NON PROFIT

Avvenire

Supplemento al n. 126 di Avvenire di mercoledì 29 maggio 2013

Le ultime novità IMU

Lorenzo Simonelli e Patrizia Clementi

Anche il secondo anno di applicazione dell'IMU è caratterizzato da difficoltà applicative e dalla normativa continuamente "rivisitata".

Ne sono dimostrazione le due circolari del Ministero dell'Economia e delle Finanze – Direzione Legislazione Tributaria e Federalismo Fiscale, che sono intervenute su due aspetti di particolare rilevanza: la dichiarazione e il versamento dell'acconto.

1. La dichiarazione IMU: nuovi termini e ravvedimento

Con la Circolare 1/DF del 29 aprile scorso il Ministero illustra le conseguenze della modifica apportata dal decreto legge 8 aprile 2013, n. 35 alla disciplina della dichiarazione IMU recata dal comma 12-ter dell'articolo 13 del decreto legge 201/2011.

Prima della modifica era stabilito che la dichiarazione dovesse essere presentata "*entro novanta giorni dalla data in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta*" e che "*per gli immobili per i quali l'obbligo dichiarativo è sorto dal 1° gennaio 2012*" la dichiarazione doveva essere presentata entro il 4 febbraio.

Con la modifica apportata dalla lettera a) del comma 4 dell'articolo 10 del D.L. 35/2013, è invece stabilito che la dichiarazione diviene annuale; recita infatti il nuovo articolo 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*". Anche il termine per la presentazione della dichiarazione relativa agli immobili *"per i quali l'obbligo dichiarativo è sorto dal 1° gennaio 2012*" è stato modificato (retroattivamente): invece del 4 febbraio è stabilito che "*la dichiarazione deve essere presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello i pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto di approvazione del modello di dichiarazione dell'imposta municipale propria e delle relative istruzioni*", cioè entro il prossimo 30 giugno, dato che il modello di dichiarazione è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 5 novembre dello scorso anno.

Ne consegue che, precisa la Circolare, la nuova norma "*oltre a stabilire, a regime, il nuovo termine di presentazione delle dichiarazioni, produce effetti anche su quelle dovute per l'anno 2012 che potranno, quindi, essere presentate entro il 30 giugno 2013*".

La modifica normativa ha lo scopo di evitare "*un'eccessiva frammentazione dell'obbligo dichiarativo derivante dal precedente termine mobile dei 90 giorni"* e, contemporaneamente, "*risolve i problemi sorti in ordine alla possibilità, da parte dei contribuenti, di ricorrere all'istituto del ravvedimento di cui alla lettera b), comma 1,*

dell'articolo 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che altrimenti non avrebbero trovato soluzione".

La problematiche evocate dalla Circolare riguardano l'istituto del ravvedimento operoso, ovvero la possibilità di rimediare spontaneamente alle omissioni o alle irregolarità commesse nell'applicazione delle disposizioni tributarie fruendo di una riduzione della sanzione amministrativa prevista.

In particolare i dubbi interpretativi riguardavano il cosiddetto ravvedimento lungo disciplinato dall'articolo 13 del D.Lgs. 473/1997 in forza del quale la sanzione è ridotta ad un ottavo del minimo (che nel caso di omesso versamento è fissata al 30%), se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero, quando non è prevista una dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore.

Prima della modifica normativa e dei relativi chiarimenti ministeriali, non ritenendo che la dichiarazione originariamente prevista fosse "periodica", si reputava che il ravvedimento lungo potesse essere effettuato entro l'anno dall'omissione o dall'errore (in pratica entro un anno dal versamento); ora, invece, si potrà regolarizzare entro l'anno dalla presentazione della dichiarazione. In pratica, secondo le nuove norme, le irregolarità riguardanti i versamenti effettuati lo scorso anno potranno essere sanati entro il prossimo 30 giugno, mentre secondo le precedenti interpretazioni si sarebbero potute sanare le irregolarità degli

acconti entro il prossimo 17 giugno e quelle degli acconti entro il 16 dicembre.

Sempre in tema di ravvedimento operoso, la Circolare ricorda anche la possibilità di sanare la mancata presentazione della dichiarazione, con la riduzione della sanzione ad un decimo del minimo di quella prevista, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni a decorrere dal 30 giugno.

Ciò vuol dire, con riferimento alla dichiarazione relativa al 2012, che può essere presentata nei termini entro il 30 giugno oppure usufruendo del ravvedimento operoso con la riduzione della sanzione ad un decimo, entro il 28 settembre 2013, termine che, cadendo di sabato, è prorogato al successivo 30 settembre 2013.

2. La particolare situazione degli enti non commerciali

Questa situazione, piuttosto intricata, è ancora più complicata per gli enti non commerciali, comprese le parrocchie e gli altri enti ecclesiastici, i quali non hanno ancora a disposizione la modulistica necessaria per effettuare la dichiarazione IMU relativa al 2012.

Come si ricorderà, il Ministero dell'Economia e delle Finanze con la Risoluzione n. 1/DF dello scorso 11 gennaio ha infatti stabilito che gli enti non commerciali non dovevano presentare la dichiarazione alla scadenza allora stabilita per tutti gli altri soggetti (che era il 4 febbraio e che ora viene spostata al prossimo 30 giugno) "*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*".

Considerando, però, che a tutt'oggi il modello di dichiarazione per gli enti non commerciali non è stato approvato si può concludere che:

- il termine del 30 giugno 2013 per la dichiarazione relativa al 2012 non si applica;
- la dichiarazione per il 2012 dovrà essere presentata con il modello e nei termini che saranno stabiliti da apposito decreto;
- al ravvedimento operoso per i versamenti relativi all'anno 2012 si potrà aderire entro un anno dalla data (ancora sconosciuta) fissata per la dichiarazione riguardante il 2012.

Vale la pena di ricordare che gli enti non profit che fiscalmente hanno perso la qualifica di enti non commerciali in quanto volgono attività commerciali in maniera prevalente o esclusiva (cfr. artt. 73 e 149, D.P.R. 917/1986), i trovano nella situazione di tutti gli altri contribuenti, descritta al punto 1.

3. Il versamento della prima rata 2013

Se la situazione riguardante le dichiarazioni si può definire complicata, quella relativa al primo acconto 2013 ha aspetti surreali.

Anche in questo caso sono intervenute modifiche normative che sono oggetto di un chiarimento ministeriale, la Circolare n. 2/DF del 23 maggio scorso. I chiarimenti, però, non si limitano a prendere in considerazione le novità apportate dalla legge, nello specifico il decreto legge 35 dell'8 aprile 2013, ma illustrano anche le conseguenze degli emendamenti approvati solo da una delle due Camere che, quindi, non hanno ancora forza di legge.

Cerchiamo di capire i termini della questione. Va innanzitutto premesso che il D.L. 35/2013 ha modificato il comma 13-bis del D. L. n. 201 del 2011 stabilendo che i contribuenti devono effettuare il versamento della prima rata dell'IMU entro il 17 giugno (poiché il 16 cade di domenica), tenendo conto delle deliberazioni di approvazione delle aliquote e della detrazione nonché dei regolamenti pubblicati nel sito www.finanze.it alla data del 16 maggio di ciascun anno di imposta.

Questa norma appena introdotta è modificata ad opera di un emendamento nel corso della conversione in legge del decreto; l'emendamento, approvato alla Camera e ora all'esame del Senato, prevede che "*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*".

La Circolare, considerando che la conversione in legge del decreto (e quindi la decorrenza dell'entrata in vigore degli emendamenti approvati) avverrà a ridosso del termine per l'acconto (il decreto deve essere approvato entro il 7 giugno e i versamenti devono essere effettuati entro i 10 giorni successivi), risponde – positivamente – al quesito "*se, per evitare disagi organizzativi, legati ai tempi di conversione del D. L. n. 35 del 2013, sia possibile dare attuazione anticipata all'emendamento in questione*".

Quindi i contribuenti potranno, a loro scelta, effettuare il versamento dell'acconto calcolandolo:

– "*sulla base delle deliberazioni di approvazione delle aliquote e della detrazione nonché dei regolamenti*

pubblicati nel sito www.finanze.it alla data del 16 maggio 2013", cioè applicando la norma introdotta dal decreto 35, in vigore fino alla sua conversione;

– "*sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente*", cioè applicando l'emendamento che dovrebbe diventare legge con la conversione del decreto.

Dal momento, però, che la potestà di accertamento del tributo spetta ai comuni e che questi potrebbero non condividere la posizione espressa nella Circolare e, di conseguenza, sanzionare i contribuenti che avessero effettuato il versamento della prima rata dell'IMU tenendo conto delle disposizioni contenute nell'emendamento ancor prima della conversione in legge del decreto, il Ministero ritiene che "*possa trovare applicazione la disposizione di cui all'art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, in base alla quale 'le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria'*".

La Circolare contiene inoltre un'importante precisazione, particolarmente rilevante per gli enti non commerciali che adotteranno, per il calcolo dell'acconto, il criterio introdotto dall'emendamento: il riferimento alle aliquote e alle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente.

"*L'applicazione concreta della disposizione in esame* – chiarisce la Circolare – *comporta, in via generale, che, ai fini della prima rata dell'IMU, la locuzione 'anno precedente' vale esclusivamente per le aliquote e per le detrazioni applicabili ma non anche per gli altri elementi*

relativi al tributo, quali, ad esempio, il presupposto impositivo e la base imponibile, per i quali si deve tenere conto della disciplina vigente nell'anno di riferimento". Ne consegue che "*la prima rata dell'IMU potrebbe non coincidere esattamente con la metà dell'imposta dovuta per l'anno precedente, poiché non sempre è riscontrabile un'identità di situazioni rispetto all'anno antecedente*".

a) Gli immobili esenti pro-quota

La situazione descritta, cioè un diverso presupposto impositivo e una diversa base imponibile, dovrebbero essere particolarmente ricorrenti nel caso degli enti non commerciali per i quali nel 2013 entra in vigore l'esenzione pro-quota per gli immobili a uso promiscuo.

L'articolo 91-bis del D.L. 1/2012 ha infatti introdotto un'ipotesi di "esenzione parziale" per le unità immobiliari utilizzate dagli enti non commerciali in modo promiscuo, cioè per quelle unità immobiliari nelle quali si svolgono insieme ad attività esenti anche attività non esenti. In questo caso "*l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione*" (D.L. 1/2012, art. 91-bis, c. 3). I criteri da usare per calcolare la percentuale di esenzione sono stati definiti con il D.M. 19 novembre 2012, n. 200 che all'articolo 6 stabilisce che "*gli enti non commerciali presentano la dichiarazione* […] *indicando distintamente gli immobili per i quali è dovuta l'IMU, anche a seguito dell'applicazione del comma 2 dell' art. 91-bis del D.L. n. 1 del 2012, nonché gli immobili per i quali l'esenzione dall'IMU si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale degli stessi…*".

Certamente i versamenti dello scorso anno comprendevano anche l'imposta relativa a questi immobili, mentre una parte dell'immobile gode dell'esenzione. Il problema, non irrilevante, è che i criteri definiti dal D.M. 200 del 2012 sono solo enunciati e per la loro concreta applicazione si sperava in chiarimenti contenuti nel modello di dichiarazione che, come abbiamo ricordato sopra, non è ancora disponibile.

b) Gli immobili concessi in comodato

Un altro elemento che può influire sul calcolo dell'acconto dovuto per il 2013 è contenuto nella Risoluzione 4/DF del 4 marzo 2013 con la quale il Ministero si è espresso circa la possibilità che l'esenzione disposta dalla lettera i) dell'articolo 7 del D.Lgs. 504/1992 possa ritenersi applicabile anche nell'ipotesi in cui l'immobile di un ente non commerciale è concesso in comodato ad un altro ente non commerciale.

Ricordiamo che l'esenzione in questione riguarda gli immobili "*destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, 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 "*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"*, ma con riferimento a questa tipologia di attività la prescrizione di esercizio con modalità non commerciali non ha rilevanza]".

Ricordiamo inoltre i limiti di questa esenzione; 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, lett. i) del D.Lgs. 504/1992;
- l’attività deve essere svolta con modalità non commerciali come definite dal D.M. 200/2012,
- l’ente utilizzatore deve avere adeguato lo statuto con le clausole prescritte dal D.M. 200/2012 (o adottato il regolamento, se si tratta di ente ecclesiastico).

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

Infine, considerato che la stessa Risoluzione 4/DF/2013 richiede 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*» si ritiene che il proprietario debba ottenere, ogni anno, dall’utilizzatore una dichiarazione che attesta:

- la sua natura di ente non commerciale,
- l’utilizzo dell’immobile per le sole attività agevolate e con modalità non commerciali,
- l’adozione delle modifiche statutarie richieste dal D.M. 200/2012 oppure l’adozione del regolamento se si tratta di ente ecclesiastico.