

STUDIO DINAMI

Dottori Commercialisti

Circolare di Studio n.6 del 2017

ESENZIONE IMU PER GLI ENTI NON COMMERCIALI CHE SVOLGONO ATTIVITA' RICETTIVA

L'IMU (Imposta Municipale Propria) è stata istituita dal D.lgs n.23 del 14/03/2011 ed anticipata in via sperimentale, a decorrere dall'anno 2012, dall' art.13 del D.L. n.201 del 06 dicembre 2011 conv. con modificazioni dalla Legge 22 dicembre 2011 n.2014.

L'IMU è un **imposta di tipo patrimoniale** che ha sostituito l'imposta comunale sugli immobili (ICI) e, per la componente immobiliare, l'IRPEF e le relative addizionali regionali e comunali dovute in riferimento ai redditi fondiari concernenti gli immobili non locati situati nel territorio dello Stato.

Soggetti passivi ai fini IMU sono il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili a qualsiasi uso destinati, ivi compresi i beni strumentali alla cui produzione e scambio è diretta l'attività di impresa, ovvero il titolare di un qualsiasi diritto reale di godimento sugli stessi (Es. Uso, abitazione, enfiteusi, superficie).

Inoltre è opportuno chiarire che in caso di **concessioni su aree demaniali**, soggetto passivo è il concessionario ossia colui che ha ottenuto in gestione l'immobile.

Con riferimento agli immobili **concessi in locazione finanziaria**, anche da costruire o in corso di costruzione, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto.

Dopo aver fornito i concetti base relativamente alla nuova imposta sui redditi fondiari ci spostiamo sull'analisi delle esenzioni previste dalla stessa e riservate agli ENTI NON COMMERCIALI di cui all'art. 73, comma 1, lettera c) del Testo unico delle imposte sui redditi il quale ricomprende tutti gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust **che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale** che risultano residenti nel territorio dello Stato.

STUDIO DINAMI

Dottori Commercialisti

L' esenzione dall'imposta municipale propria per gli enti non commerciali è prevista esplicitamente dall'art.9, comma 8, del D.lgs del 14 marzo 2011 n.23 il quale non fornisce un elenco dettagliato ne tantomeno una chiara individuazione delle casistiche di riferimento ma si limita, attraverso un rimando normativo, nel riconoscere ancora valide le esenzioni previste dall' art.7, comma1, lettera i) del D.lgs n.504 del 1992 recante disposizioni in materia di ICI (Imposta Comunale sugli Immobili) in base al quale sono esenti dal pagamento dell'imposta gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 73,comma 1, lettera c) del Testo unico delle imposte sui redditi, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, destinati **esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali** delle seguenti attività:

- Assistenziali;
- Previdenziali;
- Sanitarie;
- Di ricerca scientifica;
- Didattiche;
- Ricettive;
- Culturali;
- Ricreative;
- Sportive;
- Previste all'art.16 lettera a), della legge 20 maggio 1985 n.222 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”*.

STUDIO DINAMI

Dottori Commercialisti

L'esenzione da IMU relativa agli immobili posseduti dagli enti non commerciali è stata da sempre caratterizzata da un continuo susseguirsi di interventi normativi, interpretativi e giurisprudenziali spesso in contrasto tra loro.

Uno degli ultimi interventi normativi che hanno interessato l'ambito applicativo dell'esenzione dall'IMU sugli immobili posseduti dagli enti non commerciali è stato quello introdotto dall'art.91bis del D.L. del 24 gennaio 2012 n.1, attraverso il quale sono state fornite le prime indicazioni, che saranno successivamente attuate dal Decreto del 19 novembre 2012 n. 200 emanato dal Min. Economia e Finanze (d'ora in avanti Regolamento), in merito all'applicazione dell'esenzione parziale dall'IMU sugli immobili che abbiano un'utilizzazione mista.

Secondo quanto previsto dal secondo comma dell'art. 91bis del D.L. n.1 del 2012 al fine di beneficiare dell'**esenzione parziale da IMU**, per la parte di immobile non destinata allo svolgimento di attività commerciale, è necessario valutare quanto sotto riportato:

- Se **è possibile identificare** in modo autonomo e chiaro **il fabbricato o la porzione** di fabbricato destinato esclusivamente allo svolgimento di attività non commerciale l'esenzione verrà applicata limitatamente a tale porzione di fabbricato.
- Se **non è possibile identificare** autonomamente **il fabbricato o la porzione** di esso nella quale viene svolta l'attività non commerciale allora si avrà diritto all'esenzione in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile.

NOTA BENE: In Entrambi i casi l'Ente, nella persona del Legale Rappresentante, è obbligato a **presentare ad un'apposita dichiarazione IMU da inviare entro il 30 giugno dell'anno successivo rispetto al periodo di imposta oggetto di esenzione.**

La dichiarazione IMU dovrà contenere , per ciascuna tipologia di attività, l'indicazione dei parametri necessari per il calcolo della percentuale di imponibilità.

STUDIO DINAMI

Dottori Commercialisti

Con il D.M. n.200 del 19 novembre 2012 emanato dal Min. Economia e Finanze si è data attuazione all' art. 91bis del D.L. n.1 del 2012 recante disposizioni in materia di esenzione dall' IMU sugli immobili degli enti non commerciali.

Attraverso tale Regolamento sono stati individuati i requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciale delle attività istituzionali, sono state inoltre fornite tutta una serie di definizioni e chiarimenti utili nel rendere più agevole l'ambito di applicazione della norma agevolativa e sono state fornite le indicazioni su come deve essere calcolato il rapporto proporzionale per l'individuazione della porzione di fabbricato nella quale viene svolta l'attività istituzionale suscettibile di esenzione IMU.

Il **rapporto proporzionale** per il calcolo della porzione di immobile con utilizzo non commerciale è determinato con riferimento a tre variabili:

- Allo spazio tra locali destinati allo svolgimento di attività commerciali o istituzionali;
- Al numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali;
- Al tempo destinato all'una o l'altra attività (commerciale/non commerciale).

Prima di fornire i **requisiti soggettivi e generali** atti a classificare l'attività svolta dall' ente come non commerciale, di seguito si riportano alcune definizioni, individuate nel Regolamento attuativo, utili a chiarire concetti di fondamentale importanza per la corretta applicazione della normativa:

- Enti non commerciali: *“gli enti pubblici e privati diversi dalle società di cui all'**articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR**, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale”;*
- Attività ricettive: *“attività che prevedono l'**accessibilità limitata** ai destinatari propri delle attività istituzionali e la **discontinuità** nell'apertura nonché, relativamente alla ricettività sociale, quelle dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali, ovvero svolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di*

STUDIO DINAMI

Dottori Commercialisti

*condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, escluse in ogni caso le attività svolte in strutture alberghiere e paralberghiere di cui all'**articolo 9 del decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79**';*

- Modalità non commerciali: *“modalità di svolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell'Unione Europea, per loro natura **non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato** che tale scopo perseguono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà”;*
- Utilizzazione mista: *l'utilizzo dello stesso immobile per attività sia commerciali che non commerciali.*

REQUISITI SOGGETTIVI, GENERALI ED ULTERIORI REQUISITI PER LO SVOLGIMENTO CON MODALITA' NON COMMERCIALI DELLE ATTIVITA' ISTITUZIONALI

Al fine di poter beneficiare dell'esenzione IMU, per gli immobili o la parte di essi destinati allo svolgimento di attività istituzionali, è necessario che l'ente risulti in possesso dei requisiti:

- Soggettivi;
- Generali;
- Ulteriori requisiti previsti dall'art. 4, comma 4, del Regolamento attuativo.

I **requisiti soggettivi** sono quelli previsti dalla lett.i), dell'art.7 del D.Lgs. n. 504 del 1992 i quali devono essere posseduti fin dall' origine e mantenuti nel corso dell'attività dell'ente pena la perdita del beneficio fiscale.

L'aspetto di cui sopra è stato esaminato e chiarito anche attraverso la pubblicazione della Risoluzione n.3DF del 04 marzo 2013 del Ministero dell'economia e delle Finanze.

Tale requisito prevede che gli immobili posseduti da Enti pubblici e privati diversi dalle società, siano destinati **esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali** di attività

STUDIO DINAMI

Dottori Commercialisti

assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, ricreative, culturali, sportive nonché quelle relative al culto ed alla cura dell'anima.

NOTA BENE: Se fiscalmente venisse accertato lo svolgimento in modalità commerciale di una delle attività di cui sopra verrebbe meno anche il requisito soggettivo dell'ente con la conseguente perdita del beneficio fiscale consistenze nell'esenzione dall'IMU.

I **requisiti generali** sono quelli previsti dall'art. 3 del Regolamento attuativo il quale prevede che le attività istituzionali sono svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono:

- *“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”;*
- *“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 un'analogha attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.*

Gli **ulteriori requisiti** sono quelli previsti dall'art. 4 del Regolamento attuativo di seguito riportato:
“Lo svolgimento di attività ricettive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le stesse

STUDIO DINAMI

Dottori Commercialisti

sono 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 dei servizi".

Da un'analisi congiunta di normativa e prassi si evince che il diritto all'esenzione dall'IMU spetta solamente agli enti non commerciali che risultano in possesso dei tutti i requisiti sopra citati.

Roma, 05 novembre 2017

In Fede

(Dott. Antonio Dinami)