cento dell'imposta dovuta applicando l'aliquota di base e la seconda rata è versata a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulla prima rata. Per l'anno 2012, il versamento dell'imposta complessivamente dovuta per i fabbricati rurali di cui al comma 14 ter è effettuato in un'unica soluzione entro il 16 dicembre. Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, da emanare entro il 10 dicembre 2012, si provvede, sulla base dell'andamento del gettito derivante dal pagamento della prima rata dell'imposta di cui al presente comma, alla modifica dell'aliquota da applicare ai medesimi fabbricati e ai terreni in modo da garantire che il gettito complessivo non superi per l'anno 2012 gli ammontari previsti dal Ministero dell'economia e delle finanze rispet-~~

~~tivamente per i fabbricati rurali ad uso strumentale e per i terreni.~~

*Il comma 8 non risulta abrogato ma a norma dell'art. 1, comma 708, L. 27 dicembre 2013, n. 147, a decorrere dall'anno 2014 non è dovuta l'imposta municipale propria relativa ai fabbricati rurali ad uso strumentale.*

**8-bis.** I terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni, iscritti nella previdenza agricola, purché dai medesimi condotti, sono soggetti all'imposta limitatamente alla parte di valore eccedente euro 6.000 e con le seguenti riduzioni:

- a) del 70 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i predetti euro 6.000 e fino a euro 15.500;
- b) del 50 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente euro 15.500 e fino a euro 25.500;
- c) del 25 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente euro 25.500 e fino a euro 32.000. (84)

**9.** I comuni possono ridurre l'aliquota di base fino allo 0,4 per cento nel caso di immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'articolo 43 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, ovvero nel caso di immobili posseduti dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, ovvero nel caso di immobili locati.

**9-bis.** A decorrere dal 1° gennaio 2014 sono esenti dall'imposta municipale propria i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati.

**10.** Dall'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo e classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 nonché per le relative pertinenze, si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, euro 200 rapportati al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica. I comuni possono disporre l'elevazione dell'importo della detrazione, fino a concorrenza dell'imposta dovuta, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio. La suddetta detrazione si applica agli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'articolo 93 del decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n. 616.

11. [comma abrogato dall' art. 1, comma 380, lett. h), L. 24 dicembre 2012, n. 228, a decorrere dal 1° gennaio 2013].

12. Il versamento dell'imposta, in deroga all'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, è effettuato secondo le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate nonché, a decorrere dal 1° dicembre 2012, tramite apposito bollettino postale al quale si applicano le disposizioni di cui al citato articolo 17, in quanto compatibili.

D.Lgs. 23/2011

Art. 9 – Applicazione dell'imposta municipale propria

3. I soggetti passivi effettuano il versamento dell'imposta dovuta al comune per l'anno in corso in due rate di pari importo, scadenti la prima il 16 giugno e la seconda il 16 dicembre. Resta in ogni caso nella facoltà del contribuente provvedere al versamento dell'imposta complessivamente dovuta in unica soluzione annuale, da corrispondere entro il 16 giugno.

**12-bis.** [Norme riguardanti il solo anno 2012]

**12-ter.** I soggetti passivi devono presentare la dichiarazione entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, utilizzando il modello approvato con il decreto di cui all'articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23. La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi sempre che non si verificano modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta. Con il citato decreto, sono altresì disciplinati i casi in cui deve essere presentata la dichiarazione. Restano ferme le disposizioni dell'articolo 37, comma 55, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, e dell'articolo 1, comma 104, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e le dichiarazioni presentate ai fini dell'imposta comunale sugli immobili, in quanto compatibili. Per gli immobili per i quali l'obbligo dichiarativo è sorto dal 1° gennaio 2012, la dichiarazione deve essere presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto di approvazione del modello di dichiarazione dell'imposta municipale propria e delle relative istruzioni.

D.Lgs. 23/2011

Art. 9 – Applicazione dell'imposta municipale propria

6. Con uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita l'Associazione Nazionale Comuni Italiani sono approvati i modelli della dichiarazione, i modelli per il versamento, nonché di trasmissione dei dati di riscossione, distintamente per ogni contribuente, ai comuni e al sistema informativo della fiscalità.

**13.** Restano ferme le disposizioni dell'articolo 9 e dell'articolo 14, commi 1 e 6 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23. All'articolo 14, comma 9, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, le parole: "dal 1° gennaio 2014", sono sostituite dalle seguenti: "dal 1° gennaio 2012". Al comma 4 dell'articolo 14 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, ai commi 3 degli articoli 23, 53 e 76 del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507 e al comma 31 dell'articolo 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549, le parole "ad un quarto" sono sostituite dalle seguenti "alla misura stabilita dagli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472". Ai fini del quarto comma dell'articolo 2752 del codice civile il riferimento alla "legge per la finanza locale" si intende effettuato a tutte le disposizioni che disciplinano i singoli tributi comunali e provinciali. La riduzione dei trasferimenti erariali di cui ai commi 39 e 46 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, e successive modificazioni, è consolidata, a decorrere dall'anno 2011, all'importo risultante dalle certificazioni di cui al decreto 7 aprile 2010 del Ministero dell'economia e delle finanze emanato, di concerto con il Ministero dell'interno, in attuazione dell'articolo 2, comma 24, della legge 23 dicembre 2009, n. 191.

D.Lgs. 23/2011

Art. 9 – Applicazione dell'imposta municipale propria

4. [Comma abrogato dall'art. 13, comma 14, lett. c), D.L. 201/2011, conv.L. 214/2011].
5. Con regolamento adottato ai sensi dell'articolo 52 del citato decreto legislativo n. 446 del 1997, i comuni possono introdurre l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal citato decreto legislativo n. 218 del 1997, e gli altri strumenti di deflazione del contenzioso, sulla base dei criteri stabiliti dal citato decreto legislativo n. 218 del 1997, prevedendo anche che il pagamento delle somme dovute possa essere effettuato in forma rateale, senza maggiorazione di interessi.
7. Per l'accertamento, la riscossione coattiva, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano gli articoli 10, comma 6, 11, commi 3, 4 e 5, 12, 14 e 15 del citato decreto legislativo n. 504 del 1992 e l'articolo 1, commi da 161 a 170, della citata legge n. 296 del 2006.
8. Sono esenti dall'imposta municipale propria gli immobili posseduti dallo Stato, nonché gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dai comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali. Si applicano, inoltre, le esenzioni previste dall'articolo 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), h), ed i) del citato decreto legislativo n. 504 del 1992. Sono altresì esenti i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'articolo 9, comma 3 bis, del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT). Le province autonome di Trento e di Bolzano possono prevedere che i fabbricati rurali ad uso strumentale siano assoggettati all'imposta municipale propria nel rispetto del limite delle aliquote definite



dall'articolo 13, comma 8, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, ferma restando la facoltà di introdurre esenzioni, detrazioni o deduzioni ai sensi dell'articolo 80 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670, e successive modificazioni.

*Questa parte della disposizione è stata di fatto superata dall'eliminazione dell'imposta sui fabbricati rurali disposta dalla L. 147/2014, art. 1, c. 708.*

**Normativa richiamata dal comma 7 dell'articolo 9 del D.Lgs. 23/2011 in riferimento all'accertamento e al contenzioso**

D.Lgs. 504/1992

**Art. 10 – Versamenti e dichiarazioni**

6. Per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa il curatore o il commissario liquidatore, entro novanta giorni dalla data della loro nomina, devono presentare al comune di ubicazione degli immobili una dichiarazione attestante l'avvio della procedura. Detti soggetti sono, altresì, tenuti al versamento dell'imposta dovuta per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale entro il termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili.

**Art. 11 - Liquidazione ed accertamento**

3. Ai fini dell'esercizio dell'attività di liquidazione ed accertamento i comuni possono invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti; inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, con invito a restituirli compilati e firmati; richiedere dati, notizie ed elementi rilevanti nei confronti dei singoli contribuenti agli uffici pubblici competenti, con esenzione di spese e diritti.
4. Con delibera della giunta comunale è designato un funzionario cui sono conferiti le funzioni e i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell'imposta; il predetto funzionario sottoscrive anche le richieste, gli avvisi e i provvedimenti, appone il visto di esecutività sui ruoli e dispone i rimborsi.
5. Con decreti del Ministro delle finanze, sentita l'Associazione nazionale dei comuni italiani, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, saranno stabiliti termini e modalità per l'interscambio tra comuni e sistema informativo del Ministero delle finanze di dati e notizie.

**Art. 12 - Riscossione coattiva**

1. Le somme liquidate dal comune per imposta, sanzioni ed interessi, se non versate, con le modalità indicate nel comma 3 dell'articolo 10, entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione o dell'avviso di accertamento, sono riscosse, salvo che sia stato emesso provvedimento di sospensione, coattivamente mediante ruolo secondo le disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988, n. 43, e successive modificazioni.

**Art. 14 - Sanzioni ed interessi**

1. Per l'omessa presentazione della dichiarazione o denuncia si applica la

- sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento del tributo dovuto, con un minimo di lire centomila.
2. Se la dichiarazione o la denuncia sono infedeli si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della maggiore imposta dovuta.
  3. Se l'omissione o l'errore attengono ad elementi non incidenti sull'ammontare dell'imposta, si applica la sanzione amministrativa da lire centomila a lire cinquecentomila. La stessa sanzione si applica per le violazioni concernenti la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti, ovvero per la mancata restituzione di questionari nei sessanta giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele.
  4. Le sanzioni indicate nei commi 1 e 2 sono ridotte alla misura stabilita dagli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento del tributo, se dovuto, e della sanzione. (98)
  5. La contestazione della violazione non collegata all'ammontare del tributo deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è commessa la violazione.

#### Art. 15 – Contenzioso

1. Contro l'avviso di liquidazione, l'avviso di accertamento, il provvedimento che irroga le sanzioni, il ruolo, il provvedimento che respinge l'istanza di rimborso può essere proposto ricorso secondo le disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636, e successive modificazioni, intendendosi sostituito all'ufficio tributario il comune nei cui confronti il ricorso è proposto.

#### L. 296/2006

##### Art. 1

161. Gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni.
162. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati; se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. Gli avvisi devono contenere, altresì, l'indicazione dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato, del responsabile del procedimento, dell'organo o dell'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela, delle modalità, del termine e dell'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere, nonché il termine di sessanta giorni entro cui effettuare il relativo pagamento. Gli avvisi sono sottoscritti dal funzionario designato dall'ente locale per la gestione del tributo.
163. Nel caso di riscossione coattiva dei tributi locali il relativo titolo esecutivo

- deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.
164. Il rimborso delle somme versate e non dovute deve essere richiesto dal contribuente entro il termine di cinque anni dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione. L'ente locale provvede ad effettuare il rimborso entro centottanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza.
165. La misura annua degli interessi è determinata, da ciascun ente impositore, nei limiti di tre punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale. Gli interessi sono calcolati con maturazione giorno per giorno con decorrenza dal giorno in cui sono divenuti esigibili. Interessi nella stessa misura spettano al contribuente per le somme ad esso dovute a decorrere dalla data dell'eseguito versamento.
166. Il pagamento dei tributi locali deve essere effettuato con arrotondamento all'euro per difetto se la frazione è inferiore a 49 centesimi, ovvero per eccesso se superiore a detto importo.
167. Gli enti locali disciplinano le modalità con le quali i contribuenti possono compensare le somme a credito con quelle dovute al comune a titolo di tributi locali.
168. Gli enti locali, nel rispetto dei principi posti dall'articolo 25 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, stabiliscono per ciascun tributo di propria competenza gli importi fino a concorrenza dei quali i versamenti non sono dovuti o non sono effettuati i rimborsi. In caso di inottemperanza, si applica la disciplina prevista dal medesimo articolo 25 della legge n. 289 del 2002.
169. Gli enti locali deliberano le tariffe e le aliquote relative ai tributi di loro competenza entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione. Dette deliberazioni, anche se approvate successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine innanzi indicato, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento. In caso di mancata approvazione entro il suddetto termine, le tariffe e le aliquote si intendono prorogate di anno in anno.
170. Ai fini del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario ed in attuazione dell'articolo 117, secondo comma, lettera r), della Costituzione, gli enti locali e regionali comunicano al Ministero dell'economia e delle finanze i dati relativi al gettito delle entrate tributarie e patrimoniali, di rispettiva competenza. Per l'inosservanza di detti adempimenti si applicano le disposizioni di cui all'articolo 161, comma 3, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, sono stabiliti il sistema di comunicazione, le modalità ed i termini per l'effettuazione della trasmissione dei dati.

**Normativa richiamata dal comma 8 dell'articolo 9 del D.Lgs. 23/2011 in riferimento alle esenzioni dall'IMU**

D.Lgs. 504/1992  
Art. 7 – *Esenzioni*

1. Sono esenti dall'imposta:

[...]

- b) i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9;
- c) i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'articolo 5-bis del de-

- creto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni;
- d) i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze;
  - e) i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense, sottoscritto l'11 febbraio 1929 e reso esecutivo con legge 27 maggio 1929, n. 810;
  - f) i fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista l'esenzione dall'imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia;
  - i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.

D.Lgs. 23/2011

Art.14 – Ambito di applicazione del decreto legislativo,  
regolazioni finanziarie e norme transitorie

- 1. L'imposta municipale propria relativa agli immobili strumentali è deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni nella misura del 20 per cento. La medesima imposta è indeducibile ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.
- 6. È confermata la potestà regolamentare in materia di entrate degli enti locali di cui all'articolo 52 del citato decreto legislativo n. 446 del 1997 anche per i nuovi tributi previsti dal presente provvedimento.

**13-bis.** A decorrere dall'anno di imposta 2013, le deliberazioni di approvazione delle aliquote e delle detrazioni nonché i regolamenti dell'imposta municipale propria devono essere inviati esclusivamente per via telematica, mediante inserimento del testo degli stessi nell'apposita sezione del Portale del federalismo fiscale, per la pubblicazione nel sito informatico di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360, e successive modificazioni. I comuni sono, altresì, tenuti ad inserire nella suddetta sezione gli elementi risultanti dalle delibere, secondo le indicazioni stabilite dal Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze, sentita l'Associazione nazionale dei comuni italiani. L'efficacia delle deliberazioni e dei regolamenti decorre dalla data di pubblicazione degli stessi nel predetto sito informatico. Il versamento della prima rata di cui al comma 3 dell'articolo 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, è eseguito sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente. Il versamento della seconda rata di cui al medesimo articolo 9 è eseguito, a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, con eventuale conguaglio sulla prima rata versata, sulla base degli atti pubblicati nel predetto sito alla data

del 28 ottobre di ciascun anno di imposta; a tal fine il comune è tenuto a effettuare l'invio di cui al primo periodo entro il 21 ottobre dello stesso anno. In caso di mancata pubblicazione entro il termine del 28 ottobre, si applicano gli atti adottati per l'anno precedente.

**14.** Sono abrogate, a decorrere dal 1° gennaio 2012, le seguenti disposizioni:

a. l'articolo 1 del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126, ad eccezione del comma 4 che continua ad applicarsi per i soli comuni ricadenti nei territori delle regioni a Statuto speciale e delle province autonome di Trento e di Bolzano;

b. il comma 3, dell'articolo 58 e le lettere d), e) ed h) del comma 1, dell'articolo 59 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446;

c. l'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 8 e il comma 4 dell'articolo 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23;

d. il comma 1-bis dell'articolo 23 del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 207, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14;

d-bis. i commi 2-bis, 2-ter e 2-quater dell' articolo 7 del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106.

**14-bis.** Le domande di variazione della categoria catastale presentate, ai sensi del comma 2-bis dell' articolo 7 del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, anche dopo la scadenza dei termini originariamente posti e fino alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, producono gli effetti previsti in relazione al riconoscimento del requisito di ruralità, fermo restando il classamento originario degli immobili rurali ad uso abitativo. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità per l'inserimento negli atti catastali della sussistenza del requisito di ruralità, fermo restando il classamento originario degli immobili rurali ad uso abitativo.

**14-ter.** I fabbricati rurali iscritti nel catasto dei terreni, con esclusione di quelli che non costituiscono oggetto di inventariazione ai sensi dell' articolo 3, comma 3, del decreto del Ministro delle finanze 2 gennaio 1998, n. 28, devono essere dichiarati al catasto edilizio urbano entro il 30 novembre 2012 (91), con le modalità stabilite dal decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701.

**14-quater.** Nelle more della presentazione della dichiarazione di aggiornamento catastale di cui al comma 14-ter, l'imposta municipale propria è corrisposta, a titolo di acconto e salvo conguaglio, sulla base della rendita delle unità similari già iscritte in catasto. Il conguaglio dell'imposta è determinato

dai comuni a seguito dell'attribuzione della rendita catastale con le modalità di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701. In caso di inottemperanza da parte del soggetto obbligato, si applicano le disposizioni di cui all' articolo 1, comma 336, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, salva l'applicazione delle sanzioni previste per la violazione degli articoli 20 e 28 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni.

**15.** A decorrere dall'anno d'imposta 2012, tutte le deliberazioni regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie degli enti locali devono essere inviate al Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento delle finanze, entro il termine di cui all'articolo 52, comma 2, del decreto legislativo n. 446 del 1997, e comunque entro trenta giorni dalla data di scadenza del termine previsto per l'approvazione del bilancio di previsione. Il mancato invio delle predette deliberazioni nei termini previsti dal primo periodo è sanzionato, previa diffida da parte del Ministero dell'interno, con il blocco, sino all'adempimento dell'obbligo dell'invio, delle risorse a qualsiasi titolo dovute agli enti inadempienti. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, di natura non regolamentare sono stabilite le modalità di attuazione, anche graduale, delle disposizioni di cui ai primi due periodi del presente comma. Il Ministero dell'economia e delle finanze pubblica, sul proprio sito informatico, le deliberazioni inviate dai comuni. Tale pubblicazione sostituisce l'avviso in Gazzetta Ufficiale previsto dall'articolo 52, comma 2, terzo periodo, del decreto legislativo n. 446 del 1997.

**16.** All'articolo 1, comma 4, ultimo periodo del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360, le parole "31 dicembre" sono sostituite dalle parole: "20 dicembre". All'articolo 1, comma 11, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, le parole da "differenziate" a "legge statale" sono sostituite dalle seguenti: "utilizzando esclusivamente gli stessi scaglioni di reddito stabiliti, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dalla legge statale, nel rispetto del principio di progressività". L'Agenzia delle Entrate provvede all'erogazione dei rimborsi dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche già richiesti con dichiarazioni o con istanze presentate entro la data di entrata in vigore del presente decreto, senza far valere l'eventuale prescrizione decennale del diritto dei contribuenti.

**17.** Il fondo sperimentale di riequilibrio, come determinato ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, e il fondo perequativo, come determinato ai sensi dell'articolo 13 del medesimo decreto legislativo n. 23 del 2011, ed i trasferimenti erariali dovuti ai comuni della Regione Siciliana e della Regione Sardegna variano in ragione delle differenze del gettito stimato ad aliquota di base derivanti dalle disposizioni di cui al presente arti-

colo. In caso di incapienza ciascun comune versa all'entrata del bilancio dello Stato le somme residue. Con le procedure previste dall'articolo 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42, le regioni Friuli-Venezia Giulia e Valle d'Aosta, nonché le Province autonome di Trento e di Bolzano, assicurano il recupero al bilancio statale del predetto maggior gettito stimato dei comuni ricadenti nel proprio territorio. Fino all'emanazione delle norme di attuazione di cui allo stesso articolo 27, a valere sulle quote di compartecipazione ai tributi erariali, è accantonato un importo pari al maggior gettito stimato di cui al precedente periodo. L'importo complessivo della riduzione del recupero di cui al presente comma è pari per l'anno 2012 a 1.627 milioni di euro, per l'anno 2013 a 1.762,4 milioni di euro e per l'anno 2014 a 2.162 milioni di euro.

**18.** All'articolo 2, comma 3, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 dopo le parole: "gettito di cui ai commi 1 e 2", sono aggiunte le seguenti: "nonché, per gli anni 2012, 2013 e 2014, dalla compartecipazione di cui al comma 4".

**19.** Per gli anni 2012, 2013 e 2014, non trovano applicazione le disposizioni recate dall'ultimo periodo del comma 4 dell'articolo 2, nonché dal comma 10 dell'articolo 14 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.

**19-bis.** Per gli anni 2012, 2013 e 2014, il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri di cui all' articolo 2, comma 4, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, è esclusivamente finalizzato a fissare la percentuale di compartecipazione al gettito dell'imposta sul valore aggiunto, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica, in misura finanziariamente equivalente alla compartecipazione del 2 per cento del gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

**20.** La dotazione del fondo di solidarietà per i mutui per l'acquisto della prima casa è incrementata di 10 milioni di euro per ciascuno degli anni 2012 e 2013.

**21.** Comma soppresso dalla legge di conversione 22 dicembre 2011, n. 214.





## DISPOSIZIONI NON INSERITE NÉ RICHIAMATE NELL'ARTICOLO 13, D.L. 201/2011

### 1. VERSAMENTO DELL'IMPOSTA PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

Legge 147/2013, art. 1 c. 721

Il versamento dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del decreto-legge n. 201 del 2011 è effettuato dagli enti non commerciali esclusivamente secondo le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in tre rate di cui le prime due, di importo pari ciascuna al 50 per cento dell'imposta complessivamente corrisposta per l'anno precedente, devono essere versate nei termini di cui all'articolo 9, comma 3, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, e l'ultima, a conguaglio dell'imposta complessivamente dovuta, deve essere versata entro il 16 giugno dell'anno successivo a quello cui si riferisce il versamento. Gli enti non commerciali eseguono i versamenti del tributo con eventuale compensazione dei crediti, nei confronti dello stesso comune nei confronti del quale è scaturito il credito, risultanti dalle dichiarazioni presentate successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge.

### 2. DICHIARAZIONE DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

Risoluzione 1/DF 11 gennaio 2013

La dichiarazione IMU relativa agli immobili degli enti non commerciali debba essere unica e riepilogativa di tutti gli elementi concernenti le diverse fattispecie innanzi illustrate.

Pertanto, gli enti interessati non devono presentare la dichiarazione IMU entro il 4 febbraio 2013 ma devono attendere la successiva emanazione del decreto di approvazione dell'apposito modello di dichiarazione, in cui verrà indicato anche il termine di presentazione della stessa.

D.M. 26 giugno 2014 – Approvazione del modello di dichiarazione

*Art. 5. - Termini per la presentazione della dichiarazione*

1. La dichiarazione di cui all'art. 1 del presente decreto deve essere presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta. La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi

dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta.

2. La dichiarazione relativa agli anni 2012 e 2013 deve essere presentata entro il 30 settembre 2014.

#### D.M. 23 settembre 2014 – Proroga dei termini

1. Il termine del 30 settembre 2014 previsto dal comma 2 dell'art. 5 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 26 giugno 2014 per la presentazione della dichiarazione «IMU TASI ENC», relativa agli anni 2012 e 2013, è differito al 30 novembre 2014.

#### Legge 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, c. 719 – Invio telematico

Ai fini dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, nonché all'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, gli enti non commerciali presentano la dichiarazione esclusivamente in via telematica, secondo le modalità approvate con apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze. Con le stesse modalità ed entro lo stesso termine previsto per la dichiarazione per l'anno 2013 deve essere presentata anche la dichiarazione per l'anno 2012.

### **3. ESENZIONE (D.LGS. 504/1992, ART. 7, C. 1, LETT. I)**

#### **3.1 Svolgimento dell'attività con modalità non commerciali**

##### D.M. 200/2012, artt. 1, 3, 4 – Requisiti richiesti

#### **3.2 Imponibilità parziale nei casi di uso promiscuo**

##### D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, conv. L. 24 marzo 2012, n. 27

*Art. 91-bis. Norme sull'esenzione dell'imposta comunale sugli immobili degli enti non commerciali*

2. Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto

fiscale a partire dal 1° gennaio 2013.

3. Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. Con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'*articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400*, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, 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.

*D.M. 200/2012, artt. 2. 5 – Criteri di calcolo per l'uso promiscuo*



## LE DONAZIONI

La donazione, disciplinata dal codice civile agli articoli 769 e seguenti, è il contratto attraverso il quale un soggetto, il donante, arricchisce l'altra parte, il cosiddetto donatario o beneficiario, per mero "spirito di liberalità", disponendo a favore di questa di un suo diritto o assumendo verso la stessa un'obbligazione: il donante subisce un depauperamento del proprio patrimonio, senza alcun corrispettivo.

La donazione può riguardare sia beni immobili che mobili, ed, ancora, titoli di credito, denaro, azioni e quote di partecipazione ad una società: esiste un solo limite e cioè che la donazione deve avere ad oggetto un bene già presente nel patrimonio del donante, pertanto non è possibile né la donazione di una cosa futura (art. 771 cod. civ.), né, tantomeno, la donazione di un bene di proprietà di terzi.

Inoltre, si ritiene non ammissibile un preliminare di donazione: dottrina e giurisprudenza da tempo negano la compatibilità della donazione con la figura del contratto preliminare, proprio perché quest'ultimo toglierebbe quel carattere di liberalità spontanea che costituisce l'elemento indefettibile della donazione<sup>1</sup>.

### 1. FORMA RICHIESTA DALLA LEGGE

È prevista una forma particolarmente solenne per concludere validamente un contratto di donazione: l'articolo 782 del codice civile prevede che la donazione debba esser fatta per atto pubblico, ossia tramite un atto rogato da un notaio e il combinato disposto degli articoli 47 e 48 della legge 16

---

<sup>1</sup> Sono da considerarsi donazioni anche le liberalità fatte "per riconoscenza" o in considerazione dei "meriti del donatario" o "per speciale remunerazione" (c.d. donazioni remuneratorie), mentre si esclude che rientri nello schema contrattuale in parola la semplice liberalità che si suole fare in occasione di servizi resi o, comunque, in conformità agli usi (es. mancia al cameriere, strenne natalizie).

febbraio 1913, n. 89 (sull'ordinamento del notariato) richiede altresì la presenza irrinunciabile di due testimoni.

La mancanza della forma comporta la nullità della donazione, ossia l'impossibilità del contratto di produrre qualsivoglia effetto giuridico.

Essendo, inoltre, la donazione un vero e proprio contratto bilaterale, è indispensabile anche l'ulteriore requisito dell'accettazione da parte del donatario: detta accettazione potrà essere contestuale alla formazione dell'atto pubblico oppure successiva ad esso, pur nella medesima forma.

Le regole attinenti alla forma della donazione conoscono, tuttavia, un'importante eccezione, relativa a beni di modico valore: dispone, infatti, l'articolo 783 del codice civile che «*la donazione di modico valore che ha per oggetto beni mobili è valida anche se manca l'atto pubblico, purché vi sia stata la tradizione*». In tale caso, è sufficiente la semplice consegna del bene al donatario<sup>2</sup>, mentre l'accettazione della donazione da parte di quest'ultimo è da considerarsi implicita nella ricezione del bene.

Il "modico valore" dovrà essere valutato sia con riferimento al reale valore del bene (c.d. criterio oggettivo), sia in rapporto alle condizioni economiche del donante (c.d. criterio soggettivo, per il quale la donazione deve, in ogni caso, produrre una scarsa incidenza sul patrimonio del donante).

Sempre in tema di forma della donazione, si consideri anche il tema delle cosiddette donazioni indirette.

Talvolta gli effetti pratici della donazione, ossia l'altrui arricchimento patrimoniale correlato al depauperamento del patrimonio del donante, possono essere realizzati anche mediante il ricorso a contratti diversi dalla donazione. Si pensi, ad esempio, al genitore che nell'ambito di una compravendita tra il proprio figlio ed il terzo alienante intervenga per il pagamento del prezzo pattuito, ovvero procuri il denaro necessario per l'esecuzione di detto pagamento o, ancora, all'ipotesi della remissione di un debito. In tutti questi casi, di fatto, si realizzano gli effetti della donazione, utilizzando, però, lo schema tipico previsto per altri contratti. In tutte queste ipotesi di donazione indiretta non è richiesta la formalità dell'atto pubblico alla presenza di testimoni, purché ovviamente vengano rispettati i requisiti di forma previsti per il diverso schema contrattuale utilizzato.

## 2. CAPACITÀ DI DONARE

Il donante, per poter validamente sottoscrivere un atto di donazione, deve possedere la piena capacità di disporre dei propri diritti, così come testualmente disposto dall'articolo 774 del codice civile: «*non possono fare donazione coloro che non hanno la piena capacità di disporre dei propri beni*».

Debbono, pertanto, essere esclusi dal novero dei potenziali donanti tutti i soggetti incapaci per disposizione di legge, ovvero i minori, gli inter-

---

<sup>2</sup> "Tradizione" significa, appunto, consegna.

detti, gli inabilitati ed anche i minori emancipati (questi ultimi pur se siano stati autorizzati all'esercizio di un'impresa commerciale)<sup>3</sup>.

Quanto, invece, alla cosiddetta incapacità naturale, la legge dispone che sia possibile richiedere l'annullamento della donazione fatta da chi, pur non legalmente incapace, si provi essere stato, per qualsiasi causa, anche transitoria, incapace di intendere e di volere nel momento della conclusione del contratto, a patto che la relativa azione giudiziale venga esperita entro il termine perentorio di cinque anni dal giorno in cui la donazione venne posta in essere.

Quanto, infine, ai soggetti sottoposti ad amministrazione di sostegno, vi è ancora incertezza: taluni autori negano che il beneficiario di detta misura effettivamente goda della "piena" capacità di disporre dei propri beni, richiesta dall'articolo 774 del codice civile, ritenendo dunque che non possa donare, altri, al contrario, sembrano orientati a riconoscere tale capacità, sempreché ovviamente il decreto che dispone l'amministrazione di sostegno non abbia escluso espressamente la possibilità di concludere contratti di donazione.

### 3. LA REVOCAZIONE DELLA DONAZIONE

Una volta accettata la donazione, il donante non può più pretendere la restituzione, solo perché pentito della decisione presa.

Resta, ovviamente, salva la facoltà del donante e del donatario di risolvere il contratto di comune accordo.

La legge prevede, tuttavia, due casi specifici di revocazione del negozio, che comportano l'obbligo per il donatario di provvedere alla restituzione del bene: occorre, in tal caso, che il donante presenti una domanda davanti all'Autorità Giudiziaria, nei confronti del donatario, e le ipotesi sono l'ingratitude del donatario e la sopravvenienza di figli.

In particolare:

- a) l'ingratitude del donatario si configura nei casi in cui egli abbia volontariamente ucciso o tentato di uccidere il donante, o il di lui coniuge o ascendente o discendente, o nei casi in cui la legge penale dichiara applicabili le disposizioni sull'omicidio; può altresì configurarsi qualora il donatario abbia calunniato il donante o reso falsa testimonianza contro di lui o si sia reso responsabile nei suoi confronti di ingiuria grave o abbia arrecato grave pregiudizio al patrimonio dello stesso donante. Infine, può invocarsi l'ingratitude anche nell'ipotesi in cui il donatario abbia indebitamente rifiutato gli alimenti al donante in base alle disposizioni di legge<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> È tuttavia valida la donazione fatta dal minore e dall'inabilitato nel loro contratto di matrimonio.

<sup>4</sup> Si rammenti che il donatario è tenuto a prestare gli alimenti al donante, qualora questi versi in stato di bisogno e non possa provvedere al proprio mantenimento, con precedenza su ogni altro obbligato, nel limite del valore della donazione tuttora esistente nel suo patrimonio.

Il termine per proporre la domanda di revocazione per ingratitudine è di un anno, dal giorno in cui il donante ha avuto notizia del fatto che consente la revocazione;

b) la sopravvenienza di figli si configura nei casi in cui il donante, dopo aver fatto una donazione, abbia un figlio o scopra di avere figli o discendenti legittimi al tempo della donazione o, ancora, riconosca un figlio naturale, salvo, in questa ultima ipotesi, che il donatario provi che al tempo della donazione il donante già avesse notizia dell'esistenza del figlio (art. 803 cod. civ.).

Il termine per proporre la revocazione della donazione per sopravvenienza di figli è di cinque anni, decorrenti dal giorno della nascita dell'ultimo figlio o discendente legittimo ovvero dalla notizia dell'esistenza del figlio o discendente, o, ancora dal riconoscimento del figlio naturale.

Sono, invece, escluse dall'istituto della revocazione le c.d. donazioni remuneratorie<sup>5</sup>, che costituiscono, in un certo senso, il "corrispettivo" di quanto il donante abbia in precedenza ricevuto dal donatario.

Si ricordi infine che la facoltà di domandare la revocazione non può essere oggetto di rinuncia preventiva da parte del donante: l'eventuale rinuncia, quindi, potrà avere effetto solo se formulata posteriormente alla realizzazione del fatto che consentirebbe la domanda di revocazione.

Qualora il bene nel frattempo sia stato dal donatario alienato a terzi, lo stesso donatario sarà tenuto a restituirne il valore (da calcolarsi al tempo della domanda giudiziale) e i frutti, sempre a partire dal giorno della stessa domanda.

Qualora, infine, il donatario abbia (prima dell'inizio del giudizio di revocazione) gravato il bene oggetto di donazione di un diritto reale che ne diminuisca il valore (es. ipoteca, usufrutto), dovrà corrispondere al donante un'apposita indennità, secondo quanto prescrive l'articolo 808, 2° comma, codice civile.

#### 4. L'AZIONE DI RIDUZIONE E I RIFLESSI SULLA DONAZIONE

Un altro potenziale pericolo per il donatario è costituito dalla cosiddetta azione di riduzione, ossia quella azione giudiziale che gli eredi necessari del donante potrebbero esperire davanti all'Autorità Giudiziaria, una volta apertasi la successione del loro congiunto, qualora la donazione avesse intaccato la quota del patrimonio a loro riservata per legge.

In buona sostanza, qualora al momento dell'apertura della successione il patrimonio del *de cuius* si rivelasse insufficiente a garantire l'integrale soddisfazione delle quote riservate ai legittimari<sup>6</sup>, questi ultimi potranno pro-

---

<sup>5</sup> Ex art. 770 cod. civ. posta in essere per motivi di riconoscenza, per i meriti del donatario, o per speciale remunerazione.

<sup>6</sup> Tenendo conto che, per la determinazione del valore di tali quote, occorre considerare anche il valore delle donazioni effettuate in vita dal defunto.



porre l'azione di riduzione e pretendere dal donatario la restituzione dei beni oggetto delle donazioni effettuate, nel limite in cui ciò sia necessario per reintegrare le quote di loro spettanza. L'azione di riduzione si prescrive nel termine di dieci anni dall'apertura della successione.

Di fatto, quindi, prima di accettare una donazione, il beneficiario dovrebbe valutare, nei limiti del possibile, la situazione familiare ed economica del donante, onde evitare che magari, a decenni di distanza dall'accettazione di una donazione, si veda costretto a restituire quanto precedentemente ricevuto, con gravi difficoltà economiche.

## 5. LE DONAZIONI MODALI

Occorre, infine, illustrare la disciplina delle donazioni modali disciplinate dagli articoli 793 e 794 codice civile.

Può capitare che una donazione preveda particolari clausole aggiuntive, c.d. oneri o *modus*, che impongono al beneficiario l'obbligo di eseguire una data prestazione, consistente in un "fare", ovvero in un "non fare" o in un "dare", sia a favore del donante stesso che a favore di terzi.

Si pensi al caso del donante che disponga di un bene immobile imponendo al donatario di destinarlo ad un certo utilizzo, oppure alla donazione di una collezione di quadri, con l'obbligo per il donatario di renderla accessibile al pubblico in determinati giorni ed orari, oppure ancora alla donazione di una somma di denaro con l'onere di destinarla ad una certa missione in Africa.

La giurisprudenza ha chiarito che clausole di questo tipo tendono a perseguire finalità ulteriori del donante, oltre a quella principale di arricchire il donatario per spirito di liberalità.

Si tratta, in ogni caso, di clausole che danno vita a vere e proprie obbligazioni in senso tecnico, giuridicamente coercibili, con la conseguenza che il donatario è tenuto alla esecuzione della prestazione dedotta in contratto, che non è da intendersi come mera raccomandazione formulata dal donante.

Si noti come in alcuni casi, data la particolare onerosità del *modus* apposto dal donante, possa ben accadere che l'arricchimento effettivo del donatario si annulli del tutto o che, addirittura, lo stesso *modus* risulti di valore superiore a quanto il donatario abbia ricevuto: soccorre, a tal fine, l'articolo 793 codice civile, che prevede che il donatario sia tenuto ad adempiere alla disposizione modale, ma unicamente nel limite del valore della cosa donata.

Il donante può prevedere anche la risoluzione della donazione, per l'ipotesi d'inadempimento del donatario, mentre per l'adempimento il medesimo donatario può essere giudizialmente convenuto, oltre che dal donante, anche da qualsiasi altro interessato (compreso il terzo beneficiario della disposizione modale).

Si ricordi, infine, che l'articolo 794 codice civile statuisce che l'onere illecito o impossibile (da intendersi nel senso di impossibilità sussistente *ab origine*, all'atto della stipulazione del negozio) debba considerarsi come non apposto, ma la donazione è nulla se ne ha costituito il solo motivo determinante.

## 6. LE AUTORIZZAZIONI CANONICHE

Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti soggetti alla vigilanza del Vescovo<sup>7</sup>, qualora decidano di accettare una donazione oppure intendano procedere ad una donazione, devono di regola acquisire previamente le prescritte autorizzazioni canoniche, inoltrando apposita istanza motivata, a firma del legale rappresentante dell'ente, alla propria Curia<sup>8</sup>. Si raccomanda, a tal fine, di verificare sempre i decreti vescovili locali in tema di atti di straordinaria amministrazione e, nel caso di istituti di vita consacrata, fondazioni di culto e associazioni pubbliche di fedeli, i relativi statuti.

---

<sup>7</sup> Quindi anche le Parrocchie.

<sup>8</sup> Nell'Arcidiocesi di Milano è competente l'Ufficio Amministrativo Diocesano, al quale occorre inoltrare istanza motivata unitamente alla bozza di atto predisposta dal Notaio, nonché perizia qualora oggetto della donazione sia un bene immobile.

## LA PARROCCHIA E LE DONAZIONI ... INFORMALI

Non è raro che la parrocchia riceva donazioni in maniera informale, cioè con il semplice trasferimento del denaro, senza l'intervento del notaio per la stipula di un atto pubblico.

Come precisato nell'articolo che precede tutte queste donazioni sono invalide, ad esclusione solo delle cosiddette "donazioni manuali" che l'articolo 783 del codice civile definisce come quelle di "modico valore"<sup>1</sup>.

Ciò significa che colui che ha ricevuto un bene o una somma di denaro o altra utilità è tenuto a restituirla a richiesta di colui che l'aveva donata, per il solo motivo che non è stata adottata la forma dell'atto pubblico alla presenza di un notaio.

La domanda di restituzione può essere proposta anche dopo la morte del benefattore in forza della semplice richiesta di uno o più dei suoi eredi.

Di questi casi gli uffici delle Curie diocesane hanno non pochi ricordi... dolorosi, in quanto è già accaduto che:

- dopo anni dalla pseudo-donazione il benefattore ritorni sui suoi passi – magari in occasioni di crisi finanziarie che lo riguardano – e chieda alla parrocchia (con pieno diritto di ottenerlo) di riavere la somma che aveva erogato con bonifico bancario o assegno, oppure il bene donato (ad es. un'opera d'arte di valore);
- alla morte del benefattore che realmente aveva voluto aiutare la "sua" parrocchia, gli eredi (o alcuni di essi) chiedano al giudice di condannare la parrocchia a restituire quanto ricevuto (anche molti anni prima)... e dianzi a tale richiesta la parrocchia non ha reali possibilità di non soccombere in giudizio.

---

<sup>1</sup> I requisiti posti dall'art. 783 – il "modico valore" e le condizioni economiche del donante – non permettono di identificare con certezza e a priori quando un regalo può essere fatto senza l'atto pubblico. Si tenga presente che la dottrina e la giurisprudenza ritengono che qualora la donazione sia di valore superiore a 10.000 euro è sempre necessaria la forma dell'atto pubblico, anche se il donante ha una situazione patrimoniale molto fiorente.

Qualcuno ha creduto di poter evitare la forma dell'atto pubblico con un *escamotage*: invece di dare del denaro alla parrocchia, il benefattore ha semplicemente pagato fatture per lavori commissionati dalla parrocchia (per es. il rifacimento del campo da calcio o il restauro di un'opera). Certe furbie hanno però le gambe corte, e anche in questo caso la parrocchia ha dovuto restituire l'importo delle fatture pagate da altri<sup>2</sup>.

Ci si può domandare come mai dinanzi a tali pericoli – e alla certezza di uscire sconfitti – possa ancora accadere che un benefattore e un parroco si accordino di evitare di ricorrere al notaio per concludere una donazione. Evidentemente non mancano le ragioni:

- si evita di pagare alla diocesi la cosiddetta Tassa Decreto<sup>3</sup>,
- si evita di pagare la parcella del notaio,
- il benefattore non vuole che alcuno (parenti, soci, amici...) sappia delle sue disponibilità e delle sue regalie,
- il benefattore vuole attingere a disponibilità accumulate occultandole alla fiscalità,
- il parroco non vuole che i parrocchiani o il vescovo sappiano di questa beneficenza così da poterla utilizzare liberamente,
- tutti i soldi che il benefattore intende regalare possono essere usati per le meritorie opere parrocchiali (magari per i poveri) evitando di pagare tasse e parcelle.

Spiegazioni comprensibili, anche se non condivisibili e, comunque, resta il fatto che la donazione è invalida<sup>4</sup>.

Quando la donazione è disposta da una persona giuridica (fondazioni, associazione, società, trust...) non occorre che questa sia disposta con atto pubblico, ma è necessario acquisire il verbale dell'organo amministrativo che dispone la liberalità; e ciò vale anche quando l'ente benefattore ha sede all'estero.

Cosa può fare un parroco dinanzi ad un benefattore che in modo irremovibile si rifiuta di adottare la forma dell'atto pubblico (o di produrre la delibera dell'organo amministrativo delle persone giuridiche)?

Se non per virtù, almeno per evitare alla sua parrocchia di dover restituire – dall'oggi al domani – quanto ricevuto (nonché per non essere complice di comportamenti poco morali), deve rinunciare alla beneficenza.

---

<sup>2</sup> In certi casi si ritiene che possa soccorrere un'altra scaltrezza: intestare le fatture relative a lavori realizzati su beni parrocchiali non alla parrocchia ma direttamente al benefattore (persona fisica); anche in questo caso la sconfitta è certa... come la restituzione.

<sup>3</sup> Le donazioni agli enti ecclesiastici sono invece sempre esenti dall'Imposta sulle successioni, donazioni e liberalità.

<sup>4</sup> Inoltre non si può escludere che dietro a queste donazioni informali possano celarsi anche situazioni illegali, come il riciclaggio, eventualità che potrebbe esporre il parroco a rischi, come quello di essere avvicinato da qualcuno che chiede con modi magari sbrigativi la restituzione delle somme ricevute "in nero".

---

# APPROFONDIMENTI

---



## ASSOCIAZIONI CIVILI - PARTE II LE RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI

Nel precedente articolo (*Associazioni civili – parte I – Inquadramento generale*, pubblicato in *exLege* n. 1/2014) si è trattato, tra il resto, della distinzione tra enti con personalità giuridica (e, quindi, dotati di autonomia patrimoniale perfetta) ed enti senza personalità giuridica (caratterizzati da un'autonomia patrimoniale imperfetta) evidenziando le differenze, in termini di responsabilità civile, per quel che riguarda il pagamento delle obbligazioni assunte dall'ente.

Molto sinteticamente si ricorda che per gli enti senza personalità giuridica l'assunzione di un'obbligazione comporta la responsabilità primaria dell'associazione per l'adempimento della stessa ma, contemporaneamente, fa sorgere un'obbligazione accessoria in capo ai soggetti che hanno agito in nome e per conto dell'ente; tale responsabilità può essere qualificabile come una garanzia *ex lege* riconducibile alla fideiussione.

Per approfondire ulteriormente il tema della responsabilità degli enti sembra doveroso trattare qui di seguito della cosiddetta responsabilità amministrativa.

### 1. LA RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA

Nel nostro ordinamento vige il principio secondo cui la responsabilità penale è personale (art. 27, c. 1, della Costituzione italiana), pertanto la responsabilità conseguente alla commissione di un reato è imputabile solo alla persona fisica che lo ha commesso. Tuttavia, in tema di responsabilità degli enti il decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 – *Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica* – ha disciplinato delle importanti novità.

Il decreto 231 ha, per la prima volta, introdotto nel nostro sistema normativo la responsabilità degli enti per reati commessi, nell'interesse o a vantaggio degli stessi, da persone fisiche che operano al loro interno.

Il decreto 231 si applica a tutti i tipi di enti<sup>1</sup>, interessando oltre alle società (comprese quelle cooperative) tutti gli enti del settore *no profit*; tale decreto è quindi applicabile sia alle persone giuridiche riconosciute che agli enti non riconosciuti, comportando per gli stessi possibili rilevanti conseguenze. Il decreto definisce la responsabilità dell'ente "amministrativa", ma, nella sostanza, essa può essere ricondotta ad una responsabilità di natura penale ed è, infatti, il giudice penale competente in materia.

Le disposizioni in materia di responsabilità amministrativa, per espressa previsione, non si applicano allo Stato, agli enti pubblici non economici, inclusi gli enti pubblici territoriali (Regioni, Province e Comuni) e agli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale.

Preme sottolineare che le disposizioni in esame sono state formulate con l'obiettivo di prevenire e punire determinate fattispecie criminose, molte delle quali tipiche nel mondo delle società e dei soggetti che perseguono fini di lucro, senza prendere in considerazione le rilevanti peculiarità degli enti *non profit*, ai quali, come detto, il decreto si applica.

Infatti, quando la norma si riferisce all'interesse per il quale il reato deve essere compiuto (art. 5), risulta abbastanza evidente, anche dalla relazione governativa, che il riferimento sia fatto ad interessi o vantaggi di stampo prettamente economico, senza prendere in considerazione gli interessi e vantaggi di diversa natura (morale, sociale, religiosa, solidaristica) che caratterizzano l'operare degli enti *non profit*.

Ciò sembra anche essere confermato dalle tipologie di sanzioni previste dal decreto che, se applicate agli enti *non profit*, possono facilmente risultare "inappropriate". Nel caso, ad esempio, di sanzioni pecuniarie si verificherebbe una sorta di "sottrazione" di fondi da finalità (solitamente) sociali/solidaristiche per essere versati allo Stato per il pagamento della sanzione; mentre nel caso di sanzioni interdittive, come ad esempio, l'interdizione dell'esercizio dell'attività, i soggetti principalmente colpiti sarebbero i beneficiari dei servizi (e non, come nel caso di attività commerciali, l'imprenditore che non potrebbe più ricavare dei profitti dallo svolgimento di un'attività commerciale).

## 1.1 Natura della responsabilità e ambito di applicazione

La cosiddetta responsabilità amministrativa viene definita dal decreto come la «*responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato*», stabilendo che, il compimento di uno dei reati elencati nel decreto

---

<sup>1</sup> A seguito dell'entrata in vigore del decreto sono sorti non pochi dubbi interpretativi sulle tipologie di enti a cui lo stesso dovesse applicarsi e ciò è stato principalmente causato dal fatto che l'art. 1, c. 2, sancisce che le disposizioni del decreto «*si applicano agli enti forniti di personalità giuridica e alle società e associazioni anche prive di personalità giuridica*». La norma, come risulta evidente, non contiene un'elencazione completa degli enti destinatari e nemmeno un riferimento agli enti collettivi in generale, ma richiama solo le associazioni non riconosciute.



da parte di una persona che appartiene all'ente, può comportare l'applicabilità di sanzioni di vario tipo direttamente in capo all'ente.

La responsabilità amministrativa degli enti è una responsabilità propria e diretta, che non è di tipo solidale con l'autore del reato. Infatti, l'autore del reato (la persona fisica) risponderà del proprio comportamento secondo le norme penali e, parallelamente ed indipendentemente da ciò, l'ente potrà essere ritenuto responsabile per aver omesso di adottare strumenti e procedure idonei a prevenire la commissione del reato. L'autonomia della responsabilità dell'ente trova anche conferma nel fatto che essa si configura anche nel caso in cui l'autore del reato non sia stato individuato o il reato sia estinto.

I reati che danno luogo alla responsabilità amministrativa degli enti sono tassativamente enumerati dal decreto 231 negli articoli 24 e seguenti; tale elencazione include una vasta gamma di reati, di natura anche molto diversa. Si citano a mero titolo esemplificativo:

- truffa e frode ai danni della pubblica amministrazione,
- indebita percezione di erogazioni,
- delitti informatici e trattamento illecito di dati,
- corruzione e concussione,
- reati societari,
- delitti con finalità di terrorismo o di eversione dell'ordine democratico,
- delitti contro la personalità individuale,
- omicidio colposo e lesioni colpose gravi o gravissime, commessi con violazione delle norme antinfortunistiche e sulla tutela dell'igiene e della salute sul lavoro,
- reati ambientali,
- impiego di cittadini di paesi terzi il cui soggiorno è irregolare.

I reati che fanno sorgere la responsabilità amministrativa degli enti sono tassativamente previsti dalla norma; ciò risponde ad un principio generale del diritto penale, per cui solo i reati espressamente enumerati dalla norma possono dare luogo a responsabilità (principio di legalità). Si segnala, tuttavia, che l'elenco dei reati di cui al decreto 231 è stato negli anni più volte modificato ed integrato, pertanto, per un elenco completo dei reati si raccomanda di consultare una versione aggiornata del decreto 231.

Verosimilmente, i reati che potrebbero con più frequenza essere commessi all'interno di un ente *non profit* sono alcuni di quelli previsti dagli articoli 24 (*Indebita percezione di erogazioni, truffa in danno dello Stato o di un ente pubblico o per il conseguimento di erogazioni pubbliche e frode informatica in danno dello Stato o di un ente pubblico*) e 25 (*Concussione e corruzione*), tuttavia, non è certo da escludere che possano essere commesse anche diverse tipologie di reato tra quelle enumerate dal decreto 231.

Sorgono invece dubbi sull'applicabilità alla maggior parte degli enti operanti nel settore *non profit* dei cosiddetti reati societari che presuppongono l'esistenza di una struttura societaria; il riferimento, in particolare, è ai reati di falso in comunicazioni ed atti sociali o illecite operazioni sul capitale sociale.

## 1.2 Soggetti

Per quanto riguarda i soggetti dall'operato dei quali deriva la responsabilità dell'ente, l'articolo 5 del decreto dispone che l'ente è ritenuto responsabile sia se il reato è commesso da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione, sia da persone che di fatto gestiscono o controllano l'ente (c.d. soggetti in posizione apicale). Ugualmente l'ente è responsabile se il reato viene commesso da persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza dei precedenti soggetti in esecuzione di una loro decisione.

Perché la responsabilità sia ascrivibile all'ente è, inoltre, necessario che il reato venga compiuto nell'interesse o a vantaggio dell'ente e che, quindi, l'autore del reato non agisca nell'interesse esclusivo proprio o di terzi; infatti, in quest'ultimo caso l'ente risulterebbe esente da responsabilità.

L'interesse dell'ente deve essere attuale e concreto e non futuro e incerto. Se la persona fisica che appartiene all'ente ha agito nell'interesse di questo, l'ente sarà ritenuto responsabile anche se il vantaggio che ne ricava sia di piccola entità.

## 1.3 Sanzioni

Le sanzioni previste per i reati di cui al decreto 231 sono di vario tipo e natura e possono consistere in sanzioni pecuniarie, sanzioni interdittive, confisca e pubblicazione della sentenza.

La sanzione pecuniaria viene sempre comminata e viene applicata dal giudice in quote, da un numero minimo di cento quote ad un massimo di mille. L'importo della singola quota, a sua volta, può variare da un importo minimo di euro 258 ad un massimo di euro 1549. Secondo il sistema introdotto dal decreto, il giudice è libero di determinare il numero delle quote in base alla gravità del reato, al grado di responsabilità dell'ente e dell'attività svolta per eliminare o attenuare le conseguenze del reato e per prevenire ulteriori illeciti, attribuendo poi alle quote un valore, da determinarsi sulla base della capacità patrimoniale dell'ente.

Per quanto concerne, invece, le sanzioni interdittive esse sono:

- a) l'interdizione dall'esercizio dell'attività;
- b) la sospensione o la revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali al reato commesso;
- c) il divieto di contrarre con la pubblica amministrazione;
- s) l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;
- e) il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Le sanzioni interdittive, la cui durata può variare da un minimo di tre mesi ad un massimo di due anni, si applicano in aggiunta a quelle pecuniarie:

- se l'ente ha tratto dal reato un profitto di rilevante entità e il reato è stato

- commesso da soggetti in posizione apicale (o da soggetti sottoposti all'altrui direzione) e la commissione del reato è stata agevolata da gravi carenze organizzative e/o
- in caso di reiterazione del reato.

## 1.4 Modelli di gestione

L'articolo 6 del decreto 231 prevede i casi di limitazione ed esenzione da responsabilità amministrativa.

L'ente non risponde del reato commesso da soggetti in posizione apicale (ad es. gli amministratori) se prova di aver adottato determinati comportamenti e strumenti, ovvero se dimostra che:

- a) l'organo dirigente ha adottato ed attuato efficacemente, prima della commissione del fatto, modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire i reati della specie di quello commesso;
- b) è stato istituito un apposito organismo dell'ente, dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo, a cui è stato assegnato il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli di organizzazione e gestione e di curarne l'aggiornamento (cd. organismo di vigilanza o ODV);
- c) le persone fisiche hanno commesso il reato ascrivendo eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione;
- d) l'organismo di vigilanza non è stato carente nell'esercizio della propria funzione.

Affinché un modello di gestione possa consentire all'ente che lo ha adottato di beneficiare della limitazione o dell'esenzione da responsabilità amministrativa derivante da reato ai sensi del decreto 231, è necessario che il modello:

- individui le aree sensibili, vale a dire le aree di attività nel cui ambito può essere commesso uno dei reati previsti dal decreto;
- preveda protocolli per la formazione e l'attuazione delle decisioni in merito ai reati da prevenire;
- individui modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee ad impedire la commissione di reati;
- preveda adeguati obblighi di informazione dell'organismo di vigilanza;
- adotti un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure contenute nel modello.

Negli enti di piccole dimensioni le funzioni dell'organismo di vigilanza possono essere svolte direttamente dall'organo dirigente, anche se sarebbe comunque preferibile e consigliabile una separazione di tali funzioni.

## 2. LA RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI

Dopo aver trattato della responsabilità civile ed amministrativa degli enti si ritiene ora opportuno approfondire l'argomento della responsabilità

delle persone che gestiscono l'ente, con particolare attenzione ai membri dell'organo amministrativo.

L'organo amministrativo è l'organo competente a gestire e rappresentare l'ente e viene nominato secondo le modalità e le procedure previste nell'atto costitutivo e/o nello statuto. Esso viene comunemente denominato consiglio di amministrazione o consiglio direttivo (termini da intendersi come sinonimi).

## 2.1 Responsabilità verso l'ente

Come già accennato nell'articolo sopra citato, la responsabilità degli amministratori delle persone giuridiche riconosciute è disciplinata dall'articolo 18 del codice civile: *«gli amministratori sono responsabili verso l'ente secondo le norme sul mandato. È però esente da responsabilità quello degli amministratori il quale non abbia partecipato all'atto che abbia causato il danno, salvo il caso in cui, essendo a cognizione che l'atto si stava per compiere, egli non abbia fatto constare del proprio dissenso»*. La fonte dei poteri degli amministratori viene comunemente individuata nell'atto costitutivo e nello statuto dell'ente.

L'ordinamento prevede che gli atti di gestione che siano compiuti in violazione di un dovere degli amministratori, come anche l'omissione di atti dovuti, costituiscono un inadempimento degli amministratori; se tale inadempimento causa un danno all'ente, gli amministratori sono tenuti a risarcirlo.

La responsabilità degli amministratori verso l'ente viene unanimemente ricondotta alla tipologia della responsabilità contrattuale, trovando il proprio fondamento nel contratto di associazione. Trovano, pertanto, applicazione le disposizioni in materia di inadempimento contrattuale e di risarcimento del danno. Il risarcimento del danno dall'amministratore all'ente dovrà comprendere tanto la perdita subita (ossia il danno emergente), quanto il mancato guadagno (il lucro cessante), che siano la conseguenza diretta ed immediata del proprio agire.

Tuttavia, gli amministratori sono tenuti a risarcire il danno solo nel caso in cui l'adempimento fosse possibile oppure nel caso in cui l'adempimento sia divenuto impossibile per un fatto imputabile agli amministratori stessi.

All'attività degli amministratori troverebbero applicazione le norme sul mandato; l'articolo 1710 del codice civile, in tema di mandato dispone che: *«Il mandatario è tenuto a eseguire il mandato con la diligenza del buon padre di famiglia; ma se il mandato è gratuito, la responsabilità per colpa è valutata con minor rigore»*. Alla diligenza si associano i principi della prudenza (ovvero l'obbligo di non compiere operazioni, che un amministratore accorto ed avveduto non compierebbe) e della perizia (ossia la capacità di gestire un ente, tenuto conto delle caratteristiche e della struttura dello stesso).

Accogliendo l'applicazione dell'articolo 1710 del codice civile, trova applicazione anche il principio secondo cui, se il mandato (cioè il rapporto di

amministrazione o rapporto gestorio) è svolto a titolo gratuito, la responsabilità per inadempimento colposo va valutata con minor rigore. Nell'ambito degli enti *non profit*, soprattutto per quelli, come le organizzazioni di volontariato, per i quali la gratuità delle cariche (inclusa quella di amministratore) è espressamente sancita dalla legge, l'applicazione di tale principio può avere un notevole impatto.

L'articolo 18 del codice, anche se posto tra le norme riferite alle persone giuridiche riconosciute, si ritiene comunemente applicabile, in assenza di disposizioni in deroga, anche agli enti non riconosciuti.

In assenza di specifiche disposizioni in materia, per meglio individuare la portata dell'articolo 18 spesso sono state applicate per analogia le norme riferite alle società. Un utile riferimento è, infatti, l'articolo 2392 del codice civile che in materia di società dispone: «*gli amministratori devono adempiere i doveri ad essi imposti dalla legge e dallo statuto con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico e dalle specifiche competenze*».

Il fatto che l'organo amministrativo sia un organo collegiale, comporta che in caso di violazione di un suo dovere, si verifica la commissione di un illecito collettivo, ciò implicando la sua ascrivibilità a tutte le persone che ne fanno parte. Ad ogni modo se l'illecito viene compiuto per mezzo di atti commissivi (atti per il compimento dei quali è necessario un qualche tipo di condotta attiva), la responsabilità verso l'ente viene attribuita solo ai consiglieri che hanno agito. Tuttavia, sarà responsabile anche l'amministratore che essendo a conoscenza che l'atto stava per essere compiuto non abbia manifestato il proprio dissenso alla realizzazione dello stesso.

Pertanto, per risultare esente da responsabilità, l'amministratore dissenziente dovrà far annotare il proprio dissenso dandone evidenza nel verbale della riunione del consiglio direttivo (o di amministrazione) che ha deliberato sul compimento di tale atto o fatto o, nel caso in cui ciò non sia possibile, inviando, ad esempio, comunicazione scritta al Presidente e/o agli altri consiglieri.

Infine, se alcune funzioni o competenze vengono attribuite o delegate ad alcuni tra gli amministratori, solo questi risponderanno per aver agito in violazione ai doveri connessi; gli altri amministratori potrebbero comunque risultare responsabili verso l'ente per omissione del dovere di vigilanza.

Nel caso di una pluralità di consiglieri responsabili per il compimento di atti o fatti che hanno causato un danno all'ente, essi risponderanno nei confronti dello stesso in via solidale. Pertanto, ognuno dei consiglieri coinvolti sarà obbligato verso l'ente per l'intero ammontare del danno. L'ente potrà, quindi, decidere di citare in giudizio tutti i consiglieri coinvolti o anche uno solo tra essi per ottenere il risarcimento dell'intero danno. Il consigliere condannato a risarcire all'ente l'intero danno avrà diritto di rivalersi nei confronti degli altri consiglieri solidalmente responsabili, affinché questi gli rimborsino la quota di loro spettanza.

L'articolo 22 del codice civile prevede che «*le azioni di responsabilità contro gli amministratori delle associazioni per fatti da loro compiuti sono*

*deliberate dall'assemblea e sono esercitate dai nuovi amministratori o dai liquidatori».*

Per quanto riguarda le fondazioni, le azioni contro gli amministratori per fatti riguardanti la loro responsabilità devono essere autorizzate dall'autorità governativa e sono esercitate dal commissario straordinario, dai liquidatori o dai nuovi amministratori.

L'ente dovrà provare in giudizio l'inadempimento degli amministratori ad un obbligo di legge o dello statuto ed il danno che ne è conseguenza immediata e diretta. Spetterà agli amministratori provare i fatti e le circostanze che possano escludere la loro responsabilità nei confronti dell'ente.

Nel caso di esercizio dell'azione di responsabilità contro gli amministratori, questi sono illimitatamente responsabili e rispondono con il proprio patrimonio personale. Con la riforma del diritto societario la diligenza richiesta agli amministratori di società (a cui come sopra accennato si fa solitamente ricorso in via analogica per determinare la portata dell'art. 18 cod. civ.) è passata da quella generica del "buon padre di famiglia" a quella specifica "richiesta dalla natura dell'incarico e dalle specifiche competenze", imponendo quindi agli amministratori maggiori competenze e responsabilità.

## **2.2 Responsabilità verso i creditori dell'ente**

È opinione ormai diffusa (riferendo nuovamente ai principi sanciti in materia di società) che gli amministratori siano direttamente responsabili, oltre che verso l'ente, anche nei confronti dei creditori di questo. Esistono, tuttavia, orientamenti diversi circa la natura dell'azione stessa; infatti taluni la qualificano come un'azione diretta ed autonoma, mentre altri la considerano un'azione surrogatoria (esercitabile, quindi, dai creditori solo in caso di inerzia dell'ente). Sembra comunque prevalente l'orientamento che attribuisce natura di azione diretta ed autonoma rispetto a quella sociale.

Tale responsabilità viene generalmente ricondotta all'istituto della responsabilità per fatto illecito sancito dagli articoli 2043<sup>2</sup> e seguenti del codice civile, nel senso che gli amministratori sarebbero responsabili per il pregiudizio arrecato alle ragioni dei creditori a seguito della violazione del dovere di preservare l'integrità del patrimonio dell'ente.

Solo per le società tale tipo di responsabilità viene espressamente disciplinato da una norma (art. 2394 cod. civ.) e, tale disposizione, a sostegno di quanto sopra affermato, viene inquadrata come un'applicazione specifica, in materia di società, del principio generale della responsabilità per fatto illecito.

---

<sup>2</sup> Art. 2043 cod. civ. «Qualunque fatto doloso o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno». Sostanzialmente, l'art. 2043 cod. civ. trova applicazione quando non vi sia tra le parti un accordo, un contratto o altro rapporto giuridico che già determini le rispettive obbligazioni, tra cui quelle di tipo risarcitorio.

L'articolo 2394 sancisce che: «*Gli amministratori rispondono verso i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale. L'azione può essere proposta dai creditori quando il patrimonio sociale risulta insufficiente al soddisfacimento dei loro crediti...*».

Un autorevole orientamento ha affermato che, nel caso di esercizio dell'azione ex articolo 2043 codice civile da parte dei creditori nei confronti degli amministratori di un ente, troverebbero applicazione le regole dettate per le società dall'articolo 2394.

Si osserva, tra l'altro, che la responsabilità degli amministratori verso i creditori è piuttosto estesa; infatti, essendo essi responsabili della conservazione dell'integrità dell'intero patrimonio dell'ente sono, in sostanza, responsabili per la diligenza con la quale gestiscono l'ente stesso, in quanto ogni atto di gestione può costituire un atto di disposizione del patrimonio ed essere, pertanto, suscettibile di arrecare pregiudizio allo stesso.

Stando alle disposizioni del citato articolo 2394, i creditori risulterebbero legittimati ad esercitare l'azione solo nel caso in cui il patrimonio dell'ente dovesse risultare insufficiente alla soddisfazione dei loro crediti.

### **2.3 Responsabilità verso i terzi**

In assenza di specifiche disposizioni sulla materia, la responsabilità degli amministratori nei confronti dei terzi è stata per lungo tempo oggetto di opinioni contrastanti in dottrina. Ad oggi la responsabilità degli amministratori degli enti verso i terzi viene ampiamente riconosciuta, anche se non è unanime il giudizio sulla natura della stessa.

Nemmeno l'individuazione degli illeciti che possono dare luogo all'azione in questione è unanime. Nuovamente le norme in materia di società possono essere d'aiuto; il riferimento, in particolare, è all'articolo 2395 del codice civile, che stabilisce che le disposizioni relative all'esercizio dell'azione sociale e all'azione dei creditori «*non pregiudicano il diritto al risarcimento del danno spettante al singolo socio o al terzo che sono stati direttamente danneggiati da atti colposi o dolosi degli amministratori*». Dal tenore della norma, sembra potersi dedurre che l'azione è riconosciuta ad ogni terzo (o singolo associato) e per ogni possibile danno, che sia stato cagionato, in via diretta, dagli amministratori dell'ente nell'esercizio delle loro funzioni.

### **2.4 Assicurazione**

A copertura dei rischi connessi allo svolgimento dell'incarico di amministratore è possibile stipulare assicurazioni per la responsabilità civile degli amministratori. Il tipo di polizza solitamente stipulato è comunemente definito "D&O" (dall'inglese *Directors and Officers*) ed è una polizza che opera a favore degli amministratori tenendoli indenni dal pagamento di somme dovute per il compimento di atti illeciti durante l'espletamento delle proprie

funzioni, proteggendo il loro patrimonio personale e coprendo i costi connessi alla difesa legale. Solitamente questo tipo di polizze copre anche i danni derivanti da colpa grave, con esclusione del dolo e delle multe o sanzioni.