

Roma, 1° giugno 2015

L'esenzione IMU per gli enti non commerciali

Nota di approfondimento

Sommario

Premessa.....	1
1. Quadro normativo di riferimento	2
1.1. Il decreto legge n. 1 del 2012	4
1.2. Il Regolamento n. 200 del 19 novembre 2012	5
1.3. Comunicato della Commissione UE	7
1.4. Alcune conseguenze dell'evoluzione normativa	8
2. La dichiarazione unica IMU TASI degli Enti Non Commerciali	8
2.1. Contenuto della dichiarazione	9
2.2. I soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione	10
2.3. Locali concessi in comodato e permanenza dell'esenzione.....	14
2.4. L'adeguamento dello statuto e dell'atto costitutivo	18
2.5. Termini di presentazione della dichiarazione	20
3. Il versamento dell'IMU da parte degli enti non commerciali	20

Premessa

La vicenda dell'imponibilità degli immobili posseduti e a vario titolo utilizzati dagli Enti non commerciali e, in particolare, da ONLUS e Enti ecclesiastici, è stata caratterizzata per oltre un decennio da continui e spesso contraddittori mutamenti normativi e interventi interpretativi e giurisprudenziali. La revisione normativa avviata con il decreto legge n. 1 del 2012, a seguito dell'apertura di una procedura di infrazione europea per aiuti di Stato, con l'individuazione della fattispecie di uso "promiscuo" (commerciale-non commerciale) del medesimo immobile e con il successivo percorso attuativo, sembra poter dare maggior stabilità e certezza al regime di imposizione cui sono sottoposti gli immobili in questione. Restano tuttavia diversi aspetti non interamente definiti dalla normativa primaria e suscettibili di approfondimento.

Nel corso del 2013 il Ministero dell'economia e delle finanze ha ripetutamente trattato alcuni aspetti operativi ed applicativi relativi all'esenzione IMU degli enti non commerciali, conseguenti al mutato quadro normativo di riferimento (risoluzioni nn. 1/DF e 3/DF), ha prospettato la soluzione di alcuni casi pratici, prendendo a riferimento una parte della giurisprudenza di legittimità formatasi in tema di esenzione ICI (risoluzione n. 4/DF), nonché individuato modalità specifiche per il pagamento con particolare riferimento ai casi di immobili ad uso misto, commerciale e non commerciale (risoluzione n. 7/DF).

Il significativo sforzo ermeneutico compiuto dal Ministero lascia tuttavia aperte alcune questioni sulle quali le conclusioni proposte non appaiono pienamente condivisibili, in quanto non sufficientemente incardinate, né sotto il profilo della lettura sistematica della normativa di riferimento né alla luce della giurisprudenza di legittimità. Tale discrasia è amplificata altresì da alcuni cambi di orientamento che emergono dai documenti di prassi dello stesso Ministero, di cui si dirà più avanti. Si presenta dunque il rischio che l'applicazione della normativa adottata all'inizio del 2012 risulti incerta ed esposta a persistenti fenomeni di elusione e di difficoltà di controllo degli adempimenti da parte dei Comuni.

Questa nota di approfondimento si propone di fornire, attraverso l'analisi della normativa primaria e delle posizioni espresse dal Mef, elementi di valutazione e giudizio utili per i funzionari e gli amministratori dei Comuni impegnati nella gestione tributaria e nei rapporti con i contribuenti nel complesso campo dell'imposizione sugli immobili degli enti non commerciali, alla luce dei provvedimenti ministeriali emanati a seguito del dl n. 1 del 2012 e della scadenza di presentazione delle dichiarazioni, più volte prorogata.

1. Quadro normativo di riferimento

Il trattamento ICI da riservare agli immobili posseduti dagli enti non commerciali è stato caratterizzato da continue modifiche normative, alcune delle quali conseguenti all'emanazione di principi di diritto di fonte giurisprudenziale.

La normativa base è contenuta nell'art. 7, comma 1, lett. i) del D.lgs. n. 504 del 1992 il quale originariamente disponeva l'esenzione per «*gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, c. 1, lett. c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 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'art. 16, lett. a), della L. 20 maggio 1985, n. 222*».

Tra i molti interventi giurisprudenziali intervenuti in vigenza dell'ICI, ci limitiamo in questa sede a richiamare la Sentenza della Corte di Cassazione dell'8 marzo 2004, n. 4645. Nell'intento di interpretare la *ratio* della disciplina di esenzione e con riferimento alle attività commerciali o a scopo di lucro, la Suprema Corte afferma che «*si tratta di un ambito di attività che può essere svolto da enti*

ecclesiastici, ma cui il legislatore fiscale non ha riservato un trattamento di esenzione ai fini dell'ICI. Al fine della imposizione ICI, tanto gli enti ecclesiastici che quelli con fini di istruzione o di beneficenza sono esentati dall'imposta, limitatamente agli immobili direttamente utilizzati per lo svolgimento delle loro attività istituzionali (o di altre attività rientranti – anche tramite il richiamo alla legge n. 222/1985 – nella previsione della lettera i) dell'art. 7 della legge ICI), non lo sono, invece, per gli immobili destinati ad altro. Un ente ecclesiastico può svolgere liberamente – nel rispetto della leggi dello Stato – anche un'attività di carattere commerciale, ma non per questo si modifica la natura dell'attività stessa, e, soprattutto, le norme applicabili al suo svolgimento rimangono – anche agli effetti tributari – quelle previste per le attività commerciali, senza che rilevi che l'ente svolga, oppure no, in via esclusiva o prevalente, l'esercizio del commercio.»

Tra il 2005 e il 2006, anche in conseguenza della sentenza citata, la norma di base, subisce due importanti modifiche. La prima a fine 2005, con l'art. 7, co. 2-bis del decreto legge 30 settembre 2005, n. 203, il quale prevede che *«l'esenzione disposta dall'art. 7, c. 1, lett. i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse»*. La seconda nell'estate 2006, per effetto dell'art. 39 (*«Modifica della disciplina di esenzione dall'ICI»*) del decreto fiscale n. 223 del 4 luglio 2006, che sostituisce la precedente modifica, stabilendo che *«L'esenzione disposta dall'art. 7, c. 1, lett. i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale»*.

Circa la natura, interpretativa o innovativa, delle modifiche indicate, la Corte di Cassazione ha ripetutamente riconosciuto la sua inequivocabile portata innovativa⁽¹⁾.

Nel quadro normativo esposto, si inserisce l'indagine avviata nell'ottobre 2010 dalla Commissione europea al fine di valutare la sussistenza di un aiuto di Stato proibito dall'ordinamento comunitario. L'indagine ha anche ad oggetto la circolare del Ministero delle finanze n. 2/DF del 26 gennaio 2009, con la quale si era

⁽¹⁾ La Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 25938 del 21 dicembre 2010 ha osservato che *«il D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 7, c. 2 bis (aggiunto dalla legge di conversione 2 dicembre 2005, n. 248, poi modificato dalla legge 23 dicembre 2005, n. 266 art. 1, c. 133, ed infine sostituito dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 39, convertito nella legge 4 agosto 2006, n. 248) nell'estendere l'esenzione disposta dall'art. 7, c. 1, lett. i), cit., alle attività ivi indicate «a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse» (versione originaria) e poi a quelle «che non abbiano esclusivamente natura commerciale» (versione vigente), ha carattere innovativo e non interpretativo, come ripetutamente affermato da questa Corte (Cass. Sez. V, sentenza n. 24500 del 20 novembre 2009; Cass. sentenza n. 14530 del 16 giugno 2010)»*. Da ultimo, si veda anche Cassazione, 13 marzo 2015, n. 5064.

fornita una lettura estensiva, e per alcune parti innovativa, della norma di esenzione.

1.1. Il decreto legge n. 1 del 2012

Con il dichiarato intento di pervenire ad un quadro normativo coerente con le regole comunitarie, in concomitanza con l'entrata in vigore anticipata dell'IMU in sostituzione dell'ICI, il legislatore interviene nuovamente con l'articolo 91-bis, del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1, che modifica ulteriormente la norma fondamentale dell'esenzione in regime ICI (confermata nell'ambito della disciplina dell'IMU), disponendo che le attività oggetto di esenzione debbano essere svolte con “*modalità non commerciali*”⁽²⁾.

Inoltre, il comma 4 dello stesso articolo abolisce le modifiche da ultimo recate dal dl 223 del 2006 e con esse la nozione di attività “*che non abbiano esclusivamente natura commerciale*”.

L'intervento operato con i commi 1 e 4, art. 91-bis, del dl n. 1 del 2012, chiarisce pertanto per via normativa che le attività catalogate nell'art. 7 della disciplina ICI debbono essere senza dubbio svolte con modalità non commerciali.

Il legislatore ha poi disciplinato il caso degli immobili con utilizzi “promiscui”, ovvero utilizzati in parte per attività svolte con modalità non commerciali ed in parte per attività commerciali, ed ha definito in modo compiuto, dopo vent'anni di applicazione dell'ICI, le attività meritevoli d'esenzione e le condizioni necessarie a considerare il loro svolgimento come effettuato con modalità non commerciali. Il comma 2 prevede infatti che, qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione 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. La restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente dovrà invece essere accatastata, secondo le disposizioni di cui ai commi 41, 42 e 44 dell'art. 2 del dl n. 262 del 2006. Le rendite catastali dichiarate o attribuite producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013.

⁽²⁾ Art. 7, co. 1 lett i) del D.lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, modificato dall'art. 91-bis, comma 1, dl 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 marzo 2012, n. 27. Il testo della fattispecie esente oggi vigente è il seguente: «i) *gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, 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*».

Ciò significa che nel caso di utilizzazione mista di spazi appartenenti al medesimo immobile ma separabili funzionalmente occorre operare il frazionamento e accatastare le due parti separatamente.

Ai fini dell'acquisizione del diritto all'esenzione di un'immobile o di porzione di esso, il termine entro il quale deve essere effettuato l'accatastamento è individuato attraverso un rimando alla disciplina relativa al riaccatastamento delle porzioni di fabbricati di categoria catastale "E" utilizzati ad uso commerciale, industriale o altri usi privati, di cui all'art. 2 del dl n. 262 del 2006.

Il rinvio a questa disciplina comporta il necessario adattamento dei termini iniziali. Così, il comma 41, art.2, prevedeva l'obbligo di accatastamento entro nove mesi dall'entrata in vigore del dl n. 262. Traslando tale termine al dl n. 1 del 2012, l'accatastamento avrebbe dovuto essere effettuato entro il 24 dicembre 2012, considerando che l'art. 91-bis è stato introdotto con la legge di conversione (l. 24 marzo 2012, n. 27). Questa tempistica appare coerente con la previsione che le rendite catastali dichiarate producano effetto fiscale a partire dal 1° aprile 2013. Il mancato accatastamento entro la data indicata rende applicabile su iniziativa del Comune la procedura di impulso alla revisione catastale cui all'art. 1, comma 336, della legge n. 311 del 2004.

Nel caso in cui non sia possibile procedere al frazionamento catastale, sempre a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione, il cui modello è stato poi approvato con Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze in data 26 giugno 2014.

Il comma 3 del citato articolo 91-bis, prevedeva, infine, nella sua versione originaria, che con il decreto ministeriale dovevano essere *“stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione e gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale”*.

1.2. Il Regolamento n. 200 del 19 novembre 2012

Sulla scorta di tale previsione normativa il Ministero ha inizialmente predisposto uno schema di regolamento sul quale il Consiglio di Stato ha espresso dei rilievi, con parere del 27 settembre 2012, n. 7658, in quanto parte delle disposizioni previste esulavano dal potere regolamentare attribuito dal legislatore al Ministero³.

³ Ad avviso del Consiglio di Stato lo schema di regolamento avrebbe dovuto essere limitato alla definizione delle modalità e delle procedure relative alla dichiarazione e degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale. Non è, invece, demandato al Ministero di dare generale attuazione alla nuova disciplina dell'esenzione IMU per gli immobili degli enti non commerciali. Seguendo tale impostazione, il Consiglio rileva che *«parte dello schema in esame è diretto a definire i requisiti, generali e di settore, per qualificare le diverse attività come svolte con modalità non commerciali. Tale*

Successivamente, l'articolo 9, comma 6, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, ha integrato la norma primaria, assegnando al regolamento anche il compito di stabilire *“i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) del D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali”*.

In attuazione di tale modifica, il Ministero dell'economia e delle finanze ha trasmesso nuovamente al Consiglio di Stato lo schema di regolamento, che con parere n. 4802 del 13 novembre 2012, ha ritenuto di effettuare nuovi rilievi. Ad avviso del Consiglio di Stato, posto che in generale gli enti non commerciali possono svolgere attività commerciali, e che gli immobili destinati a tali attività sono soggetti al pagamento dell'IMU, i criteri indicati nello schema ministeriale per escludere la natura commerciale previsti per i singoli settori, simili peraltro a quelli già individuati nella circolare del Ministero delle finanze n. 2/DF del 2009, non sono coerenti con i principi comunitari, secondo i quali per escludere la natura commerciale di un'attività **non è rilevante l'assenza dello scopo di lucro, quanto il carattere non economico che deve qualificare l'attività non commerciale**. Per consolidato avviso della Corte di Giustizia, l'offrire sul mercato beni e servizi costituisce sempre un'attività economica. Sulla scorta di tali premesse il Consiglio di Stato indica una propria definizione generale, valevole per tutte le attività elencate nella norma di esenzione: l'attività non ha carattere commerciale se è svolta dietro *“il versamento di rette di importo simbolico o comunque tale da non integrare il requisito del carattere economico dell'attività, come definito dal diritto dell'Unione europea, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio e della differenza rispetto ai corrispettivi medi previsti per attività analoghe svolte con modalità concorrenziale nello stesso ambito territoriale”*.

Tali raccomandazioni hanno trovato, infine, parziale recepimento nel decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 19 novembre 2012, n. 200 con il quale è stato approvato il Regolamento concernente l'esenzione dell'imposta sugli immobili degli enti non commerciali.

aspetto esula dalla definizione degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale in caso di utilizzazione dell'immobile mista “c.d. indistinta” e mira a delimitare, o comunque a dare una interpretazione, in ordine al carattere non commerciale di determinate attività. Peraltro, si tratta di una qualificazione piuttosto articolata, contenuta in parte nelle definizioni dell'articolo 1 e soprattutto nei requisiti fissati in via generale dall'art. 3 e per i singoli settori dall'art. 4. Con quest'ultima disposizione l'amministrazione ha compiuto alcune scelte applicative, che non solo esulano dall'oggetto del potere regolamentare attribuito, ma che sono state effettuate in assenza di criteri o altre indicazione normative atte a specificare la natura non commerciale di una attività. Basti fare riferimento al criterio dell'accreditamento o convenzionamento con lo Stato per le attività assistenziali e sanitarie o ai diversi criteri stabiliti per la compatibilità del versamento di rette con la natura non commerciale dell'attività (...) Non è questa la sede per verificare la correttezza di ciascuno di tali criteri, ma la loro diversità e eterogeneità rispetto alla questione dell'utilizzo misto conferma che si è in presenza di profili, che esulano dal potere regolamentare in concreto attribuito».

Il provvedimento reca, all'art. 1, le definizioni, tra le quali anche quelle relative alle attività catalogate nell'art. 7 della disciplina ICI (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, nonché quelle previste dall'art. 16, lett. a) della legge n. 222 del 1985), colmando così un vuoto normativo che perdurava dal 1992.

L'articolo 2 definisce l'oggetto del Regolamento precisando che le sue disposizioni sono dirette a stabilire le modalità e le procedure per l'applicazione proporzionale, a decorrere dal 1° gennaio 2013, dell'esenzione dall'IMU per le unità immobiliari destinate ad utilizzazione mista.

L'articolo 3 si occupa della definizione dei requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali, mentre l'articolo 4 definisce i requisiti specifici per ogni singola attività.

I criteri di calcolo della superficie imponibile nel caso di utilizzazione promiscua sono indicati all'articolo 5; l'articolo 6 specifica l'obbligo dichiarativo; l'articolo 7, infine, si occupa degli obblighi di adeguamento degli statuti degli enti commerciali e dell'obbligo di mettere a disposizione dei Comuni la documentazione necessaria alla verifica dei criteri utilizzati per corrispondere l'IMU⁽⁴⁾.

1.3. Comunicato della Commissione UE

La procedura di infrazione della disciplina comunitaria si è conclusa con il comunicato 19 dicembre 2012, n. IP/12/1412 della Commissione UE.

Nel comunicato si ricorda che la Commissione ha giudicato incompatibili con le norme dell'UE in materia di aiuti di Stato le esenzioni concesse agli enti non commerciali per fini specifici, previste dal 2006 al 2011, nell'ambito della disciplina dell'ICI e si dà atto che la disciplina relativa all'IMU non comporta la presenza di aiuti di Stato in quanto le esenzioni si applicano solo agli immobili in cui si svolgono attività non economiche.

La Commissione ha quindi chiuso l'indagine rilevando anche che non si «*ingiunge all'Italia di recuperare l'aiuto presso i beneficiari poiché le autorità italiane hanno dimostrato che, nel caso di specie, il recupero sarebbe assolutamente impossibile. Più precisamente, le autorità italiane hanno dimostrato che è oggettivamente impossibile determinare quale porzione dell'immobile di proprietà dell'ente non commerciale sia stata utilizzata esclusivamente per attività non commerciali, risultando quindi legittimamente esentata dal versamento dell'imposta, e quale sia stata la porzione utilizzata per attività ritenute "di natura non esclusivamente*

⁴ A completare il quadro normativo si ricorda la modifica introdotta dal comma 6-*quiquies* dell'art. 9 del dl n. 174 del 2012, il quale dispone che "*in ogni caso, l'esenzione dall'imposta sugli immobili disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, non si applica alle fondazioni bancarie di cui al decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153*".

commerciale”, la cui esenzione dal versamento dell’Ici avrebbe comportato la presenza di un aiuto di Stato ai sensi delle norme dell’UE in materia».

1.4. Alcune conseguenze dell’evoluzione normativa

La principale conseguenza degli elementi passati in rassegna, riguarda l’acclarata illegittimità della disciplina ICI vigente negli anni 2006-2011 per violazione del divieto di aiuti di Stato e, conseguentemente, anche delle istruzioni fornite dal Ministero dell’economia e delle finanze con la circolare 26 gennaio 2009, n. 2/DF. Ciò comporta che l’esenzione ICI potrà essere riconosciuta solo nel rispetto dei requisiti di non commercialità stabiliti dal Regolamento n. 200 del 2012 e ciò con riferimento sia al contenzioso in essere, sia all’attività di accertamento delle annualità non ancora prescritte. Difatti, la circostanza che la Commissione UE non abbia previsto l’obbligo di effettuare il recupero dell’ICI – peraltro limitato al solo caso di immobili con uso promiscuo e senza citare gli immobili utilizzati interamente per attività che in base ai nuovi criteri non possano qualificarsi come svolte con modalità non commerciali – non costituisce ostacolo alla possibilità di effettuare comunque il recupero attraverso la normale attività di controllo.

Va ulteriormente sottolineato, a questo proposito, che **la fattispecie dell’immobile utilizzato promiscuamente per attività commerciali è fattispecie nuova, la cui efficacia decorre dal 2013** per l’IMU e non rileva per l’ICI, ai cui fini, in base all’art. 7 del D.lgs. 504 del 1992, l’esenzione era esplicitamente limitata agli immobili destinati “esclusivamente” allo svolgimento di una delle attività ivi contemplate, con l’ovvia conseguenza che l’uso promiscuo faceva venir meno l’esenzione ICI per violazione dell’obbligo di destinazione esclusiva.

Al riguardo, si rammenta che l’art. 91-bis del dl n.1 del 2012 prevede espressamente, per gli immobili ad utilizzazione promiscua, il frazionamento delle parti dotate di autonomia funzionale con effetti delle relative rendite dal 1° gennaio 2013 (co.2) e, ove non sia possibile il frazionamento, ammette l’esenzione proporzionale ma sempre “a partire dal 1° gennaio 2013” (co. 3).

Pertanto, pare evidente che nel caso in cui sia presentata per l’anno 2012 una dichiarazione attestante un utilizzo promiscuo dell’immobile, il Comune sia legittimato al recupero dell’IMU 2012 dovuta per l’intero immobile.

2. La dichiarazione unica IMU TASI degli Enti Non Commerciali

La legge n.147 del 2013 (legge di stabilità 2014), cui ha fatto seguito l’emanazione del decreto ministeriale del 26 giugno 2014, ha definitivamente affrontato il problema della dichiarazione IMU (e TASI) da parte degli enti non commerciali.

2.1. Contenuto della dichiarazione

La previsione di un modello unico di dichiarazione valido ai fini IMU e TASI, discende dall'art.1 comma 3, del dl 6 marzo 2014, n.16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68, il quale estende alla TASI, tra le altre, l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lettera i) del D.lgs. n.504 del 1992. Nelle istruzioni per la compilazione è precisato, inoltre, che la dichiarazione approvata con il dm 26 giugno 2014 riguarda esclusivamente gli enti non commerciali che possiedono beni immobili oggetto dell'esenzione in questione. Per converso, le stesse istruzioni precisano che gli enti non commerciali che possiedono esclusivamente immobili che non rientrano nella fattispecie di esenzione in commento sono tenuti a presentare la dichiarazione ordinaria di cui all'articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, approvata con dm 30 ottobre 2012.

Per quanto attiene il contenuto della dichiarazione, dall'esame dell'art. 2, recante la disciplina della struttura del modello di dichiarazione, si ricava che **gli enti non commerciali devono indicare tutti gli immobili posseduti** distinguendo, nelle apposite sezioni, tra immobili totalmente imponibili (quadro A), parzialmente imponibili ed esenti (quadro B). Con riferimento agli immobili parzialmente imponibili, gli enti non commerciali sono tenuti ad indicare i criteri, stabiliti dall'art. 5 del dm n. 200 del 2012, necessari a determinarne la percentuale di imponibilità in ragione dello svolgimento negli stessi di attività promiscua, non qualificabile esclusivamente come non commerciale.

Per quanto attiene invece le modalità di calcolo dell'imponibile in caso di utilizzo promiscuo dell'immobile, va segnalata un'anomalia nel modello di dichiarazione. Le modalità di determinazione del rapporto proporzionale sono definite dall'art. 5, del dm 200, il quale dispone che il rapporto è determinato con riferimento allo spazio, al numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali e al tempo. Per le unità immobiliari destinate ad una utilizzazione mista, la proporzione è prioritariamente determinata in base alla superficie destinata allo svolgimento delle attività diverse da quelle esenti, rapportata alla superficie totale dell'immobile. Per le unità immobiliari che sono integralmente oggetto di un'utilizzazione mista, la proporzione è determinata in base al numero dei soggetti nei confronti dei quali le attività sono svolte con modalità commerciali, rapportato al numero complessivo dei soggetti nei confronti dei quali è svolta l'attività. Inoltre, nel caso in cui l'utilizzazione mista, oltre che nelle ipotesi sopra previste, è effettuata per periodi limitati dell'anno, la proporzione è determinata anche in base ai giorni durante i quali l'immobile è utilizzato per lo svolgimento delle attività commerciali.

In pratica, l'esenzione parziale deve essere considerata con riferimento ad una combinazione di condizioni: lo spazio, nel caso in cui l'utilizzo promiscuo si concretizzi nella destinazione ad attività commerciali di una parte dell'immobile

non separabile funzionalmente sotto il profilo catastale; la platea dell'utenza, nel caso che l'attività commerciale sia diretta ad una parte degli utenti; il tempo durante il quale si protrae l'utilizzo commerciale dei locali o di quote di essi. Appare evidente che nel caso di combinazione degli elementi spaziali, temporali, nonché relativi alla quota di clientela, i coefficienti percentuali di imponibilità devono essere moltiplicati. Nel caso più semplice, un immobile utilizzato in modo commerciale per il 50% della superficie nell'arco di un semestre, risulterà imponibile per il 25% del suo valore fiscale (valore IMU x 50% x 50%). Va considerata pertanto erronea la richiesta di "sommare" le percentuali in questione, per ottenere il grado di imponibilità dell'immobile, che figura al quadro B, riga d) del terzo riquadro, del modello di dichiarazione IMU TASI Enti non commerciali⁽⁵⁾.

Va infine segnalato che le istruzioni alla dichiarazione non considerano l'ipotesi in cui un fabbricato venga utilizzato contemporaneamente per più attività. È il caso, ad esempio, di un immobile utilizzato per una parte ad attività ricettiva e per un'altra parte ad attività ricreativa, entrambe svolte in forma commerciale. In questo caso c'è il rischio che l'ente dichiarante debba dichiarare lo stesso fabbricato due volte, una per ogni attività svolta.

2.2. I soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione

Si ritiene in primo luogo necessario accennare alla divergente interpretazione dell'obbligo di dichiarazione relativo agli immobili totalmente esenti nel 2012, venutasi a determinare tra l'Anci ed il Ministero dell'Economia. Quest'ultimo, in particolare, con la Risoluzione n. 1/DF dell'11 gennaio 2013 ha ritenuto che gli enti non commerciali, anche relativamente agli immobili esenti nel 2012, non fossero tenuti a presentare la dichiarazione ordinaria approvata con il dm 30 ottobre 2012, ma dovessero attendere l'approvazione del modello dichiarativo di cui all'art. 6 del dm n. 200 del 19 novembre 2012. La tesi ministeriale è apparsa da subito poco condivisibile, nella misura in cui la dichiarazione specifica prevista dall'articolo 6 del dm n. 200 del 2012 soggiace alla esclusiva finalità di consentire l'applicazione dell'esenzione di cui al comma 2 dell'art. 91-bis del dl. n.1 del 2012 per gli immobili caratterizzati da utilizzo misto, escludendo, pertanto, gli immobili totalmente esenti il cui obbligo dichiarativo, sorto dal 1° gennaio 2012, doveva essere assolto mediante la dichiarazione ordinaria da presentare entro il 4 febbraio 2013 (come previsto dal comma 12-ter dell'art. 13 del dl. n. 201 del 2011, istitutivo dell'IMU), termine successivamente collocato in via ordinaria al 30 giugno dell'anno successivo e quindi al 30 giugno 2013. Tale conclusione risultava avvalorata non solo dalla semplice lettura dell'art. 91-bis

⁽⁵⁾ Se si applicasse ciò che letteralmente è prescritto nel modello, l'immobile ad uso promiscuo preso ad esempio nel testo risulterebbe totalmente imponibile: percentuale di utilizzo commerciale dello spazio 50% *più* percentuale di utilizzo durante l'anno 50% = 100%, risultato evidentemente inammissibile..

del dl n. 1 del 2012 – il cui comma 3 prevede l’approvazione di un’apposita dichiarazione con esclusivo riferimento al caso in cui non sia possibile procedere all’accatastamento della porzione di immobile utilizzato per attività svolte in modo commerciale, ovvero per dichiarare, nel caso di uso promiscuo, la percentuale dell’immobile che gode dell’esenzione –ma anche dalle istruzioni dello stesso Ministero, relative al modello dichiarativo ordinario, in cui è precisato che solo nel caso di utilizzo misto dell’immobile occorre utilizzare la separata dichiarazione oggetto di specifico provvedimento conseguente all’emanazione del dm n. 200 del 2012.

Le osservazioni fin qui esposte con riferimento alla Risoluzione 1/DF del 2013, mantengono la loro validità anche alla luce della successivo intervento normativo recato dalla legge di stabilità per il 2014 (Legge n. 147 del 2013). In particolare, il comma 719 della legge prevede che gli enti non commerciali presentino la dichiarazione IMU «*esclusivamente in via telematica, secondo le modalità approvate con apposito decreto del Ministero dell’economia e delle finanze. Con le stesse modalità ed entro lo stesso termine previsto per la dichiarazione per l’anno 2013 deve essere presentata anche la dichiarazione per l’anno 2012*».

La confusione circa i termini ed i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione deriva probabilmente dall’aver sovrapposto due temi non necessariamente coincidenti, ovvero la modalità di presentazione della dichiarazione in via telematica e l’obbligo della dichiarazione da parte degli enti non commerciali.

Il comma 719, prevede un **obbligo generalizzato, per gli enti non commerciali, di presentazione della dichiarazione in via telematica**, quindi sia nel caso in cui l’ente possieda immobili totalmente imponibili per essere gli stessi, ad esempio, locati a terzi, sia nel caso in cui siano coinvolti anche immobili esenti.

La semplice lettura della norma esclude quindi ogni possibilità di presentazione di dichiarazioni cartacee. Al più, l’ente potrà compilare il modulo di dichiarazione “ordinario”, ma l’invio dello stesso deve essere telematico. **Tale possibilità, nella sua portata più generale, ad oggi non è stata ancora attuata.**

Che le modalità di presentazione in via telematica prevista dal comma 719 sia da riferirsi a tutti gli enti non commerciali, e non solo a quelli che utilizzano immobili esenti o parzialmente esenti ai sensi dell’art. 7, co. 1, lett. i) del D.lgs. n. 504 del 1992, emerge con chiarezza dal successivo comma 720 che dà facoltà a tutti gli altri soggetti passivi IMU di presentare la dichiarazione via telematica “*seguendo le modalità previste al comma 719*”.

Circa i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione in questione, come già rilevato, partendo dall’art. 91-bis del dl n. 1 del 2012, la presentazione di questa particolare dichiarazione avrebbe **dovuto essere limitata ai soli casi in cui vi sia un’utilizzazione promiscua**, con conseguente applicazione dell’esenzione “*in proporzione all’utilizzazione non commerciale quale risulta da apposita dichiarazione*”.

Questo quadro normativo, pur complesso, è stato però ulteriormente complicato dai provvedimenti attuativi e di prassi. In particolare, l'articolo 6, del dm n. 200 del 2012 prevede che gli enti non commerciali presentino la dichiarazione ordinaria indicando distintamente gli immobili imponibili e quelli ad uso promiscuo. È evidente che tale previsione, seppure comprensibile in termini di sistematicità e semplificazione dell'adempimento, è sostanzialmente scollegata dalle norme primarie. Lo stesso orientamento emerge con la risoluzione n. 1/DF del 2013, nella quale si sostiene che per esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti *“la dichiarazione IMU relativa agli immobili degli enti non commerciali debba essere unica e riepilogativa di tutti gli elementi concernenti le diverse fattispecie”*. D'altra parte, questa disposizione di prassi viene contraddetta dalle istruzioni alla dichiarazione enti non commerciali, ove si afferma che la dichiarazione riguarda *“esclusivamente”* gli enti che posseggono immobili esenti ai sensi della lett. i) dell'art.7 del D.lgs. n.504 del 1992; pertanto, continua il Ministero, gli enti che possiedono *“esclusivamente”* immobili che **non rientrano in tale fattispecie di esenzione**, devono presentare la dichiarazione ordinaria.

In altri termini, sulla base delle istruzioni ministeriali:

- se l'ente **possiede solo immobili non esenti** ai sensi dell'articolo 7, lett. i) del D.lgs 504/1992, deve presentare la dichiarazione ordinaria;
- se, invece, **possiede sia immobili imponibili che esenti** deve presentare la dichiarazione Enti non commerciali con riferimento alla totalità degli immobili posseduti.

La conferma si ricava dall'annotazione al quadro A della dichiarazione Enti non commerciali, laddove si dice che il quadro deve essere compilato anche nel caso in cui nell'immobile venga svolta un'attività diversa da quelle indicate nell'articolo 7, come è ad esempio il caso di un immobile locato.

Qualche ulteriore elemento di contraddizione circa i soggetti tenuti a presentare la dichiarazione deriva inoltre da alcune delle *“FAQ sulla dichiarazione IMU TASI ENC relativa agli anni 2012 e 2013”* del Mef, pubblicate il 21 novembre 2014.

In particolare, alla seguente domanda: *«Si chiede come va compilata la dichiarazione Imu/Tasi Enc nel seguente caso: Parrocchia che possiede immobili nel comune A e nel comune B. Nel comune A la parrocchia possiede immobili totalmente imponibili (locati) ed un immobile esente/parzialmente imponibile. Nel Comune B la parrocchia possiede solo immobili totalmente imponibili (locati). Quante dichiarazioni vanno presentate? Solo quella al Comune A od anche quella al Comune B con il solo quadro A?»*, il Ministero risponde: **«Occorre effettuare più dichiarazioni in ciascun comune.** Si sottolinea che, come illustrato nelle istruzioni allegare al modello ministeriale a pag. 3, la dichiarazione IMU TASI ENC deve essere presentata esclusivamente per gli immobili degli enti non commerciali che si trovano nelle condizioni per poter beneficiare dell'esenzione di cui all'art. 7,

comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992. Nel caso prospettato, invece, nel comune A la parrocchia possiede anche immobili locati che quindi non rientrano nella fattispecie di agevolazione prevista dalla norma in esame. Pertanto, in detto comune l'ente è tenuto a presentare la dichiarazione su modello cartaceo, ove, ovviamente, ne ricorrano i presupposti, mentre per quello esente/parzialmente imponibile deve presentare la dichiarazione telematica. Nel comune B, invece, la parrocchia avrebbe dovuto presentare solo la dichiarazione cartacea, ove, ovviamente, ne ricorrano i presupposti».

È evidente che la risposta fornita non è coerente né con la risoluzione n. 1/DF del 2013 né con le stesse istruzioni alla dichiarazione enti non commerciali.

Volendo sistematizzare il coacervo di indicazioni fornite ai contribuenti per via normativa e per prassi ministeriale si deve ritenere:

- a) che l'obbligo di presentazione della dichiarazione Enti non commerciali sussiste **esclusivamente per quei soggetti che possiedono immobili esenti, o parzialmente esenti**, ai sensi dell'art. 7, co. 1, lett. i) del D.lgs. n. 504 del 1992 (da indicare nel quadro B), anche se unitamente a fabbricati totalmente imponibili (da indicare nel quadro A);
- b) e che, conseguentemente, **sussista l'obbligo di presentazione della dichiarazione ordinaria** nel caso di soggetti che possiedono immobili rientranti in una delle altre fattispecie esonerative previste dall'art. 7, ma diverse da quelle di cui alla lett. i), come nel caso di immobili posseduti dagli enti del servizio sanitario nazionale destinati esclusivamente ai propri fini istituzionali (dichiarazione ordinaria con compilazione del campo n. 15 "Esenzioni").

Tuttavia, né le istruzioni ministeriali né i vari interventi di prassi hanno trattato il caso dell'ente non commerciale che possiede sia immobili esenti, o parzialmente esenti, ai sensi dell'art. 7, co. 1, lett. i), del D.lgs. n. 504 del 1992, sia immobili esenti per una delle altre ipotesi contemplate dalla normativa IMU. In tale ipotesi, pare inevitabile la presentazione di una doppia dichiarazione, ovvero di quella prevista per gli enti non commerciali per l'esenzione di cui alla lett. i) e di quella ordinaria per le altre ipotesi esonerative. E va anche precisato che l'ipotesi è tutt'altro che rara, in base alla tesi espressa nelle stesse istruzioni ministeriali che equipara agli enti non commerciali anche gli enti pubblici⁽⁶⁾.

⁽⁶⁾ L'art. 7, co. 1, lett. i), del D.lgs. n. 504 del 1992, riconosce l'esenzione a determinati soggetti, ovvero quelli indicati nell'art. 87 (ora 73), comma 1, lett. c), del Tuir, ovvero gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Nelle istruzioni alla compilazione della dichiarazione enti non commerciali il Ministero ritiene di far rientrare nell'ambito degli enti non commerciali, confermando quanto già sostenuto nella circolare 5 luglio 1993 e nella circolare 26 gennaio 2009, n. 2/DF, anche gli enti pubblici, quali gli organi e le amministrazioni dello Stato e gli enti territoriali (comuni, consorzi tra enti locali, comunità montane, province, regioni, associazioni

Le dichiarazioni Enti non commerciali, le uniche oggetto di effettiva automa-tizzazione, sono messe a disposizione dei Comuni mediante il portale Sia-tel/Punto Fisco. L'Agenzia delle entrate con proprio comunicato ha reso noto che a decorrere dal 9 febbraio 2015 sono scaricabili le dichiarazioni presentate fino al 31 gennaio 2015 e che a regime, ogni primo giorno lavorativo del mese saranno messe a disposizione le forniture delle dichiarazioni pervenute nel mese precedente.

2.3. Locali concessi in comodato e permanenza dell'esenzione

Le istruzioni alla dichiarazione IMU riprendono la tesi ministeriale favorevole all'applicabilità dell'esenzione anche in caso di comodato dei locali da parte di un ente non commerciale ad altro ente dello stesso tipo (e per lo svolgimento di attività ammissibili all'esenzione stessa). Si ritiene, in proposito, che in caso di comodato l'esenzione non operi. Tale convinzione è suffragata dalle seguenti considerazioni.

L'art. 7, comma 1, lettera i) del D.lgs. n. 504 del 1992 prevede l'esenzione per *«gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 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'art. 16, lettera a), della L. 20 maggio 1985, n. 222»*.

Il tema è stato già ampiamente affrontato dalla Risoluzione n.4/DF del 4 marzo 2013, con cui il Mef ha fornito chiarimenti in merito alla spettanza dell'esenzione IMU nell'ipotesi in cui un immobile posseduto da un ente non commerciale venga concesso in comodato a un altro ente non commerciale per lo svolgimento di una delle attività catalogate nella lettera i) dell'articolo 7 del D.lgs. n. 504 del 1992.

e enti gestori del demanio collettivo, camere di commercio). Così operando, però, il Ministero include negli enti pubblici indicati nell'art. 73, comma 1, lett. c), anche i soggetti elencati nel successivo art. 74, comma 1, che non sono soggetti all'imposta sul reddito delle società: *«gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori del demanio collettivo, le comunità montane, le province e le regioni»*. Tale tesi, tuttavia, si pone in contrasto con la giurisprudenza della Corte di Cassazione, la quale ha ritenuto, nelle sentenze n. 21382/2006 e n. 22154/2006, che l'esenzione di cui alla lett. i), non potrà essere riconosciuta per gli immobili utilizzati dallo Stato, o dagli altri soggetti elencati nella lett. a), anche se per una delle attività catalogate nella stessa lett. i), in quanto lo Stato non rientra tra i soggetti elencati nell'art. 87 – il quale si riferisce alle persone giuridiche soggetti passivi dell'Ires – essendo, invece, lo Stato non soggetto all'Ires, ai sensi dell'art. 88 del Tuir).

Il Ministero, in primo luogo evidenzia che le disposizioni dell'articolo 91-bis del dl n. 1 del 2012, con le quali è stato previsto che il requisito dello svolgimento delle attività elencate nella lettera i) debba avvenire con "modalità non commerciali", precisano l'ambito applicativo della disposizione di esonero nel senso delineato dalla giurisprudenza di legittimità, la quale ha sempre negato l'esenzione allorché le attività sono svolte in modo commerciale.

È evidenziato, poi, che tutta la giurisprudenza formatasi in tema di ICI è ora applicabile all'IMU e, sulla base di tale premessa, è effettuata una disamina della giurisprudenza di legittimità che porterebbe a ritenere applicabile l'esenzione ICI/IMU anche nel caso di immobile concesso in comodato ad altro ente non commerciale.

La tesi ministeriale, però, si fonda esclusivamente sull'analisi di alcune sentenze della Corte di Cassazione, peraltro solo in apparenza contrastanti una giurisprudenza che può senz'altro definirsi consolidata. Le sentenze considerate hanno trattato la controversia circa l'imponibilità di un immobile dato in locazione e *«per il quale, quindi, era ritraibile un reddito, situazione di fatto sintomatica di una capacità contributiva che non è stata ritenuta idonea a giustificare l'attribuzione del beneficio»*. Il discrimine, quindi, diventerebbe il reddito, cosicché in caso di concessione gratuita non ricavando l'ente alcun reddito spetterebbe l'esenzione. Tale conclusione appare incoerente con la natura reale dell'ICI e dell'IMU, per le quali è irrilevante che dal possesso degli immobili il soggetto passivo non ricavi un reddito, come nel caso di un'abitazione sfitta.

Per quanto pregevole possa essere il tentativo di agevolare alcune casistiche meritevoli di tutela, la tesi ministeriale non appare coerente con principi di diritto ormai consolidati nella giurisprudenza di legittimità, in base ai quali l'esenzione prevista per gli enti non commerciali esige l'identità soggettiva tra il possessore, ovvero il soggetto passivo ICI/IMU, e l'utilizzatore dell'immobile. Tale coincidenza, ovviamente, non si verifica quando l'immobile è utilizzato, seppur a titolo gratuito, da altro ente non commerciale.

Il caso analizzato dal Ministero dell'economia è stato anche già affrontato dalla Corte di Cassazione in diverse sentenze, come la n. 21329 del 7 agosto 2008. In questa sentenza si è affermato che l'esenzione non spetta nel caso di immobile posseduto da un ente non commerciale ed utilizzato da altro ente non commerciale, *«dovendosi escludere l'esenzione per i beni immobili non direttamente utilizzati per lo scopo istituzionale, indipendentemente dalla natura, gratuita od onerosa, con la quale ne risultasse ceduto ad altri l'utilizzo»*.

La tesi espressa nella risoluzione 4/DF è anche contraria alla posizione che lo stesso Ministero delle finanze ha formulato in un rilievo del luglio del 2012 nei confronti del regolamento IMU approvato da un Comune piemontese. Il Comune aveva previsto che l'esenzione, di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i) del

D.lgs. n. 504/1992, fosse applicabile limitatamente ai “fabbricati” ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati per attività svolte con modalità non commerciali, fossero anche posseduti da enti non commerciali o Onlus. Il regolamento precisava, poi, che l’esenzione fosse applicabile anche nel caso in cui il possessore e l’utilizzatore fossero soggetti diversi, a condizione però che l’utilizzo dell’immobile avvenisse a titolo gratuito, con contratto di comodato registrato.

Il Ministero ha ritenuto illegittima la previsione regolamentare, sotto un duplice profilo. Innanzitutto, ha evidenziato che la possibilità per i comuni di limitare l’esenzione ai soli fabbricati, escludendo quindi terreni ed aree fabbricabili, figurava tra le facoltà previste dall’articolo 59 del D.lgs. n. 446 del 1997, norma questa non richiamata dalla disciplina IMU. In secondo luogo, il Mef ha rilevato che l’esenzione prevista dall’articolo 7 del D.lgs. n. 504 del 1992 non può essere estesa dal regolamento comunale all’ipotesi in cui l’utilizzatore del bene sia un soggetto diverso dal possessore, ancorché entrambi appartenenti alla categoria degli enti non commerciali.

Tale assunto, sostiene il Ministero nell’argomentare il rilievo del 2012, si ricava dalla giurisprudenza costante della Corte di Cassazione (Cass. SS.UU., 26 novembre 2008, n. 28160), la quale nel ribadire il principio secondo cui le norme che prevedono agevolazioni in materia tributaria sono di stretta interpretazione, afferma che l’esenzione in questione richiede la duplice condizione dell’utilizzazione diretta degli immobili da parte dell’ente possessore e dell’esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito, escludendo, pertanto, che il beneficio possa spettare in caso di utilizzazione indiretta, pur se assistita da finalità di pubblico interesse⁽⁷⁾.

Sulle modalità di applicazione dell’esenzione in commento si è anche pronunciata la Corte Costituzionale con le ordinanze n. 429 del 2006 e n. 19 del 2007, in vigore dell’ICI. La Corte ha precisato che l’esenzione dall’ICI spetta per i fabbricati a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall’ente non commerciale utilizzatore. In altre parole, anche secondo la Corte Costituzionale, l’art. 7 richiede, come già ripetutamente sostenuto dalla Corte di Cassazione, il simultaneo coesistere di due condizioni: la specifica destinazione degli immobili ad una delle finalità contenute nella norma di esenzione e la diretta utilizzazione da parte dell’ente possessore⁽⁸⁾.

(7) Si vedano anche Cassazione n. 18548 del 2003, nn. 8054 e 10827 del 2005, n. 18838 del 2006, nn. 21329 e 21330 del 2008, n. 7385 del 2012 e n. 3843 del 2013.

(8) La Corte di Cassazione ha sempre fornito, in tema di esenzioni ICI, una interpretazione restrittiva dell’art.7; si veda Cass. n.13232 del 20 giugno 2005 che contiene altri riferimenti giurisprudenziali; si veda anche: Cass. n.5102 del 9 marzo 2005; Cass. n.19039 del 22 settembre 2004; Cass. n.19046 del 22 settembre 2004; Cass. n.4642 dell’8 marzo 2004; Cass. n.4645 del 22 ottobre 2003.

Da ultimo, la sentenza della Corte di Cassazione 24 febbraio 2012, n. 2821, ha osservato che «*Secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, l'esenzione dall'ICI che il D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i), prevede per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c), (enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato e non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali), purché destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività ivi indicate, esige, in considerazione anche della natura derogatoria e quindi di stretta interpretazione delle norme di esenzione, la duplice condizione della utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente che ne abbia il "possessione" – che costituisce il presupposto dell'imposta citato D.lgs. n. 504 del 1992, ex art. 1 – e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito: occorre, pertanto, per quanto riguarda il profilo soggettivo, che gli immobili siano posseduti dall'ente, non commerciale, utilizzatore, cioè che vi sia coincidenza tra ente proprietario (o titolare di altro diritto reale sul bene, come tale soggetto passivo d'imposta ai sensi del medesimo D.lgs. n. 504 del 1992, art. 3), che rientri nella categoria di cui al menzionato art. 87, comma 1, lett. c), del T.U.I.R., ed ente che utilizza l'immobile stesso (ex plurimis, Cass. nn. 18549 del 2003, 8054 e 10827 del 2005, 18838 del 2006, nonché Cass., Sez. un., n. 28160 del 2008); tale interpretazione, costituzionalmente orientata, ha ricevuto l'avallo della Corte Costituzionale con le ordinanze nn. 429 del 2006 e 19 del 2007».*

Nello stesso solco interpretativo anche Cassazione, sentenza 11 maggio 2012, n. 7385, che sostiene quanto segue: «*le SU di questa Corte, con la sentenza n. 28160 del 2008, dopo aver affermato che l'esenzione dall'ICI di cui al citato art. 7, comma 1, lett. i) costituisce - al pari delle altre norme che prevedono trattamenti agevolati in materia tributaria - una deroga alla regola generale, ed è perciò di stretta interpretazione, hanno ritenuto che l'esenzione in questione opera in costanza della "duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito", escludendo che il beneficio possa spettare in caso di utilizzazione indiretta, pur se assistita da finalità di pubblico interesse (in tal senso, per l'ipotesi di immobili locati a terzi da parte dello IACP Cass. nn. 18838 del 2006; 10827 del 2005; 8054 del 2005; 142 del 2004)».*

Peraltro, anche il Mef aveva preso atto della giurisprudenza appena richiamata nella Risoluzione n. 2/DF del 26 gennaio 2009, ove si ricorda che per la Corte Costituzionale «*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*».

Tra le due contrapposte tesi ministeriali è dunque evidentemente da preferire, sotto il profilo dell'ordinamento, quella contraria all'estensione dell'esenzione a

casi di comodato, in quanto suffragata da consolidata giurisprudenza di legittimità, ferma restando l'opportunità che la legge intervenga a definire casistiche di esenzione estese ai casi di comodati tra enti non commerciali, la cui non considerazione porta a situazioni di evidente iniquità, purtroppo non risolvibili per via amministrativa o interpretativa.

2.4. L'adeguamento dello statuto e dell'atto costitutivo

Gli articoli 3, comma 1, e 7 del dm n. 200 del 2012 prescrivono, rispettivamente, l'indicazione nell'atto costitutivo o nello statuto dell'ente non commerciale dei requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali, enucleati nello stesso art. 3, nonché la predisposizione o l'adeguamento, entro il 31 dicembre 2012, dello statuto dell'ente non commerciale a quanto previsto dall'art. 3, comma 1 del Regolamento.

Nelle istruzioni ministeriali viene riproposta la tesi che il termine per adeguare lo statuto abbia natura ordinatoria e non perentoria, allo stesso modo della Risoluzione n.3/DF del 4 marzo 2013, dedicata alla tempistica di adeguamento degli statuti di cui all'art. 7 del dm n. 200 del 2012, il quale prevede che *«entro il 31 dicembre 2012, gli enti non commerciali predispongono o adeguano il proprio statuto, a quanto previsto dall'articolo 3, comma 1, del presente regolamento»*.

Ad avviso del Mef, la natura ordinatoria del termine del 31 dicembre 2012 si dovrebbe desumere sia da ragioni di opportunità, in considerazione della tardiva pubblicazione del dm n. 200 avvenuta il 23 novembre 2012 e dei tempi lunghi necessari al compimento dell'iter di approvazione degli statuti, sia dal fatto che la normativa non prevede sanzioni nel caso di inosservanza dell'adempimento in questione.

L'interpretazione proposta non appare tuttavia coerente con la disciplina primaria ed è anche in contrasto con quanto affermato nella Risoluzione n. 1/DF del 2012 del Mef, laddove si è sostenuto che i requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali, di cui all'art. 3 del dm n. 200 del 2012, sono immediatamente applicabili per il 2012. In altri termini, l'attività può essere considerata svolta con modalità non commerciali solo se l'atto costitutivo o lo statuto prevedono:

- a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della

medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente;

- b) l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale;
- c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analogha attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.

In assenza di statuto o in presenza di statuto non conforme alle prescrizioni sopra sintetizzate, l'attività non può considerarsi svolta con modalità non commerciali. Il termine del 31 dicembre 2012, previsto dall'art. 7 del dm 200 va inteso come un'eccezionale remissione in termini giustificata dal ritardo con il quale è stato emanato il decreto ministeriale, con la conseguenza che la mancata approvazione entro tale termine determina l'inapplicabilità dell'esenzione fino alla data in cui lo statuto sarà conformato.

Il fatto che il Comune abbia cinque anni di tempo per l'effettuazione dei controlli, elemento richiamato dal Mef, non appare in alcun modo rilevante ai fini della possibilità di adeguamento successivo degli statuti degli Enti non commerciali alle prescrizioni della legge. Del resto, in linea di principio, fin dal 2013 il Comune può validamente notificare avvisi di accertamento per il 2012, mentre in linea di fatto non si comprende per quale motivo gli enti non commerciali possano adeguarsi con minore o maggiore sollecitudine a seconda della rapidità con la quale il Comune procede nei controlli. Nessun particolare rilievo, inoltre, può essere riconosciuto al fatto che la norma non preveda sanzioni specifiche. Il motivo sostanziale è che non si tratta di un adempimento accessorio, ma di un requisito soggettivo essenziale, senza il quale non si concretizzano le condizioni di accesso al beneficio.

Conclusivamente, essendo pacifico che:

- la sussistenza dei requisiti di non commercialità deve risultare dall'atto costitutivo o dallo statuto, così come previsto dall'art. 3 del dm n. 200 del 2012,
- i requisiti generali devono essere soddisfatti già dall'anno d'imposta 2012, (si veda risoluzione n. 1/DF del 2012),

se ne ricava che il termine del 31 dicembre 2012 previsto dall'art. 7 del dm n. 200 del 2012 è termine perentorio, il cui superamento, con riferimento all'anno d'imposta 2012, può essere tollerato solo se di lieve entità e dovuto a motivi

tecnici e non già ad inerzia dell'ente non commerciale, in considerazione della data di emanazione del dm 200, a ridosso del termine del 31 dicembre.

Più in generale, si deve ritenere che l'adeguamento dello statuto sia elemento soggettivo di carattere costitutivo ai fini del riconoscimento del diritto all'esenzione, che non possa essere "sanato" a posteriori. L'eventuale tardivo adempimento da parte dell'ente non commerciale determinerà l'applicabilità dell'eventuale esenzione, totale o parziale, a decorrere dalla data di adozione delle modifiche statutarie.

2.5. Termini di presentazione della dichiarazione

Il comma 719 prevede che la presentazione della dichiarazione avvenga esclusivamente in via telematica secondo modalità da approvare con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.

Circa il termine di presentazione della dichiarazione, l'art. 5 del dm 26 giugno 2014 individua una scadenza ordinaria, coincidente con quella fissata dall'art.13, comma 12-ter, del dl n. 201 del 2011, secondo la quale i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, ed una specifica per le dichiarazioni relative agli 2012 e 2013. Quest'ultima scadenza, fissata inizialmente al 30 settembre 2014 (art.5 c.2 del dm 26 giugno 2014), è stata, successivamente, differita al 30 novembre 2014, ad opera dell'art.1, comma 1, del dm 23 settembre del 2014.

Da ultimo, si segnala che con decreto direttoriale del 4 agosto 2014 sono state approvate le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati relativi al modello di dichiarazione IMU e TASI Enti non commerciali.

In tema di termini correlati a quello di dichiarazione, va evidenziato che il differimento del termine di presentazione della dichiarazione IMU 2012 al 30 novembre 2014 autorizza il Comune a notificare gli eventuali atti di accertamento, relativi all'anno d'imposta 2012, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere effettuata (art. 1, co. 161, legge n. 296 del 2006), e quindi entro il 31 dicembre 2019.

3. Il versamento dell'IMU da parte degli enti non commerciali

La Risoluzione n.7/DF del 2013 ha affrontato la questione del versamento dell'IMU da parte degli enti non commerciali per effetto dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni riguardanti l'accatastamento separato e il computo della percentuale di utilizzazione mista (co. 2 e 3 dell'art.91-bis del dl n.1 del 2012).

Con riferimento al versamento dell'IMU relativo all'anno 2013, la Risoluzione è intervenuta sostenendo che la prima rata dovesse essere determinata sulla scorta degli elementi e dei dati a disposizione per il medesimo anno e che l'IMU totale *“dovrà ovviamente essere determinata come migliore stima possibile alla luce degli utilizzi prospettici (commerciali, istituzionali e promiscui) degli immobili”*.

La medesima Risoluzione, relativamente alla seconda rata a conguaglio 2013, riteneva opportuno procedere ad una stima della stessa in considerazione della mancata conoscibilità dell'importo effettivamente dovuto prima del 31 dicembre 2013. A tale proposito, l'eventuale conguaglio, sempre secondo le indicazioni del Ministero, poteva essere versato contestualmente alla prima rata di acconto 2014.

L'opportunità che i termini di pagamento fossero chiaramente espressi per via legislativa, piuttosto che attraverso provvedimenti amministrativi ha probabilmente condotto ad una successiva modifica normativa recata dall'art. 1, co. 721 della legge n. 147 del 2013. La norma ha disposto che gli enti non commerciali versino l'IMU in tre rate, di cui le prime due, da versare il 16 giugno ed il 16 dicembre, di importo pari ciascuna al 50 per cento dell'imposta complessivamente versata per l'anno precedente, mentre la terza, a conguaglio dell'imposta dovuta, deve essere versata entro il 16 giugno dell'anno successivo a quello cui si riferisce il versamento.

Lo stesso comma 721 prevede anche la possibilità per gli enti non commerciali di autocompensare, in sede di versamento, l'eventuale credito maturato nei confronti del Comune, risultante però dalle dichiarazioni presentate a partire dal 2014. A tal fine occorrerà compilare il quadro D della dichiarazione, nel quale indicare l'eventuale credito di cui si chiede il rimborso o utilizzato in compensazione.

Infine, per quanto riguarda i tempi di presentazione della dichiarazione IMU da parte degli enti non commerciali, le osservazioni del Mef, contenute nella Risoluzione n. 7/DF, risultano superate da quanto disposto dal comma 719 della legge n. 147 del 2013 e dal successivo D.M. 26 giugno 2014 (approvazione del modello di dichiarazione) cui si è già fatto riferimento nel paragrafo relativo alla dichiarazione unica IMU TASI degli enti non commerciali.