

Ufficio Studi CODAU

"Documento redatto con il CONTRIBUTO DEI COMPONENTI dell'Ufficio Studi e VALIDATO dal Comitato Scientifico del Codau"

QUESITO

In materia di IMU, l'art. 91 bis del D.L. 24.1.2012 n. 1, come integrato dall'art. 9, comma 6, del D.L. 10/10/2012 n. 174, ha esteso l'esenzione da tale imposta anche agli immobili che abbiano un'utilizzazione mista (commerciale e istituzionale), in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile stesso, e ha autorizzato il Ministro dell'Economia e delle Finanze ad emanare un Decreto per stabilire **"gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo 30.12.1992, n 504, come svolti con modalità non commerciali"**. Il MEF, in esecuzione della summenzionata autorizzazione, ha emanato il Decreto n. 200 del 19.11.2012 le cui disposizioni, come recita l'art. 2 dello stesso decreto, **"sono dirette a stabilire, le modalità e le procedure per l'applicazione proporzionale, a decorrere dal 10 gennaio 2013, dell'esenzione dall'IMU per le unità immobiliari destinate ad un'utilizzazione mista"**

Inoltre, il Decreto in esame ha definito l'attività didattica stabilendo, all'art. 1, lettera i), che **"ai fini del presente regolamento si intendono per attività didattiche le attività dirette all'istruzione e alla formazione ai sensi della legge 28 marzo.2003, n. 53"**;

La legge 28 marzo 2003 n. 53, sopra citata, fa riferimento alle attività didattiche svolte dalla scuola primaria, secondaria e dagli istituti professionali, ma non menziona le Università. A questo punto, ci si chiede se, a partire dal 2013, le Università non potranno più beneficiare in nessun caso dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, letto i) del D.Lgs.504/1992 per gli immobili destinati allo svolgimento di attività didattiche, o se potranno beneficiarne soltanto per gli immobili destinati alla didattica in modo esclusivo (cioè non utilizzati promiscuamente per l'attività commerciale e istituzionale).

La CRUI ha sollevato la questione in una nota 0011'8 dicembre U.S. indirizzata al Ministro per l'Istruzione, l'Università e la ricerca e al Direttore Generale, dotto Livon, chiedendo un intervento per la modifica del decreto del MEF in modo tale da fare rientrare tra le attività didattiche anche quelle svolte dalle Istituzioni Universitarie. Per quanto sopra, si chiede un parere in merito all'esenzione dall'imposta per gli immobili che vengono utilizzati dalle Università esclusivamente per lo svolgimento dell'attività didattica.

RISPOSTA AL QUESITO

Con riferimento al quesito posto si ritiene utile fornire un quadro delle agevolazioni/esenzioni previste dalla legge vigente sinteticamente delineato soprattutto ad opera del comma 8 dell'articolo 9, secondo periodo, del decreto legislativo nr. 23/2001 che richiama le esenzioni previste dall'articolo 7, comma 1, lettere b), c), d),e),f),h) ed i) del vecchio decreto ICI nr.504/1992 e cioè in sequenza :

- lett. b) - fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9
- lett. c) - fabbricati con destinazioni ad usi culturali di cui all'art. 5-bis del DPR 29 settembre 1973 nr.601, e successive modificazioni
- lett. d) - i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purchè compatibile con le disposizioni di cui all'articolo 8 e 9 della Costituzione, e loro pertinenze
- lett. e) - i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli articoli 13,14,15 e 16 del Trattato lateranense, sottoscritto l'11 febbraio 1929 e reso esecutivo con legge 27 maggio 1929, n.810
- lett. f) - i fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista l'esenzione dall'imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia
- lett. h) - i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della legge 27 dicembre 1977, nr.984.
- **lett. i) - gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lett. c) del TUIR 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, lett. a) della legge 20 maggio 1985 n.222.**

La lettera i) costituisce quella di più diretto interesse per gli Atenei.

Tale lettera è stata modificata dall'art. 91-bis del DL 1/2012 che oltre a precisare che l'esenzione spetta solo se l'attività è svolta con modalità "non commerciali" ha altresì precisato che *"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 nr.262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006 nr. 286. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1^ gennaio 2013."*

Il comma 3 dell'articolo 91 -bis del D.L. n.1 del 2012 stabilisce altresì che *"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."*

Per la definizione di tutti questi aspetti relativi alla "non commercialità" si rinviava ad un decreto del Ministro dell' Economia e delle Finanze.

in conformità a questa disposizione è stato emanato il Decreto 19 Novembre 2012 n.200 del Ministro dell' Economia e delle Finanze sopra ricordato che contiene gli elementi essenziali per l'applicazione del tributo agli enti - non commerciali tra cui le Università - con riferimento alla lettera i) sopra descritta.

L'articolo 3 del DM alla lettera i) precisa infatti che per "attività didattica" si intendono "le attività dirette all'istruzione e alla formazione ai sensi della legge 28 marzo 2003 nr.53": la legge in questione è quella di riforma dei cicli di studio pre-universitari.

La tecnica normativa adottata consiste quindi nella previsione di una norma primaria di tipo legislativo che fa riferimento – genericamente – all'attività "didattica" – di cui quella universitaria ne costituisce la più alta espressione anche per espresso riferimento costituzionale - e di una norma di tipo regolamentare che – inopinatamente – ne restringe illogicamente il perimetro ammettendo l'esenzione da IMU solo per le attività didattiche pre-universitarie.

De iure condendo quindi, con riferimento anche a precedenti pareri forniti dall'Ufficio Studi (in particolare la risposta a quesito del 6 Dicembre 2012 http://www.codau.it/ufficio_studi/file_ufficio/470//IMU_e_spazi_destinati_alla_ricerca.pdf), si ritiene che l'eventuale applicazione dell'esenzione per le strutture didattiche universitarie, anche in modalità proporzionale, discendendo da fonte primaria, offra elementi di difendibilità anche in sede di eventuali contenziosi con gli organi accertatori che fondassero la loro pretesa sulla norma di rango inferiore anche se si auspica un intervento normativo chiarificatore come già richiesto in precedenza. Sul punto la stessa Crui con la mozione del 24 maggio 2013 *"tenuto conto che le Università sono Enti non commerciali dediti in via prevalente all'attività didattica, attività quest'ultima da intendersi nella sua accezione più ampia che ricomprende la ricerca in quanto funzione intimamente connessa e funzionale alla didattica in senso stretto, chiede che venga riconsiderata la posizione degli Atenei in merito al pagamento dell'IMU e che, nelle more, si autorizzi la sospensione di detto pagamento da parte del Università"*

Per completezza si evidenzia che il Dipartimento delle Finanze, con la Risoluzione n. 7/DF del 5 giugno 2013 http://www.finanze.gov.it/export/download/novita2013/Risoluzione_n.7_-_IMU_pagamento_prima_rata_IMU_enti_non_commerciali.pdf, ha illustrato la procedura da seguire nel pagamento dell'IMU per gli immobili degli enti non commerciali. In particolare, con riguardo agli immobili di tali enti destinati ad uso promiscuo, in parte per attività commerciali e in parte per attività esenti, nel 2012 era sufficiente che una porzione dell'immobile fosse destinata ad attività commerciali per far scattare l'IMU sull'intero immobile. Dal 2013, invece, l'IMU scatta solo sugli spazi "commerciali", calcolati secondo le modalità definite dall'art. 5 del D.M. 200/2012. Pertanto l'IMU 2013 potrebbe essere inferiore rispetto a quella dovuta per il 2012, per cui, in questo caso, il rimando generale alle regole dell'anno scorso previsto ora dal Decreto sblocca - debiti (*"il versamento della prima rataè eseguito sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente"*) potrebbe non essere conveniente. La nuova Risoluzione delle Finanze conferma, quindi, implicitamente la possibilità per gli enti non commerciali di calcolare l'IMU effettuando già il calcolo degli spazi esenti e di quelli soggetti a IMU sulla base delle regole dettate dall'art. 5 del D.M. 200/2012.

Considerato che la procedura è complicata, le Finanze aprono alla possibilità di fondare l'acconto 2013 su una "stima", il saldo 2013 su una seconda stima e calcolare l'imposta definitiva a conguaglio 2013 in sede di acconto 2014 (giugno 2014).

Ovviamente si fa riserva di ulteriori specificazioni in ordine a mutamenti, da più parti auspicati, delle norme di riferimento.