

## Ufficio Studi CODAU

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

## Approfondimento

### L'IMU e gli Enti non Commerciali - Università

#### Riferimenti

Dl n. 201 del 2011, art. 13

Dlgs n. 23 del 2011 articoli 8 e 9

Dl n. 1 del 2012, art. 91-bis

Dl n. 16 del 2012, art. 4

Legge n.27 del 2012

Circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012

Testo Unico delle Imposte sui Redditi, art. 74, comma 2, lettera b)

#### **1. La nuova IMU**

#### L'anticipo dell'IMU

L'IMU è stata anticipata al 1° gennaio 2012 dal cosiddetto decreto Salva Italia, che ha previsto una disciplina nuova modulata in parte sui principi dell'ICI e in parte con norme innovative.

Il quadro complessivo in cui è nata la nuova imposta ha richiesto la sua introduzione in anticipo e in modo sperimentale, non consentendo i necessari tempi per la sua definizione.

Esistono elementi che indicano come la disciplina dell'imposta non sia ancora completa, in particolare quelli relativi ai versamenti e alle dichiarazioni: è infatti previsto che gli acconti dovranno essere calcolati sulla base di dati provvisori. In pratica i contribuenti inizieranno a pagare l'IMU senza sapere quanto sarà dovuto complessivamente per il 2012.

A questi dubbi di carattere generale, per gli enti non commerciali si aggiunge quello relativo alla precisa e puntuale possibilità di applicazione dell'esenzione che, nella superata Ici, era prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i) del Dlgs n. 504/1992 (i criteri applicabili per l'esenzione dell'IMU, sono praticamente i medesimi applicati ai fini ICI, per il richiamo all'articolo 7 del D.Lgs. n. 504/1992: 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), riguardante gli

immobili destinati ad attività di rilevante valore sociale. La norma già modificata nel 2005 e 2006, viene ulteriormente rivista dalla legge 24 marzo 2012, n. 27 e dal Dl n. 16 del 2012.

### In origine

Per comprendere quale sia il quadro entro cui si colloca il regime della esenzione della nuova imposta è necessario ripercorrere l'evoluzione della norma, partendo dalla sua introduzione avvenuta tramite l'ICI.

La norma originariamente prevista dal Dlgs n. 504/1992, articolo 7, lettera i) riguardava *“Gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87 [oggi art. 74, comma 2, lett. b)] 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'art. 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222”* (si tratta delle attività di religione o culto).

Nel 2005 e 2006 i criteri d'esenzione sono stati rivisti per tre volte, al fine di limitare la portata dell'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”*.

La rivisitazione della norma, meglio la sua interpretazione autentica, si è resa indispensabile per dare risposta ad alcune sentenze restrittive della Cassazione tendenti a sostenere che per poter usufruire dell'esenzione fosse necessario, come ulteriore requisito, che l'attività non venisse svolta in forma commerciale. Per evitare un risultato incoerente (molte delle attività in questione devono essere organizzate in forma di impresa per disposizione di legge, ed hanno natura commerciale agli effetti tributari: si vedano le norme in materia di parità scolastica in riferimento alle attività didattiche) il legislatore è intervenuto con l'art. 7, comma 2-bis del Dl 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»*.

Un successivo intervento del legislatore si è reso necessario per dare risposta alle denunce presentate innanzi la Commissione Europea contro la norma del dicembre 2005, rea di violazione del divieto di Aiuti di Stato alle imprese, riducendo l'area di esenzione: è stato introdotto l'ulteriore requisito, rispetto all'originaria irrilevanza riguardo le modalità di svolgimento delle attività, che le stesse non avessero esclusivamente natura commerciale (art. 39 del Dl 4 luglio 2006, n. 223 - dal 4 luglio 2006, le attività svolte con modalità esclusivamente commerciali non sono più esenti).

## **2. Il perimetro dell'esenzione**

L'introduzione dell'IMU è stata l'occasione per offrire una risposta sul versante del contenzioso ancora aperto in Europa, rivedendo l'ambito di esenzione e le modalità con le quali devono essere svolte le attività socialmente rilevanti.

Il legislatore, nel definire la disciplina dell'IMU, ha tracciato compiutamente il quadro normativo di riferimento applicabile alla nuova imposta, delineato e circoscritto in maniera

espressa dalle disposizioni recate dall'articolo 13 del DL. n. 201 del 2011, dagli articoli 8 e 9 del D. Lgs n. 23 del 2011, dall'articolo 91-bis del Dl 24 gennaio 2011 n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n.27 e del Dl n. 16 del 2012, richiamando specificamente solo alcune delle agevolazioni già previste per l'ICI.

In tal modo emerge chiaramente che le agevolazioni stabilite in materia di ICI non sono più applicabili all'IMU, a meno che non siano state espressamente richiamate dalle disposizioni di agevolazione appena citate.

In merito alle esenzioni, l'articolo 13, del Dl n. 201/2011, stabilisce che restano ferme le disposizioni dell'articolo 9 del Dlgs n. 23 del 2011, il quale al comma 8 secondo periodo, stabilisce che «(...) *Si applicano, inoltre, le esenzioni previste dall'art. 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), h), ed i) del citato decreto legislativo n. 504 del 1992(...)*».

Nel dettaglio, in base a tale disposizione, sono esenti dall'IMU:

lettere b), c), d), e), f), h) (...) omissis

«i) *Gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87 [oggi art. 74, comma 2, lett. b)] 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'art. 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222*» - si tratta delle attività di religione o culto - (Si veda il testo della Circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012, diffusa dal dipartimento delle Finanze del ministero dell'Economia sull'imposta municipale propria).

Così, l'art. 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs n. 504/1992, 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.

### **3. Attività svolte con modalità non commerciali**

Quale differenza c'è tra attività svolte con modalità esclusivamente commerciale rispetto a quelle con modalità non commerciale? Prima di tutto si deve dare concretezza alla novità apportata dalla modifica del 2006.

La circolare n. 2/DF del 26 gennaio 2009 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, interviene ricordando « (...) *che un'attività o è commerciale, o non lo è, non essendo possibile individuare una terza categoria di attività*».

Se non sono previste attività qualificabili come non esclusivamente commerciali, almeno non ne esiste una categoria puntuale, 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 commerciali.*»

### La posizione della Presidenza del Consiglio

Alla luce dell'interpretazione data dal Ministero alla nuova lettera i) in vigore dal 4 luglio 2006, qual è l'innovazione dell' art. 91-bis, considerato che non può semplicemente ribadire una norma già in vigore.

A fare chiarezza in merito viene in soccorso la posizione del Presidente del Consiglio che all'inizio del suo intervento del 27 febbraio 2012, presso la Commissione Industria del Senato: *«La presentazione da parte del Governo di un emendamento riguardante l'esenzione dell'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 può però essere la conseguenza dell'assoggettamento a tassazione degli immobili nei quali le attività socialmente rilevanti sono svolte in forma d'impresa.

Innanzitutto perché l'imposta graverebbe sugli immobili utilizzati per le più significative attività considerate dalla norma, cioè quelle sanitarie e **didattiche**, il che sarebbe incoerente ed incompatibile con la ratio della norma.

Tale argomentazione è confermata dal Presidente del Consiglio nel suo intervento innanzi alla Commissione Industria, nel quale, prevedendo un caso in cui l'esenzione continuerà ad applicarsi, si è riferito proprio all'ambito scolastico *«(...) è necessario precisare 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. La risposta chiara ed inequivoca è la seguente: sono esenti le scuole che svolgono la propria attività secondo modalità concretamente ed effettivamente non commerciali».*

### Le Università con attività non commerciali

In attesa di un apposito decreto ministeriale, che dovrà dettagliare le modalità da rispettare per le attività non commerciali, il Presidente del Consiglio ha già anticipato che: *«(...)*

- 1. l'attività paritaria rispetto a quella statale è valutata positivamente se il servizio effettivamente prestato è assimilabile a quello pubblico, sotto il profilo dei programmi di studio e della rilevanza sociale, dell'accoglienza di alunni con disabilità, dell'applicazione della contrattazione collettiva del personale docente e non docente;*
- 2. il servizio sia aperto a tutti i cittadini alle stesse condizioni, nonché la modalità di eventuale selezione all'ingresso ovvero di successiva esclusione, correlata al rendimento scolastico, siano articolate secondo norme non discriminatorie;*
- 3. l'organizzazione dell'ente - anche con specifico riferimento ai contributi chiesti alle famiglie, alla pubblicità del bilancio, alle caratteristiche delle strutture - sia tale da preservare senza alcun dubbio la finalità non lucrativa ed eventuali avanzi non rappresentino profitto, ma sostegno direttamente correlato ed esclusivamente destinato alla gestione dell'attività didattica.»*

La portata innovativa della modifica sembra quindi da individuare nella non lucratività della stessa: infatti, ai fini della possibilità di fruire dell'esenzione, assume rilievo *«(...) la finalità non lucrativa»* degli enti e che la nuova norma *“ (...) serve a consolidare una giurisprudenza ed*

*una prassi che già da tempo hanno affermato che non rileva l'attività indicata nello statuto dell'ente, ma l'attività effettivamente svolta negli immobili, nonché la sussistenza del requisito oggettivo – che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare – non può essere desunta esclusivamente sulla base di documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare che tale attività, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di attività commerciale.»*

L'elemento qualificante dell'identificazione dell'esenzione dell'imposta sugli immobili, sarebbe quindi il concetto di non lucratività (quindi diverso rispetto a quello di commercialità che rileva ai fini della imposizione sui redditi e nell'IVA), confermato dall'intervento del Presidente del Consiglio, *«(...) attraverso un doppio criterio, soggettivo e 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.»* 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.»* A tal fine *“Si introduce conseguentemente l'ulteriore criterio della verifica concreta e non solo astratta, sia del requisito soggettivo, sia del requisito oggettivo».*

Indispensabile per l'applicazione della nuova normativa, 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 contenzioso), il decreto stabilisse 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.

### *Gli immobili ad uso promiscuo*

L'art. 91-bis del Dl n. 1/2012 detta anche una nuova e più favorevole disciplina per gli immobili nei quali, insieme alle attività istituzionali, si svolgono anche alcune altre attività per cui non è prevista l'esenzione.

Secondo la norma superata, questi immobili risultavano totalmente imponibili: si 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».*

La nuova disciplina, in particolare i commi 2 e 3 dell'art. 91-bis stabiliscono che le unità immobiliari ad uso promiscuo hanno il diritto, limitatamente alla parte destinata all'attività esente, di godere dell'esenzione.

In particolare, il Dl n. 1/2012, articolo 91-bis, comma 2, recita che *«Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 [immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 74, comma 2, lettera b) del Tuir, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive ...] 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.»*

*Il comma 3 dell'articolo 91-bis del Dl n. 1 del 2012, stabile inoltre, 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 disciplina delle modalità e delle procedure concernenti l'applicazione di detta disposizione la norma rinvia a un prossimo decreto del ministero dell'Economia e delle finanze.

Viene infine abrogato il comma 2-bis dell'articolo 7 del Dl 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, il quale prevedeva che l'esenzione dall'Ici si applicasse solo qualora l'attività svolta negli immobili oggetto di esenzione fosse di natura non esclusivamente commerciale.

La nuova disciplina relativa agli immobili utilizzati in modalità promiscua (in passato era richiesto che essi fossero destinati allo svolgimento di attività non esclusivamente commerciali), che consentirà di applicare l'esenzione parziale dell'IMU, potrà essere applicata a partire dal 2013. Infatti è previsto che il fabbricato o è scorporato e accatastato in due unità distinte, se possibile, ovvero deve essere presentata un'apposita dichiarazione che sarà regolamentata nei contenuti da un prossimo decreto attuativo. La parte commerciale sarà soggetta a IMU, mentre quella istituzionale ne sarà esente..

Con riferimento alle nuove disposizioni, da emanare nel futuro decreto, si auspica che la proporzionalità sia intesa non solo in senso stretto per l'utilizzo promiscuo dell'immobile (una sola stanza dell'intero immobile è utilizzata con logiche commerciali) ma anche riguardo alla variabile temporale dell'utilizzo (uso l'immobile solo un giorno alla settimana per attività non esenti).

#### **4. I recenti sviluppi**

Come già indicato in precedenza la legge demanda ad un regolamento la concreta disciplina del tributo. Premesso che al momento non è stato approvato nessuna nuova e ulteriore disposizione in materia e che da "rumors" esistono ben tre bozze diverse di decreti sull'IMU è da sottolineare che il Consiglio di Stato ha bocciato lo schema di decreto Mef sulle esenzioni IMU per gli enti non commerciali.

In particolare il Consiglio di Stato ha precisato che *«il potere regolamentare deve essere espressamente conferito dalla legge e, di conseguenza, il contenuto del regolamento deve essere limitato a quanto demandato a tale fonte dal comma 3 dell'art. 91-bis del d.l. n. 1/2012. Non è demandato al Ministero di dare generale attuazione alla nuova disciplina dell'esenzione IMU per gli immobili degli enti non commerciali. Sulla base di tali considerazioni deve essere rilevato che parte dello schema in esame è diretta a definire i requisiti, generali e di settore, per qualificare le diverse attività come svolte con modalità non commerciali. Tale 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».*

A seguito del predetto parere il Governo ha integrato la norma primaria nel punto in cui autorizza l'intervento regolamentare, inserendo anche i requisiti che devono avere le attività per essere definite come non commerciali. L'integrazione annunciata dal Governo ha trovato spazio nell'art. 9, comma 6, del D.L. n. 174/2012: al decreto del MEF (attualmente in fase di riscrittura) viene ora demandata la determinazione (anche) degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale (tra le attività commerciali e attività non commerciali) nonché dei requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui all'art. 7, comma 1, lettera i), D. Lgs. n. 504/1992, come svolte con modalità non commerciali.