

L'IMU e gli enti non profit

di **Lorenzo Simonelli** e **Patrizia Clementi**

La novità

Qual è il perimetro dell'esenzione per gli immobili degli enti non commerciali destinati ad attività di rilevante valore sociale? Tra le modifiche introdotte dopo l'avvenuto avvicendamento tra ICI e IMU, va annoverata anche quella che interviene sui requisiti richiesti per fruire dell'agevolazione. La sua interpretazione, però, non è agevole ed i previsti decreti non sono ancora stati emanati. Così come si attende ancora il provvedimento che dovrà stabilire i criteri da utilizzare quando le unità immobiliari sono utilizzate promiscuamente per attività che danno diritto all'esenzione e attività non agevolate. Tra le modifiche che riguardano spesso gli enti non profit si segnala poi la nuova agevolazione per i fabbricati storico-artistici.

Riferimenti

D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, art. 13
D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, art. 91-bis
D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 4

L'alternanza tra ICI e IMU è stata anticipata¹ al 1° gennaio 2012 dal cosiddetto decreto Salva Italia² che ha dettato per la nuova imposta una disciplina sperimentale e transitoria³, in parte attingendo a quella della vecchia ICI⁴ e dell'IMU «a regime»⁵, in parte normandola *ex novo*.

Il faticoso avvio della nuova imposta

La volontà di far partire la nuova imposta con due anni di anticipo e in una versione sperimentale ha però comportato tempi molto stretti per la sua definizione normativa.

Anche a questo motivo vanno fatte risalire le significative modifiche che si sono susseguite nel giro di poche settimane: l'IMU, varata alla fine dello scorso anno, è già stata ritoccata due volte, prima con l'art. 91-bis del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1⁶ e poi con l'art. 4 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16⁷.

Un altro elemento che indica una disciplina dell'imposta non ancora completa è rintracciabile nelle incertezze che ne caratterizzano la fase di avvio, in particolare quelle relative ai versamenti e alle dichiarazioni.

È infatti previsto che gli acconti dovranno essere calcolati sulla base di dati provvisori perché il comune potrà variare, fino al 30 settembre, «il regolamento e la deliberazione relativa alle aliquote e alla detrazione del tributo»⁸; pertanto, il primo pagamento verrà effettuato in misura pari al 50% dell'importo ottenuto applicando le aliquote di base e le detrazioni previste dall'art. 13 del D.L. n. 201/2011, mentre la seconda rata dovrà essere «versata a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulla prima rata»⁹.

Lorenzo Simonelli - Avvocato Generale della Curia di Milano
Patrizia Clementi - Incaricato settore fiscale Ufficio Avvocatura - Curia di Milano

Note:

- 1 Rispetto alla previsione del decreto sul federalismo municipale, il D.Lgs. n. 23/2011, che all'art. 8, comma 1 stabiliva: «l'imposta municipale propria è istituita, a decorrere dall'anno 2014, e sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, e l'imposta comunale sugli immobili».
- 2 D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, legge 22 dicembre 2011, n. 214, cfr. in *Banca Dati Big Suite*, Ipsoa.
- 3 «L'istituzione dell'imposta municipale propria è anticipata, in via sperimentale, a decorrere dall'anno 2012, ed è applicata in tutti i comuni del territorio nazionale fino al 2014 in base agli articoli 8 e 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, in quanto compatibili, ed alle disposizioni che seguono. Conseguentemente l'applicazione a regime dell'imposta municipale propria è fissata al 2015» (art. 13, comma 1).
- 4 D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.
- 5 D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, artt. 8 e 9.
- 6 L'articolo è stato introdotto in sede di conversione del decreto, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27.
- 7 Le modifiche previste dal D.L. 16 sono state a loro volta modificate e notevolmente ampliate dalla legge di conversione, 26 aprile 2012, n. 44.
- 8 Approvandolo *ex novo* o modificandolo se lo ha già approvato.
- 9 Comma 12-bis dell'art. 13, del D.L. n. 201/2011, introdotto dall'art. 4 del D.L. n. 16/2012. Per la definizione della tassazio-

(segue)

In pratica i contribuenti cominceranno a pagare l'imposta senza sapere quale sarà l'ammontare effettivamente dovuto per il 2012.

Quanto alle dichiarazioni, tutto è rinviato ad un apposito decreto ministeriale che, oltre ad approvarne il modello, dovrà individuare e disciplinare i casi in cui la dichiarazione sarà richiesta.

A questo proposito è stabilito soltanto che saranno ritenute valide «le dichiarazioni presentate ai fini dell'imposta comunale sugli immobili, in quanto compatibili»¹⁰, ma la compatibilità dipenderà dai nuovi obblighi dichiarativi ancora da definire¹¹.

A queste incertezze, che coinvolgono tutti i contribuenti, si aggiunge, per gli enti non commerciali, quella - davvero non irrilevante - relativa alla portata dell'esenzione, prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. n. 504/1992¹², riguardante gli immobili destinati ad attività di rilevante valore sociale; la norma, già oggetto di modifiche nel corso degli anni 2005 e 2006, è stata infatti ulteriormente modificata dall'art. 91-bis del D.L. n. 1/2012.

Il nuovo perimetro dell'esenzione

Per comprendere quale sia il perimetro dell'esenzione dalla nuova imposta dopo l'introduzione della modifica introdotta con l'art. 91-bis del D.L. n. 1/2012, è necessario ripercorrere l'evoluzione della norma, a partire dalla sua introduzione.

La versione originaria

La norma di esenzione originariamente prevista dal D.Lgs. n. 504/1992 riguardava «Gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87 [ora 73, n.d.A.], comma 1, lettera c), del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento 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 [si tratta delle attività di religione o culto, cioè "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", n.d.A.]».

Le modifiche introdotte tra il 2005 e il 2006

Tra il 2005 e il 2006 il legislatore è intervenuto ben tre volte su questa fattispecie di esenzione¹³ con il risultato finale di aver ridotto l'esenzione disposta dalla lettera i) dell'art. 7 che dal 4 luglio 2006 «si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale»¹⁴.

Note:

(segue nota 9)

ne dei fabbricati rurali si dovrà addirittura attendere «uno o più decreti del Presidente del Consiglio dei ministri... da emanare entro il 10 dicembre 2012»; per le abitazioni principali le rate di acconto potranno essere due «da corrispondere rispettivamente entro il 16 giugno e il 16 settembre», ed anche in questo caso l'imposta complessivamente dovuta per il 2012 sarà conguagliata in sede di saldo, entro il 16 dicembre.

10 Art. 13, comma 12-ter, D.L. n. 201/2011.

11 Non è poi chiaro se sarà necessario dichiarare anche i passaggi immobiliari di cui il comune può avere notizia attraverso il sistema di interscambio dei dati catastali e con riferimento ai quali, proprio per questo motivo, l'art. 37, comma 53 del D.L. n. 223/2006 aveva disposto l'eliminazione dell'obbligo di dichiarazione ICI; infatti, nell'art. 12-ter del D.L. n. 201/2011 che tratta delle dichiarazioni, tra le disposizioni che vengono fatte salve non si cita il comma 53, ma il comma 55 (riguardante modalità di liquidazione e versamento dell'ICI: «L'imposta comunale sugli immobili può essere liquidata in sede di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e può essere versata con le modalità del Capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241»).

12 Le esenzioni previste ai fini della nuova IMU, disposte attraverso il rinvio all'art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992, sono quasi del tutto sovrapponibili a quelle già previste ai fini ICI: vengono infatti richiamate le fattispecie di cui alle lettere b), c), d), e), f), h), i), mentre la lettera a) non richiamata viene riscritta con qualche modifica; l'unica previsione che non viene riproposta è quella di cui alla lettera g), relativa ai fabbricati che, dichiarati inagibili o inabitabili, sono stati recuperati per essere destinati ad attività assistenziali, di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, limitatamente al periodo in cui sono adibiti direttamente allo svolgimento delle attività predette.

13 In realtà gli interventi sono stati quattro, ma si tralascia il primo che non ha mai avuto efficacia in quanto previsto dall'art. 6 del D.L. 17 agosto 2005, n. 163, decaduto per mancanza di conversione in legge; per completezza di esposizione si riporta comunque il testo: «L'esenzione prevista dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e successive modificazioni, si intende applicabile anche nei casi di immobili utilizzati per le attività di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura di cui all'articolo 16, primo comma, lettera b), della legge 20 maggio 1985, n. 222, pur svolte in forma commerciale se connesse a finalità di religione o di culto».

14 Art. 7, comma 2-bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, introdotto dalla legge di conversione n. 248 del 2 dicembre 2005. Il comma 2-bis è stato poi integrato 20 giorni dopo dal comma 133 dell'art. 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 per escludere che gli eventuali pagamenti effettuati prima della data di

(segue)

Che la nuova norma riduca l'ambito di esenzione è dimostrato dalla sua genesi. L'intervento del legislatore è stato provocato da alcune sentenze della Corte di Cassazione¹⁵ che interpretavano il testo della norma del 1992 in maniera radicalmente innovativa - e immotivatamente restrittiva - sostenendo che per poterne usufruire fosse necessario, come ulteriore requisito rispetto a quelli chiaramente indicati dal testo di legge, che l'attività non venisse svolta in forma commerciale.

Così per scongiurare questa lettura, che costituiva una forzatura della norma¹⁶, e per evitare un risultato paradossale sia dal punto di vista tecnico-giuridico che sotto il profilo sostanziale¹⁷, il legislatore è prontamente intervenuto con una norma di interpretazione autentica, l'art. 7, comma 2-*bis* del D.L. n. 203/2005, stabilendo esplicitamente che «l'esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale», aggiungendo subito dopo, con l'art. 1, comma 133 della legge n. 266/2005, che «con riferimento ad eventuali pagamenti effettuati prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto non si fa comunque luogo a rimborsi e restituzioni d'imposta», con ciò confermando che la norma rivestiva carattere interpretativo, altrimenti non sarebbe stato necessario escluderne la sua applicazione per il passato.

Le denunce presentate alla Commissione Europea contro la norma del dicembre 2005, con le quali si lamentava la violazione del divieto di Aiuti di Stato alle imprese, hanno indotto il legislatore ad intervenire nuovamente per ridurre l'area di esenzione: in luogo dell'originaria irrilevanza circa le modalità di svolgimento delle attività, ribadita con la disposizione del 2 dicembre 2005¹⁸, il legislatore ha condizionato l'esenzione all'ulteriore requisito che le attività non abbiano esclusivamente natura commerciale (art. 39 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, entrato in vigore lo stesso giorno)¹⁹.

La riformulazione operata nel 2012

Stante il contenzioso in Europa ancora aperto, l'in-

troduzione dell'IMU sperimentale è stata l'occasione propizia per modificare ulteriormente l'ambito di esenzione intervenendo ancora sulle modalità con le quali devono essere svolte le attività socialmente rilevanti.

Così, l'art. 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. n. 504/1992, come modificato dall'art. 91-*bis*²⁰ del D.L. n. 1/2012, prevede ora che l'esenzione è riconosciuta non più agli immobili ove le attività agevolate si svolgono con modalità non esclusivamente commerciali, ma solo a quelle gestite con modalità non commerciali.

Quindi, a decorrere dalla data di entrata in vigore

Note:

(segue nota 14)

entrata in vigore della nuova formulazione della norma legge potessero dal luogo a rimborsi e restituzioni d'imposta. Infine il medesimo comma è stato poi sostituito, a distanza di 7 mesi, dall'art. 39 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, (convertito nella legge 4 agosto 2006, n. 248).

15 Le sentenze, 5 marzo 2004, n. 4573 e 8 marzo 2004, nn. 4642, 4644 e 4645, sono tutte della Sez. 5 e riguardano tutte la stessa fattispecie, per periodi d'imposta differenti.

16 Se lo avesse voluto, infatti, il legislatore del 1992 avrebbe incluso nel testo della norma di esenzione anche questa ulteriore condizione.

17 Infatti molte delle attività in questione hanno - per disposizione di legge - natura commerciale agli effetti tributari: infatti devono essere organizzate in forma di impresa - dal momento che è lo stesso legislatore che impone elevati requisiti organizzativi (si vedano le norme in materia sanitaria e socio-assistenziale in riferimento agli ospedali e alle case di riposo, nonché la legge sulla parità scolastica in riferimento alle attività didattiche) - e percepiscono contributi pubblici erogati in forza di norme che regolano il convenzionamento e l'accreditamento. Ne consegue che queste attività sarebbero restate nell'ambito dell'esenzione solo se svolte del tutto gratuitamente, senza alcun corrispettivo o contributo pubblico, circostanza evidentemente irrealizzabile. Ancora una volta si deve ritenere che se il legislatore avesse inteso riferirsi alle sole attività gratuite non avrebbe avuto motivo di declinarle in assistenziali, sanitarie, didattiche..., ma si sarebbe limitato ad indicare le attività di beneficenza.

18 Come già evidenziato, la norma interpretativa di cui alla prima versione del comma 2-*bis* dell'art. 7 del D.L. n. 203/2005 è stata introdotta dalla legge di conversione, n. 248, del 2 dicembre 2005.

19 Quindi, dal 4 luglio 2006, le attività svolte con modalità esclusivamente commerciali non sono più esenti.

20 «Al comma 1, lettera i), dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dopo le parole: "allo svolgimento" sono inserite le seguenti: "con modalità non commerciali"» (art. 91-*bis*, comma 1). Utilizzando una migliore tecnica normativa rispetto al passato il legislatore ha riformulato direttamente il testo della lettera i); inoltre, coerentemente, ha anche abrogato il comma 2-*bis* dell'art. 7 del D.L. n. 203/2005 (cfr. art. 91-*bis*, comma 4).

della legge di conversione del D.L. n. 1/2012²¹, la lett. i) dell'art. 7 è la seguente: «Gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, 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».

La novità

Esenzione: la condizione di «non lucratività»

Al fine di identificare gli immobili che meritano l'esenzione, il concetto di non lucratività è il **criterio cardine**, assolutamente **necessario**; ad esso deve però accompagnarsi lo strumento degli **accertamenti** e delle **verifiche** da prevedere in modo da rendere «effettiva la garanzia di tutela per gli enti non profit e pienamente efficace il controllo rispetto ad eventuali abusi o violazioni».

Per questo motivo si introduce «l'ulteriore criterio della verifica concreta e non solo astratta, sia del **requisito soggettivo**, sia del **requisito oggettivo**».

Per comprendere in cosa consiste la differenza tra attività svolte con modalità che non abbiano esclusivamente natura commerciale e svolgimento con modalità non commerciali delle medesime attività è necessario innanzitutto dare un contenuto alla novità apportata dalla modifica del 2006.

Proprio con questo obiettivo è intervenuto il Ministero dell'Economia e delle Finanze con la circolare n. 2/DF del 26 gennaio 2009²⁴ nella quale si ricorda innanzitutto

«che un'attività o è commerciale, o non lo è, non es-

La novità della modifica del 2012

Dal confronto fra le tre versioni della norma emerge chiaramente la sostanziale identità per quanto concerne:

- l'ambito soggettivo dell'esenzione, che riguarda solo gli immobili appartenenti²² agli enti non commerciali,
- la tipologia delle attività meritevoli, che la norma elenca dettagliatamente, il cui svolgimento è condizione imprescindibile perché l'immobile sia esentato dall'imposta.

Invece - e con altrettanta chiarezza - emerge che il legislatore, per ridurre l'ambito di esenzione, è intervenuto solo in riferimento alla modalità di svolgimento delle attività il cui novero non è stato mai modificato.

Infatti, mentre il testo originario non aveva previsto alcunché circa la qualifica commerciale o non commerciale delle attività²³, nel 2006 il legislatore ha ristretto l'ambito di esenzione richiedendo che le prescritte attività fossero svolte in modo tale da non avere esclusivamente natura commerciale e, con l'art. 91-*bis* del D.L. n. 1/2012, è nuovamente intervenuto subordinando l'esenzione alla circostanza che le attività siano svolte con modalità non commerciali.

Note:

21 La norma è stata infatti inserita nel D.L. n. 1/2012 in sede di conversione dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, pubblicata nella G.U. del 25 marzo 2012.

22 Almeno questa è l'interpretazione ormai consolidata della giurisprudenza, nonostante la norma richieda solo «l'utilizzo» e a dispetto della previsione dell'art. 59, comma 1, lett. c) del D.Lgs. n. 446/1997 che attribuisce ai comuni la facoltà di stabilire, in sede regolamentare, che l'esenzione in discorso si applichi soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore. Cfr., tra le altre, le sentenze della Cassazione n. 13232 del 20 giugno 2005, n. 18837 del 30 agosto 2006, n. 7091 del 24 marzo 2010. Quest'ultima ricorda che «in merito al requisito del possesso, la Corte Costituzionale, con le ordinanze n. 429 dd. 19 dicembre 2006 e n. 19 dd. 26.01.2007, nel dichiarare manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 59, comma 1, lett. c) per violazione degli artt. 3, 23, 53, 76 e 77 Cost., ha affermato espressamente che detta norma non innova la disciplina dei requisiti soggettivi richiesti dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7 comma 1, lett. i) in quanto l'esenzione deve essere riconosciuta solo all'ente non commerciale che, oltre a possedere l'immobile, lo utilizza direttamente per lo svolgimento delle attività ivi elencate».

23 L'indifferenza della norma circa l'eventuale modalità commerciale di svolgimento delle attività è del tutto coerente tanto con la natura di imposta patrimoniale dell'ICI/IMU, quanto con la tipologia di attività scelte dal legislatore, alcune delle quali, come si è già detto, possono essere svolte solo nella forma di attività commerciali.

24 Il documento dichiara esplicitamente di avere lo scopo di «precisare in modo puntuale quando le attività indicate dalla norma di esenzione siano svolte in maniera non esclusivamente commerciale e, conseguentemente, le ipotesi nelle quali gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali possano considerarsi esenti da ICI» (punto 1 della circolare).

sendo possibile individuare una terza categoria di attività».

Se, quindi, non è possibile individuare attività qualificabili come non esclusivamente commerciali, per dare un contenuto positivo alla previsione normativa si deve ritenere «che quest'ultimo inciso debba essere riferito solamente alle specifiche modalità di esercizio delle attività in argomento, che consentano di escludere la commercialità allorquando siano assenti gli elementi tipici dell'economia di mercato (quali il lucro soggettivo e la libera concorrenza), ma siano presenti le finalità di solidarietà sociale sottese alla norma di esenzione». Ciò in quanto - argomenta il Ministero - «la combinazione del requisito soggettivo e di quello oggettivo comporta che le attività svolte negli immobili ai quali deve essere riconosciuta l'esenzione dall'ICI non siano di fatto disponibili sul mercato o che siano svolte per rispondere a bisogni socialmente rilevanti che non sempre sono soddisfatti dalle strutture pubbliche e che sono estranee alla sfera di azione degli operatori privati commerciali»²⁵. Dunque, secondo il Ministero, la norma del 2006 non mette in discussione l'organizzazione e la presenza di corrispettivi, ma focalizza l'attenzione sulla presenza di altri requisiti che realizzano il nuovo concetto di attività svolte con modalità non esclusivamente commerciali.

La chiave di lettura del Presidente del Consiglio

Se questa è l'interpretazione da dare alla nuova formulazione della lettera i) in vigore dal 4 luglio 2006, ci si deve chiedere quale sia la portata innovativa dell'art. 91-bis, posto che non può semplicemente limitarsi a ripetere una norma già in vigore. Che la modifica del 2012 intenda invece essere innovativa è confermato dall'*incipit* dell'intervento del 27 febbraio 2012 del Presidente del Consiglio alla Commissione Industria del Senato²⁶: «La presentazione da parte del Governo di un emendamento riguardante l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili - ora imposta municipale propria - riservata agli enti non commerciali persegue una precisa finalità: chiarire in modo definitivo la compatibilità della normativa tributaria italiana con il diritto comunitario».

Tale compatibilità non si realizza però assoggettando a tassazione gli immobili nei quali le attività socialmente rilevanti sono svolte in forma d'impresa, e ciò per almeno due motivi.

Innanzitutto perché si escluderebbero dall'esenzione proprio gli immobili utilizzati per le più significative attività considerate dalla norma, cioè quelle sanitarie e didattiche²⁷; tale conseguenza, infatti, è sicuramente incompatibile con l'affermazione del Presidente del Consiglio che ha ritenuto «corretto e doveroso riconoscere che proprio le attività non commerciali svolte dalle organizzazioni non profit assumono un ruolo centrale anche in termini di coesione sociale e rispondano direttamente ai principi costituzionali di solidarietà e di sussidiarietà, cardini essenziali dell'ordinamento giuridico italiano».

In secondo luogo perché nell'intervento alla Commissione il Presidente del Consiglio, volendo illustrare un caso in cui l'esenzione continuerà ad applicarsi, si è riferito proprio all'ambito didattico-scolastico: partendo dalla necessità di chiarire «che non è propriamente corretto chiedersi se le scuole, in quanto tali, siano esenti o meno dall'imposta municipale propria, bensì è più corretto domandarsi quali scuole possano essere esenti e quali, viceversa, siano soggette alla disciplina comune», ha affermato che «la risposta chiara ed inequivoca è la seguente: sono esenti le scuole che svolgono la propria attivi-

Note:

²⁵ La circolare provvede poi, per ciascuna delle attività considerate dalla norma di esenzione, a definire le concrete modalità di esercizio richieste per fruire dell'esenzione. Con riferimento, ad esempio, a quelle assistenziali precisa che «si intendono svolte con modalità non esclusivamente commerciali le attività convenzionate o contrattualizzate per le quali sono previste "rette" nella misura fissata in convenzione. Siffatta circostanza, infatti, garantisce uno standard di qualità e pone un limite alla remunerazione delle prestazioni rese, assicurando che tali prestazioni non siano orientate alla realizzazione di profitti». Per un commento più completo della circolare si veda P. Clementi, «Esenzione ICI per gli immobili destinati ad attività socialmente rilevanti», in questa Rivista, n. 2/2009, pag. 30.

²⁶ Il testo integrale dell'intervento è disponibile sul sito del Governo: http://www.governo.it/Presidente/Interventi/testo_int.asp?d=66903

²⁷ Come abbiamo già visto, tra le attività che non possono non essere svolte in forma di impresa vi sono quelle sanitarie e didattiche, che rispondono a bisogni fondamentali e imprescindibili. D'altra parte se avesse voluto davvero escluderle, il legislatore non avrebbe dovuto far altro che completare la modifica dell'art. 7, lett. i) cancellandole dalla norma.

tà secondo modalità concretamente ed effettivamente non commerciali».

Perché si diano modalità non commerciali devono essere rispettati una serie di parametri che un apposito decreto ministeriale dovrà individuare, ma che il Presidente ha già anticipato:

- 1) l'attività scolastica deve essere paritaria ai sensi e con i vincoli previsti dall'art. 1 della legge n. 62/2000;
- 2) la scuola deve adottare norme non discriminatorie in riferimento alla selezione all'ingresso degli alunni e all'eventuale successiva loro esclusione;
- 3) l'organizzazione dell'ente - anche con specifico riferimento ai contributi chiesti alle famiglie, alla pubblicità del bilancio, alle caratteristiche delle strutture - deve essere tale da preservare senza alcun dubbio la finalità non lucrativa ed eventuali avanzi non devono costituire profitto, ma sostegno direttamente correlato ed esclusivamente destinato alla gestione dell'attività didattica.

Escludendo quindi che le modalità non commerciali richieste dalla nuova norma possano essere identificate con le attività non commerciali²⁸, la portata innovativa della modifica è stata puntualmente indicata nella breve, ma precisa, illustrazione del Presidente del Consiglio che ne ha indicato la motivazione nella necessità di «definire con assoluto rigore, trasparenza e linearità l'esatto confine tra attività commerciali e attività non commerciali» e che ha evidenziato come a tale scopo occorra che gli enti non commerciali siano «individuati attraverso un doppio criterio, soggettivo ed oggettivo: il primo, la natura e il fine non lucrativo perseguito dagli stessi enti; il secondo lo svolgimento da parte dell'ente di attività al di fuori del regime della libera concorrenza di mercato»²⁹.

Sembra quindi che la principale espressione della modalità non commerciale di svolgimento dell'attività sia da individuare nella non lucratività della stessa; infatti, ai fini della possibilità di fruire dell'esenzione, assume rilievo «la natura e il fine non lucrativo» degli enti e sono inoltre richieste garanzie tali «da preservare senza alcun dubbio la finalità non lucrativa» dell'attività nel senso che eventuali avanzi di gestione non rappresentino profitto, ma

siano destinati a sostenere l'attività alla quale è riconosciuto un rilevante valore sociale³⁰.

Al fine di identificare gli immobili che meritano l'esenzione, il concetto di non lucratività - come puntualizzato dall'intervento del Presidente - si rivela quindi il criterio cardine, assolutamente necessario; ad esso deve però accompagnarsi lo strumento degli accertamenti e delle verifiche da prevedere in modo da rendere «effettiva la garanzia di tutela per gli enti non profit e pienamente efficace il controllo rispetto ad eventuali abusi o violazioni»; per questo motivo si introduce «l'ulteriore criterio della verifica concreta e non solo astratta, sia del requisito soggettivo, sia del requisito oggettivo».

Fondamentale per la concreta applicazione della nuova disciplina, in modo tale che corrisponda allo spirito che l'ha originata, sarà il preannunciato decreto ministeriale cui è demandata la «definizione dettagliata degli aspetti più particolari» con riferimento a ciascuna delle attività agevolate³¹.

Ci si può ragionevolmente attendere che il decreto definirà un sistema di verifica e di controllo tanto in ordine all'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione dell'esenzione, precisando i criteri che declinano la non lucratività con riferimento a ciascuna attività, quanto con riferimento ai controlli che i comuni potranno effettuare.

Note:

28 Questo sarebbe, infatti, il significato dell'inciso secondo il consolidato e tradizionale concetto derivante dal combinato disposto degli artt. 4 del D.P.R. n. 633/1972 e 55 del D.P.R. n. 917/1986 che qualifica commerciali tutte le prestazioni di servizi rese attraverso una struttura organizzata e contro corrispettivi.

29 In questo modo, tra l'altro, sostiene il Presidente, «la procedura di infrazione avviata in sede europea può essere infatti ragionevolmente superata».

30 Il requisito della non lucratività del soggetto e dell'organizzazione (cioè della modalità concreta di svolgimento dell'attività) comporta che l'agevolazione sia riservata solo a quelle modalità di svolgimento delle attività che garantiscono un significativo beneficio per la collettività, beneficio assicurato anche attraverso la previsione, con riferimento all'esercizio di molte delle attività in questione, di sempre maggiori ed essenziali vincoli operativi e strutturali imposti per legge o in via amministrativa.

31 Sarebbe auspicabile che, per evitare ogni possibile dubbio interpretativo (e l'eventuale conseguente contenzioso), il decreto stabilisca esplicitamente che si intendono svolte con modalità non commerciali le attività svolte in maniera non lucrativa, secondo le definizioni e le caratteristiche di non lucratività che lo stesso decreto declinerà per tutte le attività agevolate.

Da ultimo, si segnala un aspetto che riguarda non più l'ambito oggettivo, ma quello soggettivo, per rimarcare come sarebbe molto più coerente con la logica dell'esenzione che questa riguardasse non tanto i soli enti non commerciali, quanto piuttosto tutti gli enti non lucrativi.

A sostegno di questa valutazione si possono richiamare almeno due elementi.

Innanzitutto, rifacendosi ancora all'intervento del Presidente del Consiglio, si può notare come egli abbia fatto

più volte riferimento alla non lucratività non solo in relazione allo svolgimento dell'attività, ma anche con riferimento ai soggetti che la gestiscono³².

Inoltre, considerando la successione delle norme, si può ritenere che, indicando gli enti non commerciali, la volontà del legislatore del 1992 fosse quella di riconoscere l'esenzione all'intero mondo degli enti non lucrativi, mondo che allora era pacificamente identificato con l'ambito degli enti non commerciali; infatti, solo con la riforma del 1997, il D.Lgs. n. 460 ha introdotto nel TUIR la previsione della perdita di qualifica di ente non commerciale per i soggetti non profit.

Inoltre, prevedere che la norma agevolativa sia destinata agli enti non lucrativi invece che a quelli non commerciali potrebbe essere di aiuto per escludere che essa configuri illegittimo aiuto di Stato a causa della sua selettività; in questo modo, infatti, l'agevolazione riguarderebbe gli enti che garantiscono la non lucratività, a prescindere dalla forma giuridica adottata.

Il nuovo (e più favorevole) regime degli immobili ad uso promiscuo

Con l'art. 91-*bis* del D.L. n. 1/2012 il Governo non si è limitato a modificare la lettera i) dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992, ma ha anche dettato una nuova e più favorevole disciplina per gli immobili nei quali, assieme alle attività esentate, si svolgono anche al-

Osservazioni

Il decreto attuativo

Fondamentale per la concreta applicazione della nuova disciplina IMU sarà il preannunciato decreto ministeriale cui è demandata la «definizione dettagliata degli aspetti più particolari» con riferimento a ciascuna delle attività agevolate.

Sarebbe auspicabile che, per evitare ogni possibile dubbio interpretativo (e l'eventuale conseguente contenzioso), il decreto stabilisca esplicitamente che si intendono svolte con modalità non commerciali le attività svolte in maniera non lucrativa, secondo le definizioni e le caratteristiche di non lucratività che lo stesso decreto declinerà per tutte le attività agevolate.

tre attività per cui non è prevista l'esenzione.

Per il passato questi immobili risultavano totalmente imponibili; la norma richiedeva infatti che essi fossero «destinati esclusivamente allo svolgimento 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».

Considerato il meccanismo di applicazione dell'imposta, che individua la base imponibile a

partire dalla rendita catastale di ogni unità immobiliare, è evidente che l'esclusiva destinazione richiesta doveva verificarsi con riferimento a ciascuna di esse. Pertanto, se in un'unità immobiliare si svolgevano attività esenti e attività imponibili l'esenzione non poteva applicarsi.

Ora, invece, i commi 2 e 3 dell'art. 91-*bis* stabiliscono che le unità immobiliari ad uso «misto» possono, limitatamente alla parte destinata all'attività esente, godere dell'esenzione.

Sono previsti due casi, a seconda che la porzione di unità immobiliare utilizzata per le attività agevolate sia catastalmente identificabile in maniera autonoma oppure no.

Nel primo caso, essa dovrà essere distinta rispetto «alla restante parte dell'unità immobiliare» alla quale, «in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente», si rendono applicabili le disposizioni di cui all'art. 2 commi 41, 42 e 44 del D.L. n. 262/2006 (convertito nella legge n. 286/2006), profilandosi una soluzione analoga a quella prevista per le unità immobiliari appartenenti ai fabbricati di categoria catastale E.

Nel secondo caso, l'esenzione si applicherà in maniera proporzionale, a condizione che l'ente provveda a rendere un'apposita dichiarazione che evidenzia l'uti-

Nota:

³² E gli enti non commerciali rientrano certamente tra quelli non lucrativi, ma non li esauriscono.

lizzo misto. Entro il 24 maggio³³ dovrà essere emanato un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze per stabilire le modalità e le procedure relative alla dichiarazione e gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale. Le rendite catastali dichiarate e quelle attribuite proporzionalmente producono effetti fiscali a partire dal 1° gennaio 2013.

Con riferimento a queste nuove disposizioni si evidenziano due aspetti. Innanzitutto è auspicabile che tra gli elementi utili a determinare il rapporto proporzionale sia considerata tanto la promiscuità dello spazio utilizzato, quanto quella del tempo di utilizzo; infatti gli usi possono essere misti rispetto sia allo spazio (tutta l'unità immobiliare viene utilizzata per attività esenti, tranne una stanza), sia rispetto al tempo di utilizzo (l'unità immobiliare viene sempre utilizzata per attività esenti, tranne un giorno alla settimana).

In entrambi i casi dovrebbe essere consentito adottare il criterio proporzionale.

Inoltre sembrerebbe equo che i criteri introdotti con riferimento all'esenzione della lettera i) fossero estesi anche alle altre ipotesi dell'articolo 7 ad essa paragonabili, e precisamente quelli delle lettere c) e d), vale a dire «i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'articolo 5-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni» e «i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze».

Gli immobili storico-artistici

Infine, merita una segnalazione il nuovo regime dei fabbricati soggetti a tutela ai sensi del D.Lgs. n. 42/2004 dal momento che, per il combinato disposto dei commi 1 e 5 dell'art. 10 e dell'art. 12, gli immobili degli enti non profit rientrano spesso in questa categoria di beni³⁴.

La novità

Immobili storico-artistici

Ai fini ICI gli immobili storico-artistici godevano di una significativa agevolazione: la base imponibile veniva «costruita» partendo dalla rendita catastale ottenuta con i valori i più bassi tra quelli previsti per gli immobili della categoria A. Nell'IMU, invece, questo regime di favore non è stato previsto. La legge di conversione del D.L. n. 16/2012 ha ridotto alquanto la penalizzazione iniziale prevedendo che «la base imponibile è ridotta al 50% ... per i fabbricati di interesse storico-artistico di cui all'art. 10 del Codice di cui al D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42».

Ai fini ICI questi fabbricati godevano di una significativa agevolazione: la base imponibile veniva «costruita» partendo dalla rendita catastale ottenuta con i valori i più bassi tra quelli previsti per gli immobili della categoria A³⁵.

Nell'IMU, invece, tanto in quella a regime di cui al D.Lgs. n. 201/2011, quanto in quella transitoria di cui all'art. 13 del D.L. n. 23 /2011, questo regime di favore non è stato previsto.

La legge di conversione del D.L. n. 16/2012 ha ridotto alquanto la penalizzazione iniziale prevedendo che «la base imponibile è ridotta al 50% ... per i fabbricati di interesse storico-artistico di cui all'art. 10 del Codice di cui al D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42»³⁶.

Note:

33 Cioè entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 1/2012.

34 D.Lgs. n. 42/2004: «1. Sono beni culturali le cose immobili e mobili appartenenti allo Stato, alle regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente ed istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro, ivi compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico. [...] 5. Salvo quanto disposto dagli articoli 64 e 178, non sono soggette alla disciplina del presente Titolo le cose indicate al comma 1 e al comma 3, lettere a) ed e), che siano opera di autore vivente o la cui esecuzione non risalga ad oltre settanta anni» (art. 10, commi 1 e 5). 1. Le cose indicate all'articolo 10, comma 1, che siano opera di autore non più vivente e la cui esecuzione risalga ad oltre cinquanta anni, se mobili, o ad oltre settanta anni, se immobili, sono sottoposte alle disposizioni della presente Parte fino a quando non sia stata effettuata la verifica di cui al comma 2» (art. 12, comma 1).

35 «Per gli immobili di interesse storico o artistico ai sensi dell'articolo 3 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni, la base imponibile dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), è costituita dal valore che risulta applicando alla rendita catastale, determinata mediante l'applicazione della tariffa d'estimo di minore ammontare tra quelle previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è sito il fabbricato, i moltiplicatori di cui all'articolo 5, comma 2, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504» (art. 2, D.L. n. 16/1993, convertito nella legge n. 75/1993, abrogato dal D.L. n. 16/2012).

36 Cfr. l'art. 4, comma 5 del D.L. n. 16/2012, che ha introdotto questa disposizione nel comma 3 dell'art. 13 del D.L. n. 201/2011.

Tavola n. 1 – Confronto tra le diverse versioni della norma di esenzione

Testo originario	Modifica D.L. 203/2005	Modifica D.L. 1/2011
<p>Sono esenti dall'imposta: i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87 [ora 73], comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento 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. (art. 7, comma 1, lett. i, D.Lgs. 504/1992).</p>	<p>Sono esenti dall'imposta: i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87 [ora 73], comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento 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. (art. 7, comma 1, lett. i, D.Lgs. 504/1992).</p> <p>L'esenzione disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera <i>che non abbiano esclusivamente natura commerciale</i> (art. 7, c. 2-bis, D.L. 203/2005).</p>	<p>Sono esenti dall'imposta: i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87 [ora 73], comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento <i>con modalità non commerciali</i> 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. (art. 7, comma 1, lett. i, D.Lgs. 504/1992).</p> <p>2. Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013.</p> <p>3. Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. Con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione e gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale (art. 91-bis, commi 2 e 3, D.L. 1/2012).</p>

Testo originario	Modifica D.L. 203/2005	Modifica D.L. 1/2011
<p>Condizioni necessarie:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. gli immobili devono essere utilizzati da enti non commerciali 2. devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente indicate (quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di religione o culto) 3. nessuna prescrizione circa le modalità di svolgimento dell'attività 4. nell'unità immobiliare deve essere svolta solo l'attività esente 	<p>Condizioni necessarie:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. gli immobili devono essere utilizzati da enti non commerciali 2. devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente indicate (quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di religione o culto) 3. le attività tassativamente indicate non devono avere esclusivamente natura commerciale 4. nell'unità immobiliare deve essere svolta solo l'attività esente 	<p>Condizioni necessarie:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. gli immobili devono essere utilizzati da enti non commerciali 2. devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente indicate (quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di religione o culto) 3. le attività tassativamente indicate devono essere svolte con modalità non commerciali 4. se gli immobili sono utilizzati promiscuamente (vi si svolgono sia attività agevolate che attività non agevolate) è necessario operare un frazionamento catastale che renda unità immobiliare autonoma la parte di immobile utilizzata per le attività agevolate; se il frazionamento non è tecnicamente possibile, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzo agevolato

RIVISTE

Pratica Fiscale e Professionale

Il settimanale che ti permette di maturare crediti formativi



Una vera "agenda settimanale" necessaria per **monitorare** gli **adempimenti in scadenza** ed avere a disposizione tutti gli strumenti operativi per interpretare e trasferire nella pratica quotidiana le tante novità legislative in materia di **fisco, bilancio, società, previdenza, lavoro e finanziamenti**.

Pratica Fiscale e Professionale accompagna le attività del professionista, assicurando un'informazione tempestiva e completa, facile da consultare per l'**impostazione grafica chiara e l'utilizzo di tabelle e schemi riassuntivi**.

L'abbonamento comprende:

- **6 Corsi di Pratica Fiscale e Professionale:** vere e proprie **guide** agli adempimenti più ricorrenti e impegnativi in materia fiscale, societaria e contabile, attraverso un programma articolato per "lezioni" e con il ricorso ad esempi e casi di studio
- **3 corsi e-learning:** i corsi di formazione

on-line che permettono di maturare **3 crediti formativi**

- **4 Monografie** sulle tematiche di attualità
- **2 Codici Tascabili:** IVA e IMPOSTE SUI REDDITI
- **6 Inserti per la preparazione all'Esame** di Stato per Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
- **Consultazione** dei **contenuti on-line** della rivista e **pdf in anteprima**

Periodicità: settimanale
 Abbonamento annuale: 175,00 €
 Ippsoa, pagg. 48

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**
 Tel. 02.82476794
 E-mail: info.commerciali@ipsoa.it
- **Agenzia Ippsoa di zona**
 (www.ipsoa.it/agenzie)
- **www.shopwki.it/rivistapratificafiscale**