

Supplemento al n. 225 di Avvenire di mercoledì 24 settembre 2014

**PROROGA (PROBABILE) DEL TERMINE PER  
L'INVIO DELLA DICHIARAZIONE IMU-TASI  
DEGLI ENTI NON COMMERCIALI**

La stampa specializzata ha annunciato l'arrivo del Decreto che proroga dal 30 settembre al 30 novembre 2014 il termine ultimo per presentare la dichiarazione IMU-TASI degli Enti non commerciali relativamente agli anni 2012 e 2013.

Il termine slitterebbe di fatto al 1° dicembre essendo il 30 novembre domenica.

Il provvedimento sarebbe in attesa solo della firma del ministro dell'Economia.

La proroga è certamente motivata dai problemi connessi alla modalità di presentazione, visto che la dichiarazione può essere inviata solo per via telematica, ma è stata probabilmente concessa anche per venire incontro agli enti e ai loro professionisti che devono affrontare l'adempimento reso piuttosto complesso dalle ipotesi di utilizzi misti per attività commerciali e istituzionali, per i quali occorre fare diversi calcoli.

## **Le esenzioni per gli immobili utilizzati per le attività socialmente rilevanti. Le condizioni per l'esenzione**

*Lorenzo Simonelli e Patrizia Clementi*

Tra le esenzioni già previste per l'ICI e riconfermate per l'IMU vi sono quelle dell' art. 7, lett. i), D.Lgs. n. 504/1992 riguardanti «*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, [...] 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*».

Circa le attività meritevoli di esenzione vi è stata una sola variazione, introdotta nel 2014, relativa alla “ricerca scientifica”.

Per illustrare adeguatamente questa norma le Istruzioni ministeriali alla compilazione della Dichiarazione IMU-TASI offrono il seguente schema di lettura che riprende l'articolazione del fondamentale D.M. 200 del 19 novembre 2012: 1) requisito soggettivo (gli enti non commerciali), 2) requisito oggettivo (le 10 attività agevolate), 3) i “requisiti generali” e i “requisiti di settore” che determinano ai soli fini IMU la “modalità non commerciale” di svolgimento delle attività.

### **1. Requisito soggettivo**

Per godere dell'esenzione la norma prescrive un previo requisito di carattere soggettivo: la qualifica di ente non commerciale (ENC) come definita dal TUIR all'articolo 73,

c. 1, lett. c) «*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 ENC, dopo le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 460/97, 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 dell'art. 51 [ora 55] del T.U.I.R. 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 rientrano sempre tra gli ENC gli enti ecclesiastici e le associazioni sportive dilettantistiche, nonché i cori, le bande e le filodrammatiche (art. 2, L. 350/2003).

## **2. Requisito oggettivo. Le attività agevolate**

Per godere dell'esenzione non è sufficiente essere un ENC ma è necessario che l'immobile sia utilizzato per svolgere con modalità non commerciali una o più delle dieci attività di rilevante valore sociale indicate alla lett. i). Il DM 200/2012 ha puntualmente identificato definito tali attività che, in alcuni casi, le Istruzioni ministeriali hanno ulteriormente precisato ed esemplificato.

Tra queste attività rientrano, attraverso il richiamo dell'art. 16, lett. a) della L. n. 222/85, le attività di religione e culto della Chiesa Cattolica e, come precisano le Istruzioni, quelle *«individuate secondo i criteri fissati nelle singole Intese con le Confessioni Religiose, ai sensi dell'art. 8 della Costituzione, nonché [al]le attività di culto degli istituti eretti in enti morali, ai sensi della legge 24 giugno 1929, n. 1159»*).

### **3. Requisiti generali e requisiti di settore: “la modalità non commerciale”**

Con l'introduzione dell'IMU l'esenzione della lett. i) ha subito una modifica significativa circa le modalità di svolgimento delle attività: mentre l'ICI prescriveva che tali modalità fossero “non esclusivamente commerciali”, l'IMU richiede che siano “non commerciali”, restringendo così i casi di esenzione.

Le condizioni che consentono di definire che un'attività è svolta con “modalità non commerciali” sono state puntualmente identificate dal D.M. 200/2012 e precisate dalle Istruzioni ministeriali, attraverso due ulteriori requisiti, entrambi necessari: quelli generali (le clausole da inserire nello Statuto o nel Regolamento, per i soli enti ecclesiastici, il cui testo è stato definito dall'art. 3 del D.M. 200) e quelli di settore (i limiti economici relativi a ciascuna attività).

Prima di procedere all'analisi di questi requisiti, occorre una duplice precisazione.

Anzitutto non vi è ragione per ritenere che anche le attività di religione e culto debbano essere svolte con “modalità non commerciali” in quanto tale requisito intende limitare 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 fuori da qualsiasi contesto di "impresa" e di "mercato".

In secondo luogo si evidenzia che il concetto di "modalità non commerciale" di cui alla lett. i) e al D.M. 200/2012 rileva soltanto in riferimento all'IMU (e non all'intero sistema tributario). Infatti l'articolo. 1 del D.M., che contiene le "definizioni", ha stabilito che per "modalità non commerciale" si 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 la definizioni di "attività commerciale" (cioè di impresa) nell'ambito delle imposte dirette (artt. 55ss del TUIR) e dell'IVA (art. 4, D.P.R. 633/1972).

Rinviando per l'illustrazione dei "requisiti di settore" ad altro articolo di questo stesso numero, esaminiamo i "requisiti generali".

Il legislatore ha deciso che la "modalità non commerciale" abbia anche un riflesso giuridico, imponendo che lo Statuto degli ENC abbia tre precise norme il cui testo è definito dall'art. 3: *«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».*

Queste clausole riproducono sostanzialmente i vincoli prescritti per le ONLUS (cfr. art. 10, co. 1, lett. d-e-f, D.Lgs. n. 460/1997) al fine di impedire che il loro patrimonio, costituito anche grazie alle agevolazioni godute, possa uscire dal “mondo Onlus”.

Per quanto riguarda gli enti ecclesiastici la Risoluzione n. 1 del 3 dicembre 2012 ha però 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».*

#### **4. L'uso promiscuo**

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

Infatti l'articolo 91-bis, c. 3, L. 1/2012 ha concesso, in caso di utilizzazione mista dell'unità immobiliare e qualora non sia possibile procedere al frazionamento catastale, che l'esenzione non sia del tutto persa ma si applichi in proporzione all'utilizzazione non commerciale.

Per identificare i criteri rilevanti per determinare tale proporzione e le modalità per dichiarare l'uso promiscuo, lo stesso articolo 91-bis rinvia ad un successivo provvedimento: il D.M. 200/2012 in riferimento ai criteri e il D.M. 26 giugno 2014 per il modello di Dichiarazione.

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

Il modello di Dichiarazione recepisce tale possibilità e riserva apposite caselle per indicare quando si applica anche il criterio del tempo accanto a quello dello spazio o del numero dei soggetti.

Alcuni esempi possono aiutare ad applicare correttamente l'agevolazione in caso di uso promiscuo.

Una delle sale della parrocchia (45 m<sup>2</sup>) è concessa in locazione ad una società (uso imponibile), mentre il resto dell'unica unità immobiliare (720 m<sup>2</sup>) è utilizzata per attività di religione e culto (oratorio): in tal caso l'IMU sarà calcolata su un imponibile determinato applicando al valore dell'immobile la percentuale risultante dal rapporto tra la

superficie della sala rispetto e quella dell'unità immobiliare (= 6,25%).

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 grande salone parrocchiale (400 m<sup>2</sup>) facente parte dell'unico complesso parrocchiale (1400 m<sup>2</sup>) è concesso in locazione per 3 mesi ad una società: in tal caso l'IMU sarà calcolata su un imponibile determinato applicando al valore dell'immobile la percentuale del 6,39%, data dalla moltiplicazione del risultato del rapporto tra i mesi locati e l'intero anno (25%) con il risultato del rapporto tra lo spazio della sala rispetto allo spazio complessivo (28,57%).

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.



## **Esenti anche gli immobili in comodato**

*Lorenzo Simonelli e Patrizia Clementi*

Lo scorso anno il Ministero, con la Risoluzione 4/DF del 4 marzo, si è espresso circa la possibilità che l'esenzione disposta dalla lett. 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.

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 sono 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 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».*

La risoluzione è stata molto apprezzata perché evita che un comportamento generoso (concedere gratuitamente un immobile) sia penalizzato dall'imposizione IMU. È importante, però ribadire 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.

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»* 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.

## **Le esenzioni specifiche per Enti Ecclesiastici**

*Lorenzo Simonelli e Patrizia Clementi*

Se il Modello di Dichiarazione IMU-TASI deve essere utilizzato dagli ENC che possiedono almeno un immobile esente ai sensi della lett. i), e i Quadri che la compongono sono predisposti solo per queste ipotesi, in sede di compilazione emerge la domanda di come annotare gli altri casi di esenzione previsti dall'art. 7 del D.Lgs. n. 504/92.

La questione interessa in modo particolare gli enti ecclesiastici in quanto possono godere dell'esenzione non solo a motivo dell'utilizzo degli immobili per attività di "religione e culto" (è il senso dell'inciso finale della lett. i), "*nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222*"), ma anche per altre fattispecie sempre definite dall'art. 7:

- lett. b) *«i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9»* (le chiese sono in categoria E/7);
- lett. 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»;*
- lett. h) *«i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984».*

Quali siano le attività riconducibili a "religione e culto" è precisato dall'art. 16, lett. a), L. n. 222/85 "*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 lett. i) gli oratori, i centri parrocchiali, i seminari, le case religiose, i monasteri e i conventi (Cass. n. 26657/09), gli episcopi e gli uffici delle Curie diocesane (Cass. n. 6316/05).

Altri immobili, invece, non sono considerati esenti per questo motivo; ecco, dunque, la rilevanza per gli enti ecclesiastici delle altre ipotesi di cui alle lett. b) e d) dell'articolo 7.

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 tra l'altro 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 accatastato con categoria E/7, ma nel contempo è anche un edificio di culto ed è anche un edificio ove si svolge l'attività di religione e culto. Al contrario altri immobili sono esenti per un solo motivo; ed un esempio sono proprio le case del clero, esenti solo in quanto pertinenze della chiesa ove il sacerdote incaricato dal vescovo preside al culto. In riferimento a tutti i casi in cui l'esenzione non è riconducibile alle ipotesi di cui alla lett. i) – la sola contemplata dalla Dichiarazione (come ben emerge nella

prima riga del Quadro B laddove si trovano le caselle numerate da 1 a 10) – ma per una delle altre lettere dell’articolo 7, si pone il problema di come dichiarare l’immobile.

Poiché le Istruzioni tacciono al riguardo, una possibile soluzione – in ossequio all’obbligo di elaborare e trasmettere una dichiarazione completa e veritiera – potrebbe essere la seguente, almeno in riferimento all’Ente ecclesiastico: nel Quadro B fleggere la casella 9 (attività di religione e culto) e indicare nel campo “Annotazioni” del Quadro A il motivo di esenzione (per es. “edificio di categoria E/7”, oppure “pertinenza dell’edificio di culto ai sensi della lett. d”).

Questa soluzione potrebbe apparire un po’ estrema se applicata anche ai terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina, in quanto non vi è alcun nesso tra il motivo di esenzione e l’attività di religione e culto (casella 9); tuttavia fin quando non saranno date indicazioni autorevoli non si individua un altro modo per segnalare l’esenzione, considerato che la Dichiarazione telematica prescrive di fleggere almeno una casella di esenzione per poter procedere e concludere il processo di compilazione.

## **L'esenzione per le attività socialmente rilevanti. La modalità non commerciale**

*Costanza Bonelli*

Gli enti non commerciali che utilizzano i propri immobili per svolgere attività di particolare rilevanza sociale possono usufruire dell'esenzione IMU disposta dall'articolo 7, c. 1, lett. i) del D.Lgs. 504/1992; la stessa esenzione, alle medesime condizioni è riconosciuta anche quando l'attività è svolta da un ente non commerciale diverso da quello proprietario, se l'uso dell'immobile è concesso a titolo gratuito (l'argomento è affrontato in altro articolo in questo stesso numero).

Più precisamente l'esenzione riguarda gli immobili utilizzati per le attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive (oltre a quelle di religione e culto), a condizione che tali attività siano svolte "con modalità non commerciale".

Con il D.M. 200 del 19 dicembre 2012 sono stati stabiliti «*i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività [...] come svolte con modalità non commerciali*».

I "requisiti generali" concernono le clausole che devono essere contenute negli statuti degli enti (questo argomento è sviluppato in altro articolo su questo stesso numero).

I "requisiti di settore" riguardano le modalità di svolgimento e i limiti di carattere economico (art. 4). Il D.M. 200/2012, inoltre, individua con precisione le attività che possono essere ricomprese tra quelle agevolate (art. 1).

### **1. Attività assistenziali e sanitarie**

L'ambito delle *attività assistenziali* è definito dalla lett. f) dell'articolo 1 attraverso il rinvio all'articolo 128 del D.Lgs.

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».*

A proposito delle attività assistenziali le Istruzioni ministeriali alla compilazione del modello di dichiarazione contengono interessanti precisazioni. 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.)»* le Istruzioni riconoscono 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»* e osservano che tale 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»*. Precisano quindi 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 socioassistenziale 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).

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

Le Istruzioni ministeriali alla compilazione del modello di dichiarazione precisano 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 persona in stato di bisogno, con problemi di disabilità o di emarginazione condizionanti lo stato di salute».*

Circa le modalità di svolgimento il D.M. 200 distingue a seconda che le attività siano accreditate, contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le regioni e gli enti locali oppure no (art. 4, c. 2).

Nel primo caso si considerano svolte con modalità non commerciali se le prestazioni sono 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'accREDITAMENTO)
- 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 alla Dichiarazione affermano esplicitamente che *«gli enti non commerciali che rispettano i requisiti previsti dalle norme sull'accREDITAMENTO, 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».*

Se le attività non sono accreditate, contrattualizzate o convenzionate con gli enti pubblici, devono essere svolte in modo gratuito, oppure verso corrispettivi di importo simbolico e comunque non superiore 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.

Le Istruzioni specificano che *«l'ambito territoriale nel settore socio-assistenziale 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».*

## **2. Attività didattiche**

Il D.M. 200/2012 individua l'ambito delle attività didattiche in quello diretto all'istruzione e alla formazione ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53 (art. 1, lett. i).

Le Istruzioni offrono molte precisazioni sulla definizione dell'ambito (pagg. 11-15); vi fanno rientrare la scuola paritaria, l'istruzione e la formazione professionale, le Università. Chiariscono inoltre 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.*

*Si deve, altresì, far presente che anche gli asili nido rientrano nelle attività didattiche e 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».*

Circa le modalità di svolgimento l'art. 4, c. 3 del D.M. 200/2012 stabilisce che la non commercialità 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, applicazione dei contratti collettivi del personale, adeguatezza delle strutture, pubblicità del bilancio,
- 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 affermano che il parametro di riferimento per verificare il rispetto del requisito economico (entità della retta) è il costo medio per studente pubblicato sul sito internet del Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della ricerca ([www.istruzione.it/web/ministero/imu](http://www.istruzione.it/web/ministero/imu)), che deve essere raffrontato al costo medio percepito dall'ente non commerciale.

Il Ministero dell'Istruzione oltre pubblicare il costo medio per studente (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),

nel proprio sito 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».*

### **3. Attività ricettive**

Va innanzitutto chiarito che dall'ambito delle attività ricettive oggetto dell'esenzione sono escluse tutte le attività svolte nelle strutture alberghiere e paralberghiere di cui all'articolo 9 del D.Lgs. 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.

Le attività ricettive agevolate ai sensi della lettera j) dell'articolo 1 del D.M. 200/2012 devono prevedere:

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

Ancora 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»*.

Inoltre, il D.M. 200 identifica la “ricettività sociale”, cioè quelle attività *«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»*.

Questo tipo di ricettività, chiariscono le Istruzioni, costituisce il cosiddetto *housing sociale* e precisano che *«un'attività ricettiva, quindi, per essere considerata di carattere sociale 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, c. 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».*

### **3. Attività culturali e ricreative**

Il D.M. 200/2012 ne definisce l'ambito 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 *«diretta all'animazione del tempo libero»*.

La norma è estremamente sintetica, ed anche le Istruzioni 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 alle realtà aggregative come i "circoli ricreativi"»*.

I limiti economici sono fissati dall'articolo 4, c. 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...»*.

### **5. Attività sportive**

L'ambito delle attività sportive, secondo la lettera m) dell'articolo 1 del D.M. 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 nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002».*

Circa i limiti economici, mentre l'articolo 4 del D.M. 200 si limita ad 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*».

## **Dichiarazione IMU-TASI per le ONLUS**

*Paolo Pesticcio*

La dichiarazione IMU-TASI per gli enti non commerciali non è questione di facile approccio, anche perché riguarda più annualità (costringendo gli enti a ricostruzioni “a posteriori” della situazione immobiliare e, soprattutto, degli utilizzi degli immobili) e perché prevede il solo invio telematico (con le consuete complicazioni sulla disponibilità dei software necessari alla compilazione e all’invio).

Tra le difficoltà si può aggiungere il dubbio che le Onlus possano rientrare nell’ambito dei soggetti che possono usufruire dell’esenzione prevista per gli enti non commerciali che utilizzano gli immobili per le 10 attività di rilevante valore sociale individuate dalla lettera i) dell’articolo 7 del D.Lgs. 504 del 1992 che, come precisato in altro articolo di questo stesso numero, sono tenuti ad adottare il modello IMU-TASI ENC. Il dubbio nasce da quanto riportato in un apposito riquadro delle Istruzioni al modello di dichiarazione (cfr. pag. 7), approvato con D.M. 26 giugno 2014.

In questo passaggio, infatti, viene sostenuto che non tutte le organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui al D. Lgs n. 460/1997 rientrerebbero tra gli enti non commerciali in quanto, come precisato al punto 1.12 della circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 168/E/98, *«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»*. Tuttavia, rassicurano gli estensori, in ragione di quanto disposto dall’articolo 21 del citato decreto legislativo *«i comuni, le province, le regioni e le province autonome di Trento e di*

*Bolzano possono deliberare nei confronti delle ONLUS la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti».*

Le Istruzioni al modello, dunque, escluderebbero l'automatica qualificazione soggettiva delle Onlus, come enti non commerciali, in ragione di una inapplicabilità dei criteri di determinazione della qualifica di ente non commerciale.

Seppur si concorda con l'affermazione in sé, tuttavia si ritiene necessario procedere alla lettura dell'intero par. 1.12 della richiamata Circolare nel quale si afferma, al capoverso successivo, 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»*. Ne deriva che, per la qualificazione di una ONLUS non trovano applicazione i criteri stabiliti dall'articolo 73, c. 1, lett. c) del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR) ma quelli stabiliti nel decreto Onlus. Ciò, tuttavia, non vuole certamente dire che la Onlus non sia un ente non commerciale. Così, per citare ancora la Circolare n.168/E/98, al punto 3 viene precisato che l'articolo 12 del D.Lgs. n. 460/1997 ha introdotto nel TUIR l'articolo 111-ter (ora 150) il quale disciplina il trattamento, ai fini delle imposte sui redditi, delle attività svolte dalle Onlus. La disposizione, come è noto, stabilisce che *«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»*. Le attività istituzionali sono, pertanto, del tutto escluse dall'area della commercialità e sono irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi.

In definitiva, le uniche Onlus che non possono essere enti non

commerciali sono le cooperative sociali, le quali pur essendo Onlus restano pur sempre imprese; gli altri enti che acquisiscono la qualifica di Onlus hanno invece il requisito richiesto per essere qualificati come enti non commerciali, cioè lo svolgimento in maniera prevalente di attività non commerciali.

Differente valutazione può essere operata in relazione al *requisito oggettivo*, il quale prevede che gli immobili utilizzati dall'ente che chieda l'esenzione siano destinati esclusivamente allo svolgimento di 10 specifiche attività: assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, di religione e culto. Rispetto a tale requisito occorre precisare che non tutti i settori esenti coincidono con gli 11 – più precisamente 12 – settori delle ONLUS (si noti che la recente L. n. 125/2014 sulla “Cooperazione internazionale per lo sviluppo” ha introdotto il settore 11*bis* nel D.Lgs. n. 460/1997).

Pertanto, le attività riconducibili ai settori della tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente (n. 8), della tutela dei diritti civili (n. 10) e della ricerca scientifica (n. 11) – quest'ultimo ricompreso nell'esenzione solo dal periodo di imposta 2014 - non sono incluse nell'elenco di cui alla lettera i) e, dunque, gli immobili nei quali sono svolte non sono esenti dall'IMU.

Valutazione analitica richiederà, invece, l'attività di beneficenza (settore n. 3 delle Onlus) in quanto essa può rientrare tra le “attività assistenziali” di cui alla lettera i), come identificate dal D.M. 200/2012 attraverso il richiamo all'art. 128 del D.Lgs. 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, (...)».*

Infine, non sembra possano sorgere problemi di alcun genere rispetto ai requisiti generali (cfr. pag. 8 delle Istruzioni) 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 dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analogia attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge*», sono requisiti previsti come obbligatori per le ONLUS.

## **La dichiarazione IMU-TASI ENC**

*Veronica Tomelleri*

Si dice meglio tardi che mai! Affermazione decisamente appropriata con riferimento alla dichiarazione IMU per gli Enti non commerciali che arriva con due anni di ritardo e ora costringe gli enti a faticose ricostruzioni della loro storia immobiliare! Come se non bastasse, le problematiche che non sono ancora risolte sembrano essere numerose!

Cerchiamo di seguito di fare luce su alcuni aspetti.

### **1. Requisito soggettivo**

L'obbligo di presentazione della Dichiarazione IMU-TASI ENC ricade sugli Enti non Commerciali (di seguito "ENC") definiti dall'art. 73, comma 1, lett. c), del TUIR, ovvero gli *«enti pubblici e privati diversi dalle società che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale [...] residenti nel territorio dello Stato»*.

In altre parole si tratta dei seguenti soggetti: enti pubblici (organi e le amministrazioni dello Stato); enti territoriali (comuni, consorzi tra enti locali, comunità montane, province, regioni, associazioni e enti gestori del demanio collettivo, camere di commercio); aziende sanitarie e gli istituti previdenziali e assistenziali; enti pubblici non economici; università ed enti di ricerca; aziende pubbliche di servizi alla persona e le ex IPAB privatizzate; enti privati (associazioni, fondazioni e comitati); enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e le altre confessioni religiose; enti disciplinati da specifiche leggi di settore, come ad esempio: le organizzazioni di volontariato, organizzazioni non governative, associazioni di promozione sociale, associazioni

sportive dilettantistiche; fondazioni risultanti dalla trasformazione degli enti autonomi lirici e delle istituzioni concertistiche assimilate; enti che acquisiscono la qualifica fiscale di Onlus.

È da sottolineare che spesso si confonde l'ENC dall'ente *non profit* o senza scopo di lucro, ma l'assenza della finalità lucrativa non è sufficiente per essere qualificati come ENC: occorre anche non svolgere attività commerciali in maniera prevalente o esclusiva. Quindi si può affermare che tutti gli ENC sono enti non profit, ma non tutti gli enti *non profit* sono ENC.

Gli Enti ecclesiastici sono invece sempre ENC, anche se svolgono attività commerciali, così come le associazioni sportive dilettantistiche (cfr. art. 149, c. 4, TUIR), i cori, le bande e le filodrammatiche (art. 2, L. 350/2003).

## **2. Requisito oggettivo**

Se gli ENC sopra elencati possiedono almeno un immobile che ricade nelle previsioni di esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) del D. Lgs. n. 504 del 1992, devono presentare questo modello.

Le ipotesi di esenzione previste da tale articolo sono quelle in cui l'immobile è utilizzato dagli ENC per lo svolgimento delle attività: 1) assistenziali; 2) previdenziali; 3) sanitarie; 4) didattiche; 5) ricettive; 6) culturali; 7) ricreative; 8) sportive; 9) di religione e di culto; 10) di ricerca scientifica (dal 2014).

Se il requisito oggettivo di cui sopra è rispettato, l'ENC deve utilizzare questo modello per dichiarare anche tutti gli altri immobili posseduti (non solo l'immobile che ricade



nell'esenzione della lettera *i*) ma anche tutti gli altri immobili, sia che siano esenti, sia che siano imponibili).

Qui nasce una prima problematicità in merito alla compilazione del modello: il quadro B elenca solo 10 caselle quali ipotesi di esenzione da “*flaggare*” che corrispondono alle 10 della lettera *i*). Non dobbiamo dimenticare però che alcuni immobili sono esenti in forza di ipotesi diverse da quelle previste dalla lettera *i*) comma 1 dell'articolo 7 D.Lgs 504/1992.

Si pensi ad esempio all'abitazione dei sacerdoti (esente *ex* lettera *d*), agli immobili accatastati in categoria E che sono (esenti *ex* lettera *b*), ai terreni agricoli in zone montane (esenti *ex* lett. *h*), i 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) si può far prevalere l'esenzione *ex* lettera *i*) sulle altre e *flaggare* una delle 10 caselle del quadro B (è il caso degli edifici di culto che sono esenti sia per la lettera *b*, sia per la lettera *c*, sia per la lettera *i*); tra l'altro la prevalenza della lettera *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 (l'ipotesi dell'uso promiscuo è trattata in altro articolo di questo stesso numero). Se però l'immobile è esente solo per ipotesi diverse da quelle della lettera *i*) non resta che utilizzare il campo “note”.

Da sottolineare infine che se gli ENC non possiedono immobili esenti ai sensi della lettera *i*) ma possiedono solo immobili imponibili e/o esenti per effetto di normative diverse da quella

citata, le istruzioni stabiliscono che devono utilizzare il modello ordinario (quello utilizzato per le persone fisiche e le società) e non il modello ENC.

Questa indicazione ha sorpreso gli enti perché il Ministero dell'Economia e delle Finanze nella risoluzione n. 1/DF/2013 affermava come *«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 [...] 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»*.

Si può quindi ritenere che il termine del 30 settembre (eventualmente prorogato) riguardi gli ENC in generale, a prescindere dal modello che sono tenuti ad utilizzare.

### **3. Presentazione della dichiarazione**

Bisogna prestare attenzione sia alle scadenze di presentazione della dichiarazione, sia alle informazioni da fornire, in quanto cambiano a seconda delle annualità a cui ci si riferisce.

Va innanzitutto premesso che relativamente agli immobili imponibili gli ENC 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 D.L. 201/2011 "recupera" tutte le dichiarazioni presentate ai fini ICI, gli ENC che sono sicuri di aver adempiuto correttamente, fino al 2011, agli adempimenti 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 da dichiarare in ogni caso 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).

Per gli ENC che invece non hanno certezza di essere in regola con gli obblighi dichiarativi 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.

La prima scadenza di presentazione della dichiarazione IMU-TASI per gli ENC, fissata dal D.M. 26.6.2014 nel prossimo 30 settembre sembra prorogata al 30 novembre.

Andranno presentate le dichiarazioni relative alle annualità 2012 e 2013. Quindi per la prima volta, entro la medesima data, andranno presentate 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'ENC 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 dell'immobile stesso.

Partendo quindi dalla situazione statica al 1° gennaio 2012, bisognerà inserire in dichiarazione anche le variazioni che sono intervenute nel corso del 2012; a titolo esemplificativo ma non esaustivo gli acquisti, le cessioni, le permutate, le costituzioni di diritti reali, i frazionamenti catastali, etc.

Si precisa che a differenza di quanto avviene per le dichiarazioni IMU ordinarie, le istruzioni alla Dichiarazione IMU ENC non prevedono una esclusione di comunicazione per gli atti notarili. Pertanto si ritiene corretto comunicare tutte le variazioni, anche se registrate con atto pubblico.

Per quanto attiene alle variazioni nell'utilizzo di un immobile, le stesse devono essere dichiarate qualora da un utilizzo per svolgere una attività esente si passi ad un utilizzo imponibile (es. per lo svolgimento di una attività commerciale) o viceversa; devono essere inoltre dichiarati anche i casi in cui 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 nell'anno 2013 a fronte della quale si ha imponibilità solo parziale dell'immobile (D.M. 200/2012).

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.

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.

#### **4. Tasi**

Il modello di dichiarazione di cui si discute presenta già i riferimenti alla TASI, sia nella denominazione che nel contenuto. È opportuno precisare che la TASI è stata applicata per la prima volta all'annualità 2014, pertanto appare chiaro che in sede di presentazione della prima dichiarazione IMU ENC per le annualità 2012 e 2013, non dovranno essere compilati i campi relativi alla TASI ma solo quelli per la corretta determinazione dell'IMU dovuta e versata. Si fa particolare riferimento al quadro C - righe da 7 a 12, quadro D rigo 2.

La prima dichiarazione che esplicherà i suoi effetti anche ai fini TASI sarà quella la cui scadenza è attualmente prevista nel 30 giugno 2015, ovvero quella relativa all'annualità 2014.

## **Imu. Rimborsi di versamenti indebiti o eccedenti**

*Franco Mastrantonio*

L'IMU, imposta municipale propria, è stata introdotta, con decreto legislativo n. 23 del 14 marzo 2011 (artt. 7, 8 e 9), nell'ambito della legislazione attuativa del federalismo fiscale. Doveva entrare in vigore dal 1° gennaio 2014 e il suo gettito era destinato interamente ai comuni. Ma il Decreto Legge n. 201 del 6 dicembre 2011 (*c. d. manovra salva Italia*), convertito dalla Legge 214 del 22 dicembre 2011, ne ha anticipato l'introduzione al 2012 e, oltre ad incrementare sensibilmente la base imponibile, mediante specifici moltiplicatori delle rendite catastali, ha modificato la natura dell'imposta con la variazione della destinazione, disponendo la riserva a favore dello Stato di una quota di imposta pari alla metà dell'importo.

Successivamente, con la legge n. 228 del 24 dicembre 2012 (legge di stabilità 2013), è stata soppressa la riserva d'imposta a favore dello Stato, tranne che per gli immobili ad uso produttivo classificati nella categoria catastale "D" per i quali l'imposta calcolata con l'aliquota dello 0,76% va versata allo Stato, mentre la parte di aliquota eccedente, eventualmente deliberata dall'amministrazione comunale, va versata al Comune.

A causa di queste riserve, per i contribuenti che abbiano effettuato per errore versamenti non dovuti, allo Stato o al Comune, anche a seguito dei diversi interventi sull'aliquota dell'imposta, si è posto il problema circa il soggetto a cui inoltrare le eventuali istanze di rimborso in caso di versamenti indebiti o eccedenti l'importo dovuto.

### **1. Soggetto competente ad effettuare i rimborsi**

I primi chiarimenti sono stati forniti dalla Risoluzione n. 2/DF, del 13 dicembre 2012, con la quale il Dipartimento delle Finanze ha precisato che l'IMU è un tributo comunale, nonostante la destinazione allo Stato di una parte del gettito. Pertanto, nell'ottica di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti, questi dovranno rivolgersi al Comune, in caso di errore nel versamento. A tale proposito, è la stessa legge istitutiva dell'IMU, sopra citata, a disporre espressamente 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 legge 27 dicembre 2006, n. 296 che individua nel comune il soggetto che deve effettuare i rimborsi dei tributi.

Anche la richiesta di rimborso relativa alla quota d'imposta erroneamente versata allo Stato va presentata al Comune al quale è stato effettuato il versamento. Nel caso in cui il contribuente debba chiedere il rimborso di un'imposta non dovuta sia al Comune sia allo Stato, deve presentare un'unica istanza.

La risoluzione in esame conferma che al Comune compete l'istruttoria per la verifica del diritto al rimborso, ma per la restituzione della quota d'imposta erroneamente versata allo Stato rinvia a successive istruzioni.

## **2. La disciplina dei rimborsi IMU**

La soluzione definitiva è arrivata dal Legislatore con la legge 147 del 27 dicembre 2013 (Legge di stabilità 2014), in vigore dal 1° gennaio 2014.

Nei commi da 722 a 727 dell'unico articolo, sono disciplinate le varie possibili ipotesi di rimborsi IMU, nei casi di erronei o

eccedenti versamenti di imposta eseguiti, a partire dall'anno 2012, a favore dei Comuni e dello Stato.

**a) Versamento effettuato ad un Comune diverso da quello avente diritto (commi 722-723)**

A partire dall'anno d'imposta 2012, nel caso di versamento a favore di un Comune diverso da quello avente diritto all'imposta, *il contribuente invia una comunicazione al Comune al quale ha pagato l'imposta*, indicando gli estremi del versamento, l'importo versato, i dati catastali dell'immobile al quale si riferisce il versamento, il Comune che ha indebitamente ricevuto l'imposta e quello che ne ha diritto.

Il Comune che riceve la segnalazione deve a sua volta attivare le procedure per riversare le somme indebitamente percepite al Comune soggetto attivo dell'IMU.

Per le somme concernenti gli anni d'imposta 2013 e seguenti, la norma impone agli enti locali di comunicare gli esiti delle procedure di riversamento al Ministero dell'economia e delle finanze e al Ministero dell'interno, ai fini delle successive regolazioni del fondo di solidarietà comunale per i comuni delle regioni a statuto ordinario, della Regione Sicilia e della Regione Sardegna, ed ai fini degli accantonamenti dei fondi regionali per i comuni delle autonomie speciali del Nord Italia.

In sintesi, nei casi descritti, il contribuente deve inviare una semplice segnalazione, contenente le informazioni sopra indicate, al Comune cui ha effettuato il versamento. Sarà quest'ultimo a riversare le somme indebitamente riscosse al Comune che ne aveva diritto.

**b) Versamento di importo superiore a quello dovuto (comma 724)**



A decorrere dall'anno d'imposta 2012, per il versamento di importi superiori a quanto dovuto, il contribuente presenta una istanza di rimborso al Comune il quale, in esito alla relativa istruttoria e in caso di esito positivo, provvede alla restituzione della quota di propria spettanza. Comunica, inoltre, gli esiti dell'istruttoria ai Ministeri dell'Economia e finanze e dell'Interno.

*L'Erario effettuerà l'eventuale rimborso dell'imposta di propria competenza secondo le procedure previste dall'articolo 68 delle istruzioni del servizio di tesoreria dello Stato, di cui al DM 29 maggio 2007.*

In questo caso, quindi, il contribuente deve presentare al Comune un'unica istanza di rimborso contenente gli estremi del versamento, i dati catastali dell'immobile al quale si riferisce il versamento, l'importo versato, l'importo effettivamente dovuto e quello di cui chiede il rimborso. In caso di accoglimento dell'istanza, il contribuente riceverà il rimborso sia dal Comune sia dall'Erario, ciascuno per la quota di imposta versata in più di propria competenza.

**c) Versamento allo Stato dell'imposta spettante al Comune (comma 725)**

In tal caso il Comune, a seguito di *apposita comunicazione del contribuente*, dà notizia al Ministero dell'Economia e delle finanze ed al Ministero dell'Interno dell'esito dell'istruttoria.

Per il rimborso delle somme versate nel 2012, l'Erario effettuerà lo stanziamento su un apposito capitolo di spesa, anche di nuova istituzione. Per la restituzione delle somme versate negli anni 2013 e seguenti, verranno effettuati i relativi stanziamenti al Fondo di solidarietà comunale, per i comuni delle regioni a statuto ordinario, della Regione Sicilia e della Regione Sardegna,

ed ai fondi spettanti alle regioni a statuto speciale ed alle province autonome del Nord Italia, per i comuni di loro competenza.

Il contribuente, quindi, dovrà limitarsi ad inviare una segnalazione al Comune, con tutti gli estremi identificativi del versamento e dell'immobile per il quale è stato effettuato. Sarà il Comune a chiedere allo Stato il riversamento dell'imposta dovutagli.

**d) Versamento allo Stato dell'imposta spettante al Comune e successivo versamento anche al Comune dell'importo dovuto (comma 726)**

Quando il contribuente ha versato allo Stato, a titolo di IMU, una somma spettante al comune e, successivamente, ha effettuato un ulteriore versamento al Comune per regolarizzare la propria posizione, può ottenere il *rimborso da parte dello Stato* secondo la procedura prevista dal comma 724.

Anche in questo caso il contribuente dovrà presentare un'istanza di rimborso contenente gli estremi dei versamenti, i dati catastali dell'immobile al quale si riferiscono i versamenti, gli importi versati, e quello di cui chiede il rimborso. In caso di accoglimento dell'istanza, il contribuente riceverà il rimborso direttamente dall'Erario.

**e) Versamento al Comune dell'imposta spettante allo Stato (comma 727)**

In tale ipotesi il contribuente deve presentare al comune una *semplice comunicazione*. Nel caso in cui vi siano anche somme da restituire è necessario presentare *un'istanza di rimborso*. A seguito della comunicazione del contribuente, contenente gli estremi del pagamento, i dati catastali dell'immobile e l'importo

versato, il Comune, all'esito dell'istruttoria, determina l'importo del tributo spettante allo Stato e ne dispone il riversamento all'erario.

Con riferimento alle imposte relative agli anni 2013 e successivi il Comune comunicherà l'esito dell'istruttoria al Ministero dell'economia e delle finanze e al Ministero dell'Interno per i relativi stanziamenti.

### **3. Termini**

L'istanza di rimborso deve essere presentata entro il termine di 5 anni dal giorno del versamento o da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione e il Comune deve effettuare il rimborso entro 180 giorni dalla presentazione dell'istanza (L. 296/2006 citata, art. 1 comma 164).

### **4. Rimborsi e compensazioni nel quadro "D" del modello di dichiarazione IMU/TASI ENC**

Il quadro "D" del modello IMU/TASI per gli enti non commerciali, permette di evidenziare l'imposta a credito e di esprimere la propria scelta quanto alla destinazione della stessa. Come per il quadro RX del modello Unico PF, si può indicare se si vuole chiedere a rimborso l'imposta a credito o destinarla a compensazione dei futuri versamenti nel modello F24:

- Nella colonna 1 va indicato l'importo a credito risultante dalla dichiarazione.
- Nella colonna 2 va indicato il credito di cui si chiede il rimborso.
- Nella colonna 3 va indicato il credito da utilizzare in compensazione con il modello F24 ai sensi del D.L.gs 9 luglio 1997, n. 241.

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.

La compensazione può essere effettuata solo fra crediti e debiti relativi all'IMU di competenza del medesimo comune (istruzioni alla dichiarazione, pag. 27).

Per chiedere il rimborso di eventuali eccedenze di imposta IMU *di competenza dello Stato*, versate negli anni 2012 e 2013, in assenza di più puntuali precisazioni, si ritiene opportuno osservare le modalità previste dalla citata Legge 147/2013, articolo 1, commi da 722 a 727, sopra illustrati.

Il contribuente, pertanto, dovrà presentare un'istanza di rimborso al Comune al quale ha effettuato i versamenti, secondo le modalità sopra descritte, entro cinque anni dalla data del versamento. In caso di esito positivo dell'istruttoria, riceverà il rimborso direttamente dall'Amministrazione dello Stato.

In occasione della presentazione della dichiarazione IMU sul modello IMU/TASI ENC, le eccedenze di imposta IMU di spettanza dei comuni e relative alle stesse annualità, invece, possono essere riportate nel rigo 2 del quadro "C" della relativa dichiarazione, ed utilizzate a compensazione dei versamenti successivamente dovuti.