

Chiesa cattolica e imposta ICI. Decaduto il decreto 163/2005 resta in vigore la legge 504/1992

Nota dell'Ufficio Avvocatura della Diocesi di Milano

Con la rinuncia da parte del Governo a richiedere alla Camera dei Deputati la conversione in legge del decreto legge n. 163 del 17 agosto scorso (decreto che aveva ottenuto la conversione al Senato della Repubblica il 5 ottobre) è **destinata a decadere** anche la norma, contenuta nell'articolo 6, riguardante l'esenzione ICI per alcuni degli immobili nei quali gli enti ecclesiastici svolgono un certo numero di attività.

Dal momento che è stato da più parti erroneamente affermato che tale norma avrebbe avuto l'effetto di **introdurre una nuova e generalizzata esenzione dall'ICI per gli immobili degli enti ecclesiastici** è utile precisare esattamente:

1. in quale contesto normativo preesistente la nuova disposizione andava a collocarsi;
2. il motivo per il quale era stata emanata;
3. le conseguenze della sua decadenza.

Preliminarmente, però, allo scopo di sgombrare il campo da una serie di letture assolutamente prive di fondamento che nei giorni scorsi sono state diffuse con insistenza soprattutto attraverso la stampa (ma anche in alcuni programmi radiotelevisivi), è utile fare alcune precisazioni:

- l'esenzione a cui faceva riferimento il decreto legge **non riguarda tutti gli immobili degli enti ecclesiastici**, ma solo quelli nei quali vengono svolte le attività indicate dalla legge sull'ICI (ad esempio l'attività scolastica);
- **non si trattava di una nuova agevolazione**: l'esenzione esiste da quando esiste l'ICI (1992) ed è stata applicata in modo sostanzialmente pacifico, come dimostra il contenzioso molto limitato nei 12 anni di vita dell'imposta entrata in vigore nel 1993. Inoltre, contrariamente a quanto è stato affermato, il decreto non avrebbe provocato alcun danno erariale per i comuni, né come perdita di gettito, dal momento che l'esenzione esisteva già, né come richiesta di rimborsi, dal momento che gli enti non hanno mai versato imposte in relazione a questi immobili;
- l'esenzione disciplinata dal decreto legge **non spetta solo agli immobili degli enti ecclesiastici**, ma riguarda anche quelli nei quali tutti gli altri enti non commerciali svolgono le stesse attività. Quindi, per continuare con l'esempio dell'attività scolastica, l'immobile nel quale viene gestita una scuola materna è esente sia se l'attività è gestita da una parrocchia o da un istituto religioso, sia se è gestita da un'associazione di genitori, sia se è gestita dal comune o dallo Stato;
- l'ICI è un'imposta patrimoniale (ha come oggetto gli immobili) e non un'imposta sui redditi (che ha come oggetto la ricchezza prodotta, i guadagni). Questo vuol dire che **non pagare l'ICI sull'immobile non vuol dire non pagare le imposte sulle attività**. Per continuare con l'esempio della scuola materna l'ente non dovrà pagare l'ICI, ma dovrà invece pagare le imposte sul reddito come qualunque altro contribuente che svolge quella stessa attività (in pratica deve tenere la contabilità, fare la dichiarazione dei redditi e tutto il resto).

CHE COSA PREVEDE LA LEGGE SULL'ICI

L'ICI è stata istituita da una legge del 1992. **Dalla sua origine uno dei suoi articoli è destinato ad identificare tutti gli immobili per i quali l'imposta non si paga.** E' l' [articolo 7](#), che si intitola appunto: "esenzioni". Scorrendo questo articolo troviamo indicati **tutti i casi** in cui il legislatore ha sottratto gli immobili all'obbligo di pagamento dell'imposta, immobili ai quali riconosce una rilevanza sociale meritevole di agevolazione. Sono, ad esempio, esenti gli immobili in cui si svolgono le attività istituzionali dello Stato e quelli degli altri enti pubblici: le sedi dei comuni, delle province, delle regioni, le unità sanitarie locali, gli ospedali, le scuole pubbliche e, in generale tutti gli edifici dove l'ente pubblico eroga pubblici servizi (cf [art. 7, c. 1, lett. a](#)).

Un altro esempio: sono esenti i fabbricati inagibili a condizione che siano recuperati e destinati alle attività assistenziali in favore dei portatori di handicap (cf [art. 7, c. 1, lett. g](#)).

Alcune tra le ipotesi di esenzione riguardano in modo particolare gli immobili degli enti ecclesiastici, come quella relativa agli edifici di culto e loro pertinenze (cf [art. 7, c. 1, lett. d](#)) e quella che ha dato origine al decreto 163 di cui ci stiamo occupando. Si tratta della [lettera i\) dell'articolo 7](#) della legge sull'ICI che stabilisce l'esenzione per gli immobili in relazione ai quali si verificano **due requisiti**: devono essere **utilizzati dagli enti non commerciali** e devono essere **destinati a quelle attività che la legge indica** perché le ritiene di particolare significato nel contesto sociale.

Esaminiamo uno per volta i due requisiti.

Ente non commerciale è una definizione fiscale che identifica un soggetto che:

- non può essere una società (quindi può essere un'associazione, una fondazione, un comitato, un ente ecclesiastico, un'organizzazione di volontariato, una ONG, un comune, una regione, una provincia, ecc.);
- non può avere per fine lo svolgimento di un'attività imprenditoriale (quindi può avere finalità culturali, sportive, ricreative, assistenziali, religiose, ecc.);
- deve escludere la possibilità di distribuire utili (quindi ogni entrata deve essere destinata allo svolgimento delle attività che servono alla realizzazione dei fini dell'ente).

Nel linguaggio comune parliamo di *enti non profit*, *enti senza fine di lucro*, *enti morali*, e, se ci limitiamo agli enti non commerciali diversi di natura privata (escludendo cioè gli enti pubblici), *enti del terzo settore*.

Gli enti ecclesiastici sono una categoria di enti non commerciali il cui fine è per obbligo di legge (il [Concordato](#)) quello di religione o di culto. E' ancora una legge dello Stato (la [legge 222 del 1985](#)) che divide in due categorie le attività che gli enti ecclesiastici possono svolgere:

- la prima categoria riguarda le attività definite di **religione o di culto** che l'ente ecclesiastico deve per forza svolgere, altrimenti non viene riconosciuto dallo Stato come ente ecclesiastico: *"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"* (art. 16, lett. a);
- la seconda categoria sono **tutte le altre attività** (tecnicamente definite "attività diverse da quelle di religione o di culto") che l'ente ecclesiastico può svolgere e che l'articolo 16, lettera b) indica: in parte elencando quelle che più frequentemente vengono svolte ovvero *"quelle di assistenza e di beneficenza, istruzione, educazione e cultura"*; in parte definendole genericamente come *"attività commerciali o a scopo di lucro"* (art. 16, lett. b).

Per avere diritto all'esenzione, però, non basta essere un ente non commerciale. La legge richiede infatti un **secondo requisito**: nell'immobile deve essere svolta una o più delle attività che la legge indica in quelli che possiamo definire **due elenchi** (cf [art. 7, c. 1, lett. i](#) del D.Lgs. 504 del 1992):

- **nell'elenco 1** sono comprese otto attività: quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive;
- **nell'elenco 2** sono comprese le attività di religione o di culto (attraverso il rinvio all'articolo 16, lettera a della legge 222 del 1985) che, come abbiamo visto sopra, sono 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.

E' evidente che **l'elenco 1 riguarda tutti gli enti non commerciali, mentre l'elenco 2 riguarda solo gli enti ecclesiastici.**

E' altrettanto evidente che, mentre le attività dell' **elenco 2** sono sempre attività non commerciali, **le attività dell'elenco 1 possono essere indifferentemente commerciali oppure non commerciali** – a seconda che siano svolte a fronte di corrispettivi oppure gratuitamente – e che tale circostanza è ininfluenza ai fini dell'ICI: non viene data alcuna indicazione su **come** le attività debbano essere svolte: quello che è invece richiesto è che siano **quelle**.

PERCHÉ ERA STATA EMANATA LA NUOVA NORMA

Fatte queste premesse, cerchiamo di **capire il motivo per cui è stato necessario che una legge (l' [articolo 6 del decreto legge 163](#)) confermasse quanto un'altra legge (il decreto legislativo 504 sull'ICI) aveva già stabilito.**

Nella primavera dello scorso anno, la **Cassazione** ha emanato quattro sentenze (tutte relative alla stessa vertenza, riguardanti quattro anni d'imposta, quelli dal 1993 al 1996) nelle quali ha dato un'interpretazione del tutto sbagliata di questa esenzione (cf Sentenza 4573, 4642, 4644 e 4645, tutte del marzo 2004). **Il caso** riguardava gli immobili nei quali un istituto religioso svolgeva delle attività che aveva ritenuto incluse tra quelle esenti ai fini ICI.

I giudici hanno affermato che per avere diritto all'esenzione occorrono **due requisiti**: bisogna essere un ente non commerciale (e hanno riconosciuto che l'istituto religioso lo è) e bisogna svolgere nell'immobile una o più delle attività previste dalla legge (e hanno stabilito che le attività svolte erano "sanitaria" e "ricettiva").

Nonostante ciò, **hanno però negato l'esenzione** sulla base di questo sostanziale ragionamento:

- l'ente ecclesiastico ha diritto all'esenzione per gli immobili in cui svolge **le attività di religione o di culto**, perché la legge sull'ICI lo stabilisce attraverso il richiamo dell' [articolo 16, lett. a](#)) (sono le attività che abbiamo definito **elenco 2**) ;
- inoltre ha diritto all'esenzione **anche in relazione agli immobili in cui svolge le attività diverse da quelle di religione o di culto** anche se la legge sull'ICI non le ha richiamate esplicitamente (nell'articolo 7 del decreto ICI, infatti non sono richiamate le attività dell' [articolo 16, lett. b](#) che lo ricordiamo, sono le attività di assistenza, beneficenza, istruzione, educazione e cultura) perché esse sono già comprese in quello che abbiamo definito **elenco 1** (cf l' [articolo 7, c. 1, lett. i](#)) della legge sull'ICI;
- non ha invece diritto all'esenzione per gli immobili in cui svolge **le attività commerciali o a fini di lucro** perché anche se queste rientrano tra quelle elencate dall'articolo 16, lett. b) **non sono invece comprese nell'articolo 7, lettera i) della legge sull'ICI.**

E' evidente che questa interpretazione **modifica** la norma che stabilisce quali sono i requisiti per avere diritto all'esenzione ICI **aggiungendone un terzo** ai due che abbiamo visto prima: mentre per la legge ICI è **necessario e sufficiente** che l'immobile sia utilizzato da un ente non commerciale e sia destinato ad una o più delle attività che identifica, per la Cassazione occorre anche che queste attività siano svolte in forma di attività non commerciale. Ma questo, come abbiamo sottolineato sopra, non è un aspetto che riveste interesse ai fini ICI, mentre assume invece un'importanza decisiva nell'ambito delle imposte sui redditi.

In pratica, tornando all'esempio iniziale, la gestione di una scuola materna da parte di un ente non commerciale, dobbiamo distinguere l'ambito relativo all'ICI da quello relativo alle imposte sui redditi:

- per quanto riguarda l'ICI l'immobile che ospita la scuola sarà esente perché si tratta di attività "didattica", inclusa tra quelle agevolate;

- per quanto riguarda le imposte sui redditi, invece, occorre operare un'ulteriore verifica:

§se l'ente non incassa rette l'attività non avrà rilevanza fiscale;

§se l'ente incassa rette l'attività sarà considerata commerciale e l'ente dovrà pagare le imposte e adempiere a tutti gli obblighi come qualunque altro soggetto che svolga quella stessa attività.

Con il **D.L. 163** il legislatore **precisava** (cioè chiariva come deve essere interpretata la legge sull'ICI **già esistente**) che l'immobile nel quale l'ente ecclesiastico svolge un'attività diversa da quella di religione o di culto, purché tale attività sia compresa **nell'elenco 1 dell'articolo 7** (cioè le attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive) della legge sull'ICI, ha diritto all'esenzione, anche se questa attività è svolta in forma di attività commerciale.

Quindi il decreto 163 non introduceva alcuna nuova agevolazione, **ma precisava che ai fini dell'esenzione servono due requisiti e non tre come vuole la Cassazione.**

Anzi. Se leggiamo fino in fondo la norma destinata alla decadenza, vediamo che per gli enti ecclesiastici l'ambito delle agevolazioni veniva addirittura ristretto e non ampliato. Infatti, l'articolo 6 chiudeva subordinando l'esenzione alla condizione che l'attività fosse "*connessa a finalità di religione o di culto*". Una limitazione che nella legge originaria non c'è e che il legislatore aveva aggiunto in occasione dell'interpretazione autentica.

QUALI CONSEGUENZE DERIVANO DALLA MANCATA CONVERSIONE DEL DECRETO

Come dovrebbe risultare evidente da quanto abbiamo visto fino a questo punto, la decadenza del decreto legge 163 **non comporta il venir meno dell'esenzione** dal momento che questa era (e rimane) disciplinata dall' **articolo 7, c. 1, lett. i)** della legge sull'ICI di cui il decreto legge costituiva solo una interpretazione autentica.

La situazione torna quindi ad essere quella preesistente: la Corte di Cassazione fornisce, in quattro sentenze (ma, come abbiamo evidenziato, riguardanti tutto lo stesso caso) un'interpretazione restrittiva e non logicamente motivata di una norma il cui tenore letterale è estremamente chiaro: l'esenzione spetta se l'immobile è utilizzato da un ente non commerciale e se è destinato totalmente ad una o più delle 8 attività indicate dalla legge; **l'ulteriore condizione dell'assenza del carattere commerciale dell'attività non è richiesta dalla norma, né può esservi aggiunta in via interpretativa.**

D'altra parte l'illogicità di tale lettura appare evidente se consideriamo che **qualora venisse assunta come chiave interpretativa della norma agevolativa comporterebbe in pratica l'inutilità di una buona parte delle esenzioni previste dalla legge**. Si pensi, ad esempio alle attività sanitarie, didattiche e ricettive: dal momento che tali attività non possono essere svolte se non come attività commerciali la loro inclusione tra quelle oggetto di esenzione sarebbe praticamente senza alcun significato. Infatti, l'unica possibilità che tali attività possano essere esercitate in forma non commerciale è l'ipotesi di esercizio **gratuito e non convenzionato** (esempio ambulatorio per soggetti emarginati, scuola di alfabetizzazione per extracomunitari, rifugio per persone senza fissa dimora). Se, però, questa fosse l'interpretazione corretta la loro menzione nell'elenco delle attività esenti sarebbe del tutto superflua in quanto, svolte in forma gratuita sarebbero già esenti in quanto incluse tra quelle assistenziali che la norma già prevede.

Come si vede l'ulteriore condizione dell'assenza del carattere commerciale dell'attività che Sentenza aggiunge in via interpretativa, forza la ratio della norma e ne limita arbitrariamente la portata.