

Ufficio Studi CODAU

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

QUESITO SU ESENZIONE IMU

Avendo molto apprezzato l'approfondimento su "IMU e Enti non Commerciali", mi pare che la questione IMU possa dover essere analizzata anche sotto un altro aspetto e cioè la circostanza che la lett. i), comma 1, art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992 nello stabilire l'esenzione fa riferimento all'utilizzo degli immobili per lo svolgimento di attività didattiche e culturali ma non all'utilizzo degli stessi per lo svolgimento di attività di ricerca.

Nell'art. 1 comma 1 della legge 30 dicembre 2010 n. 240 recante norme in materia di organizzazione delle università si legge difatti che "Le università sono sede primaria di libera ricerca e di libera formazione nell'ambito dei rispettivi ordinamenti e sono luogo di apprendimento ed elaborazione critica delle conoscenze; operano, combinando in modo organico *ricerca e didattica*, per il progresso culturale, civile ed economico della Repubblica". Dunque non solo l'attività didattica ma anche l'attività di ricerca fa parte dell'attività istituzionale di una università.

Il Ministero delle Finanze con risoluzione del 11/11/1996 n. 247 ha affermato che gli scopi scientifici e di ricerca non possono in alcun modo essere assimilati alle attività culturali in quanto "le disposizioni di esenzione rappresentano norme di carattere eccezionale e, quindi, come tali non suscettibili di interpretazione analogica".

Tale interpretazione è stata ribadita anche nella Circolare 26 gennaio 2009 n. 2/DF del Ministero delle Finanze in cui al paragrafo 5 si legge che "La norma di esenzione, infatti, è di stretta interpretazione, per cui, secondo la Suprema Corte, non può essere applicata al di fuori delle ipotesi tipiche e tassative in essa indicate. Pertanto, laddove *"sia risultato accertato in fatto che, benché la destinazione sociale dell'ente soggettivamente esente, rientri nel paradigma della norma agevolativa, ma in concreto si associ ad essa attività diversa, non contemplata, l'esenzione non può essere riconosciuta, stante il divieto non solo di applicazione analogica, ma anche d'interpretazione estensiva, posto in riferimento alla legge speciale dall'art. 14 delle disposizioni preliminari al codice civile"* (Corte di Cassazione sentenza n. 10646 del 2005). In tal senso si era già espresso il Consiglio di Stato il quale, nel parere n. 266 del 18 giugno 1996, aveva sostenuto che *"ove si tratti ... di un intero immobile destinato solo in parte, seppure prevalente, alle finalità favorite dalla legge, il carattere restrittivo della ripetuta norma che richiede l'"esclusività" della destinazione, impedisce comunque l'attribuzione della agevolazione fiscale"*."

Pertanto nella "dichiarazione" da rendersi secondo le modalità ed i criteri che dovranno essere ancora stabiliti, la porzione degli immobili in cui si svolge attività scientifica e di ricerca, come anche quella in cui si svolge attività amministrativa di supporto all'attività didattica, sembra non poter essere computata ai fini dell'esenzione, difatti l'art. 91 bis del D.L. 24/01/2012 n. 1 nel fissare la normativa di esenzione dall'IMU per gli enti non commerciali nel caso di utilizzazione mista degli immobili fa sempre riferimento all'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504.

In tal modo la buona intenzione di prevedere un'esenzione per l'utilizzo misto degli immobili degli enti non commerciali verrebbe ad essere in parte inficiata, per le università, dalla mancata indicazione alla lett. i), comma 1, art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992 delle attività di ricerca in aggiunta alle attività didattiche e culturali, con una gravosa ricaduta economica

su tutti gli Atenei e soprattutto quelli generalisti o con spiccato indirizzo scientifico in cui gli spazi destinati a "ricerca" sono anche proporzionalmente maggiori di quelli individuabili presso Atenei umanistici.

Risposta al quesito

Nella vigenza della precedente imposta comunale, l'esenzione di maggior rilievo per gli enti non commerciali era contenuta alla lettera i) dell'articolo 7 D.Lgs 504/1992. Era previsto che "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 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 norma di favore è stata oggetto di un ampio dibattito e di numerose pronunce della Suprema Corte volte a definirne il perimetro di applicazione.

L'esenzione è subordinata al possesso di due requisiti:

SOGGETTIVO

Deve trattarsi di immobili utilizzati da un soggetto non commerciale per tale intendendosi ex articolo 73 Tuir (già art. 87), lettera c) "enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali".

Il Dipartimento delle Finanze con la circolare 2/DF del 26 gennaio 2009 suddivide così i destinatari dell'agevolazione:

1) gli enti pubblici, vale a dire gli organi e le amministrazioni dello Stato; gli enti territoriali; le aziende sanitarie e gli enti pubblici istituiti esclusivamente per lo svolgimento di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie; gli enti pubblici non economici; gli istituti previdenziali e assistenziali; **le Università ed enti di ricerca**; le aziende pubbliche di servizi alla persona (ex IPAB);

2) gli enti privati, cioè gli enti disciplinati dal codice civile (associazioni, fondazioni e comitati) e gli enti disciplinati da specifiche leggi di settore, come, ad esempio: le organizzazioni di volontariato; le organizzazioni non governative; le associazioni di promozione sociale; le associazioni sportive dilettantistiche; le fondazioni risultanti dalla trasformazione degli enti autonomi lirici e delle istituzioni concertistiche assimilate; le ex IPAB privatizzate; gli enti che acquisiscono la qualifica fiscale di Onlus; enti ecclesiastici civilmente riconosciuti secondo le previsioni dell'Accordo modificativo del Concordato Lateranense e delle intese tra lo Stato italiano e le altre confessioni religiose.

Rileva non l'attività descritta nello statuto o atto costitutivo ma l'attività effettivamente svolta nell'immobile (Cass. 09.11.2011 n. 23314, Cass. 29.02.2008 n. 5485), di qualsiasi categoria catastale esso sia (Cass. 17.09.2010 n. 1973). Tuttavia, contrariamente al verbo utilizzato dal legislatore facendo riferimento agli immobili "utilizzati", sia il Ministero delle Finanze sia la Suprema Corte si sono espressi nel senso che l'agevolazione compete solamente all'ente non commerciale che possiede e utilizza l'immobile (risoluzione MEF 2/1242 del 1994 e Cass. 13232 del 2005) e non al mero utilizzatore/detentore.

OGGETTIVO

Le attività esercitate nell'immobile devono avere finalità:

- A. assistenziali;
- B. previdenziali;
- C. sanitarie;
- D. didattiche;
- E. ricettive;
- F. culturali;
- G. ricreative;
- H. sportive;

indicate dall'art. 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, vale a dire le attività di religione e di culto, che sono "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". La fattispecie di maggior rilievo riguarda gli immobili utilizzati dagli enti per finalità miste, sia istituzionali, rientranti in quelle appena elencate, sia di tipo commerciale.

Per questi immobili l'esenzione ICI non trovava applicazione in quanto immobili non destinati esclusivamente ad una delle attività elencate (conformemente Cass. 05.03.2004 n. 4573; Cass. 08.03.2004 n. 4645; Cass. 13.05.2005 n. 10092; Cass. 26.10.2005 n. 20776; Cass. 15.11.2007 n. 23703; Cass. 18.12.2009 n. 26657).

A seguito dei numerosi contenzioni instauratisi, il legislatore è intervenuto inizialmente con l'articolo 6 DL 17 agosto 2005 n. 163 e poi con il comma 2-bis dell'articolo 7 DL 30 settembre 2005 n. 203.

Con il primo intervento, contenuto in un decreto legge mai convertito, era stato previsto che "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".

Il riferimento ad attività "connesse a finalità di religione di culto" non aveva certamente fatto chiarezza sulla reale portata della norma.

Per superare tale difficoltà il legislatore con il successivo intervento ha stabilito che "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 che non abbiano esclusivamente natura commerciale".

La finalità del legislatore era di assicurare l'esenzione a quelle attività previste dall'articolo 7 D.Lgs 504/1992, lettera i), pur svolte secondo la logica commerciale. Infatti, secondo la Corte di Cassazione 08.03.2004 n. 4645 lo svolgimento dell'attività di gestione di un'attività ricettiva costituiva esercizio di un'attività commerciale perché organizzata secondo lo schema dell'impresa e con l'introito di corrispettivi.

Il rischio che si correva era quello di riconoscere natura commerciale a quelle attività pur rientranti tra quelle elencate dall'articolo 7 D.Lgs 504/1992, lettera i), ma svolte in forma organizzata e con ricavi ed entrate finanziarie.

Dalla lettura di quest'ultima disposizione l'ambito di applicazione dell'esenzione è stato allargato, prevenendo l'esenzione anche per gli immobili con utilizzazione mista, "non esclusivamente commerciale".

Di diversa opinione è il Dipartimento delle Finanze che con la circolare 2/DF del 26 gennaio 2009 ha previsto che "se non è possibile individuare attività qualificabili come non esclusivamente di natura commerciale, si può sostenere 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. Infatti, 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. Ciò è particolarmente evidente per le attività svolte in regime concessorio o in convenzionamento e/o accreditamento con l'ente pubblico, poiché si tratta di attività inserite in maniera completa ed esclusiva nel servizio pubblico gestito direttamente da un'istituzione pubblica. L'esenzione in esame, infatti, trae la sua giustificazione, da un lato nella "meritevolezza" dei soggetti e delle finalità perseguite, e, dall'altro, nella rilevanza sociale delle attività svolte".

Essendo stata introdotta nel 2005, la modifica legislativa non ha ancora visto nessuna pronuncia di legittimità.

Con l'introduzione dell'IMU, il comma 8, articolo 9, D.Lgs 14 marzo 2011 n. 23 estende alla nuova imposta comunale le esenzioni previste in materia di ICI, contenute nell'articolo 7, lettera i) D. Lgs 504/1992.

In seguito l'articolo 91-bis del DL 24 gennaio 2012 ha dapprima abrogato il comma 2-bis dell'articolo 7 DL 30 settembre 2005 n. 203 (il secondo degli interventi normativi dell'anno 2005 sopra citati) e poi ha modificato la lettera i) dell'articolo 7 citato disponendo l'esenzione IMU per "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".

Con l'inserimento di "con modalità non commerciali" il legislatore ha eliminato ogni diversa interpretazione, restringendo l'esenzione ai soli immobili **utilizzati esclusivamente** per le attività elencate dalla lettera i) dell'articolo 7 D.Lgs 504/1992.

Sempre l'articolo 91-bis citato introduce al secondo e terzo comma una specifica disciplina per gli immobili ad utilizzazione mista. In particolare "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, 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 dal 1° gennaio 2013. 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".

L'analisi della modifica normativa deve essere così suddivisa:

1) l'unità immobiliare adibita ad attività commerciale è identificabile. In questo caso l'esenzione IMU si applica solamente alla parte dell'immobile utilizzata per l'attività istituzione dell'ente mentre alla parte rimanente, nella quale si svolge l'attività commerciale, deve essere accatastata separatamente in catasto con l'attribuzione di una propria rendita catastale entro 9 mesi dall'entrata in vigore della legge di conversione (25 marzo 2012); le rendite così attribuite produrranno effetto dal momento della loro attribuzione, anche se provvisoria. Infatti, in sede di accatastamento della parte con destinazione commerciale dell'immobile attraverso la procedura DOCFA sarà attribuita una rendita provvisoria che avrà comunque efficacia immediata sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini IMU. Nel caso in cui l'ufficio non accetti la rendita proposta dal contribuente e assegni all'immobile una rendita diversa, questa spiegherà effetto retroattivo fin dalla data di presentazione DOCFA (circolare 11/T del 26 ottobre 2005). Pertanto per l'anno 2012 è necessario procedere all'accatastamento separato della parte ad uso commerciale, al fine di versare l'IMU pro rata temporis per questa sola parte dell'immobile in luogo dell'intero immobile.

2) l'unità immobiliare adibita ad attività commerciale non è identificabile. In tale ipotesi, dal 01 gennaio 2013 l'esenzione IMU si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da una apposita dichiarazione. Entro 60 giorni dalla conversione in legge del DL il MEF deve emanare un decreto per regolamentare tale dichiarazione. Ad oggi ancora non è stato emanato. Per l'anno 2012, pertanto, nessuna esenzione IMU spetta per gli immobili con utilizzazione promiscua in cui non sia identificabile la parte destinata ad attività commerciale. Dal 2013, si potrà ottenere l'esenzione parziale a seguito della presentazione di apposita dichiarazione.

L'orientamento così indicato è in linea con le indicazioni della norma che appare molto restrittiva; infatti in molti atenei si esentano dal pagamento dell'imposta solo i poli didattici anche se, con buon senso, se un'immobile presenta aule al suo interno e laboratori si può ritenere che la ricerca serva anche al fine della didattica ed può essere applicata l'esenzione con le regole indicate considerando che l'attività di ricerca è una attività culturale ex art. 9 Costituzione (per cui cultura e ricerca alla fine sono un'endiadi come sostenuto da vari commentatori).