



CITTÀ DI CASTELLEONE

Provincia di Cremona

IMU-TASI PER GLI ENTI NON COMMERCIALI LE ESENZIONI

Con l'emanazione del **D.M. 26 giugno 2014**, che ha approvato il modello della dichiarazione **IMU-TASI** relativa agli **immobili degli enti no-profit** e le relative istruzioni, si è finalmente completata la disciplina per la fruizione dell'esenzione di cui può beneficiare tale tipologia di enti per le attività non commerciali esercitate.

Una premessa: quanto esposto deve considerarsi applicabile tanto all'IMU quanto alla TASI, poiché trattasi per lo più di normative e chiarimenti emanati in vigore dell'IMU e che quindi si riferiscono a tale imposta, ma senza dubbio estese alla TASI, come espressamente sancito dallo stesso **D.M. 26 giugno 2014** e dalle istruzioni alla dichiarazione.

Normativa e prassi di riferimento:

- **D.M. 26 giugno 2014**
- **art. 1, c. 719, Legge 147/2013**
- **D.M. 200 del 19/11/2012**
- **art. 91-bis, D.L. 1/2012 convertito in Legge 27/2012**
- **art. 7, c. 1, lett. i), D.Lgs. 504/1992**
- **Risoluzione Ministero delle Finanze n. 3/DF del 4 marzo 2013**
- **Risoluzione Ministero delle Finanze n. 4/DF del 4 marzo 2013**

Condizioni per l'esenzione:

Il requisito soggettivo di base richiesto è che si tratti di uno dei soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), del TUIR: parliamo di enti pubblici e privati diversi dalle società che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale e residenti nel territorio dello Stato.

Rientrano in tale categoria i seguenti enti:

- **organi e amministrazioni dello Stato;**
- **enti territoriali (comuni, consorzi tra enti locali, comunità montane, province, regioni, associazioni e enti gestori del demanio collettivo, camere di commercio);**
- **aziende sanitarie ed enti pubblici istituiti esclusivamente per lo svolgimento di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie;**
- **enti pubblici non economici;**
- **istituti previdenziali e assistenziali;**
- **Università ed enti di ricerca;**
- **aziende pubbliche di servizi alla persona (ex IPAB);**



CITTÀ DI CASTELLEONE

Provincia di Cremona

- enti privati, cioè enti disciplinati dal codice civile (associazioni, fondazioni e comitati);
- enti disciplinati da specifiche leggi di settore (esempio: organizzazioni di volontariato, ONG, associazioni di promozione sociale, associazioni sportive dilettantistiche, fondazioni risultanti dalla trasformazione degli enti autonomi lirici e delle istituzioni concertistiche assimilate, ex IPAB privatizzate, 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.

Una precisazione importante riguardo alle ONLUS: non si deve ritenere, come spesso erroneamente avviene, che in quanto tali beneficiano dell'esenzione. La qualifica di ONLUS, come precisato nelle istruzioni, prescinde dalla commercialità dell'attività, per cui si deve comunque verificare, come per gli altri enti, la sussistenza dei requisiti che di seguito si illustrerà.

Perché un'attività istituzionale sia considerata effettivamente svolta con modalità non commerciali, l'atto costitutivo o lo statuto (per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti è sufficiente una scrittura privata registrata) deve prevedere:

- 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; il Ministero ha opportunamente chiarito quali siano tali "altre attività istituzionali", precisando che il riferimento deve essere alle medesime attività elencate dall'art. 7, c. 1, lett. i), del [D.Lgs. 504/1992](#), per cui se l'ente distribuisce utili o avanzo ad un altro ente della stessa struttura avente pure finalità no-profit ma non rientrante in una delle note casistiche dell'articolo 7, l'esenzione non deve essere concessa;
- 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;
- 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



CITTÀ DI CASTELLEONE

Provincia di Cremona

un'analogia attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge; in questo caso il Ministero ha chiarito che si deve trattare di un'attività affine o omogenea o di sostegno all'attività istituzionale svolta dall'ente in scioglimento, come ad esempio può essere il rapporto tra un'attività di promozione della cultura e un'attività didattica; se quindi, contrariamente a quanto visto sopra per il riparto degli utili, lo statuto prevede che il patrimonio venga devoluto ad altro ente no-profit il quale svolge una delle attività di cui all'articolo 7, c. 1, lett. i, del D.Lgs. 504/1992, ma di natura differente (ad esempio: il soggetto passivo svolge attività assistenziale sanitaria mentre l'ente beneficiario del patrimonio svolge un'attività di promozione dello sport), allora l'esenzione IMU non deve essere concessa.

Ma per determinate tipologie di enti no-profit, maggiormente oggetto di interessi commerciali e per le quali diviene spesso più sfuggente inquadrarne il fine commerciale, la norma si fa più severa e puntuale, ponendo una serie di condizioni più specifiche, che si sommano alle precedenti:

- **attività assistenziali e sanitarie accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali:**

devono essere svolte in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, secondo la normativa vigente nello specifico ambito territoriale; devono prevedere la prestazione di servizi gratuiti all'utenza, salvo la richiesta di una compartecipazione alla spesa prevista dall'ordinamento per la copertura del servizio universale;

- **attività assistenziali e sanitarie non accreditate e contrattualizzate o convenzionate:**

devono essere svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

- **attività didattiche:**

devono essere paritarie rispetto a quelle statali;

la scuola deve adottare un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;

devono essere in ogni caso osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e



CITTÀ DI CASTELLEONE

Provincia di Cremona

non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio;

l'attività deve essere svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.

- **attività ricettive, culturali, ricreative e sportive:**

devono essere svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

- **attività delle fondazioni bancarie:**

costituisce eccezione ai principi generali sinora espressi il caso delle fondazioni bancarie (D.Lgs. 153/1999), cui l'esenzione deve essere sempre e comunque negata, a prescindere dall'attività no-profit realizzata, ai sensi dell'art. 9, c. 6-quinques, del [D.L. 174/2012](#);

- **attività dei partiti politici:**

stesso discorso per gli immobili posseduti dai partiti politici, che non potranno in nessun caso beneficiare dell'esenzione, come stabilito dalla versione aggiornata dell'art. 7, c. 1, lett.i), del [D.Lgs. 504/1992](#).

Quanto sopra è un riassunto schematico di fattispecie che, nella pratica, si possono presentare molto complesse e non sempre di agevole inquadramento; in caso di problemi, consigliamo comunque di leggere le [istruzioni alla dichiarazione IMU-TASI](#), che presentano un'ampia e complessa disamina delle varie casistiche.

L'utilizzo misto delle superfici:

una volta appurato il diritto dell'ente ad accedere all'esenzione, il problema pratico che spesso si pone è quello relativo alla presenza nello stesso immobile di attività sia commerciali che non: se si tratta di unità immobiliari identificabili separatamente (es. un bar all'interno di un istituto sanitario), il problema diviene di carattere catastale, dovendo procedersi ad un frazionamento per la separazione di tali unità al fine di mantenere l'esenzione solo a quelle nelle quali si svolgono le attività sopra indicate, mentre la questione si complica, dal punto di vista tributario, in caso di utilizzo promiscuo della medesima unità immobiliare, nel qual caso lo scorporo avviene in proporzione secondo i seguenti criteri:



CITTÀ DI CASTELLEONE

Provincia di Cremona

*** rapporto tra la superficie destinata allo svolgimento delle attività esentate e la superficie totale dell'immobile;**

* qualora tale criterio non sia applicabile in quanto non vi è distinzione tra le superfici, si passa al rapporto tra il numero di soggetti nei confronti dei quali le attività sono svolte con modalità non commerciali e il numero complessivo dei soggetti nei confronti dei quali viene svolta l'attività; nel caso delle attività sanitarie, si deve computare il numero di prestazioni effettuate escludendo quelle relative ad adempimenti obbligatori per legge (visite mediche di controllo per i dipendenti) o a campagne preventive gratuite;

* se l'utilizzo promiscuo avviene limitatamente a specifici periodi dell'anno, si deve aggiungere la proporzione in base ai giorni.

Le percentuali in tal modo ottenute vanno applicate alla rendita catastale dell'immobile ai fini dello scorporo della quota esentata e della determinazione della base imponibile.

Immobili in comodato:

per concludere la disamina dei criteri applicativi veniamo infine a quanto precisato nella [Risoluzione Ministero delle Finanze n. 4/DF del 4 marzo 2013](#), che presenta un chiarimento, peraltro in merito ad una fattispecie molto frequente.

Il Ministero sostiene che la coincidenza tra il soggetto possessore dell'immobile e l'utilizzatore del medesimo non è richiesta qualora il secondo svolga un'attività senza fine di lucro, citando la sentenza della [Cassazione n. 11427/2005](#), la quale, quando conferma il diniego dell'esenzione per un immobile concesso in locazione tra enti no-profit, in sostanza motiva il ragionamento con il fatto che il locatore ne ricava un reddito.

Dichiarazioni:

la possibilità di beneficiare dell'esenzione in esame è espressamente subordinata alla presentazione, da parte del contribuente, di un'apposita dichiarazione, la cui mancata pubblicazione ha sinora determinato, di fatto, il blocco di qualsiasi attività di verifica (tant'è che per l'IMU deve ancora essere presentata la dichiarazione per l'anno 2012): come detto, la novità di questi giorni è l'emanazione del [D.M. 26 giugno 2014](#), che ha approvato il modello dichiarativo e le relative istruzioni:

Segnaliamo due aspetti di cui tenere conto in merito agli obblighi dichiarativi:

- per IMU e TASI deve essere presentata un'unica dichiarazione, valevole per entrambi i tributi;

- attenzione ad un errore in cui potrebbero facilmente incorrere i contribuenti: per le dichiarazioni dei redditi, il modello "Enc" è quello che devono utilizzare gli enti non



CITTÀ DI CASTELLEONE

Provincia di Cremona

commerciali, per cui genera sicuramente confusione il fatto che il modello IMU/TASI si chiami pure "ENC", il che farebbe comprensibilmente pensare che si tratti del modello che gli enti non commerciali devono utilizzare per i propri obblighi dichiarativi, mentre non è proprio così: il modello di cui trattiamo deve essere presentato esclusivamente in merito alle unità immobiliari oggetto di esenzione (ovvero ad uso promiscuo), mentre l'ente che possiede immobili normalmente imponibili dovrà utilizzare il modello di dichiarazione ordinario.

Scadenze:

scadenza ordinaria: 30 giugno dell'anno successivo (come per le altre dichiarazioni);

scadenza straordinaria per gli anni d'imposta 2012 e 2013: 30 settembre 2014.