

dr. Francesco Giordano
dr. Carlo Saccaro
dr. Piersandro Peraro
dr. Riccardo Zucchelli
rag. Roberto Tondello
rag. Maurizio Fabris
dr. Francesco Bassani
dr.ssa Liliana Bellotto
dr.ssa Nicoletta Mazzagardi
dr. Marco Razzino
dr. Dario Lenarduzzi
dr.ssa Cristina Giordano
dr. Carlo Chinello

Collaboratori
rag. Tiziano Mazzucato
dr. Salvatore Loiacono
dr.ssa Elisa Boaretto
dr.ssa Ivana Nibale
dr. Alberto Neri
rag. Domenico Donà

Aggiornamenti e novità legislative e fiscali

Modello di dichiarazione IMU per gli Enti Ecclesiastici

35121 Padova
Via Trieste, 32
Tel. 049 660877
Fax 049 655665
studio@studiogiordano.com

00198 Roma
Piazza Mincio, 2
Tel. 06 8415125
Fax 06 8417008
studio.roma@studiogiordano.com

45100 Rovigo
Via Verdi, 4/A
Tel. 0425 27028
Fax 0425 421125
studio.rovigo@studiogiordano.com

40128 Bologna
Via di Corticella, 181/4
Tel. 051 6389472
Fax 051 7456933
studio.bologna@studiogiordano.co

posta certificata
studiogiordano@legalmail.it

www.studiogiordano.com



SOMMARIO

1. PREMESSA.....	5
2. RIFERIMENTI NORMATIVI	5
2.1. PRESUPPOSTO DELL'IMPOSTA.....	5
2.2. SOGGETTI PASSIVI	5
2.3. ESENZIONI.....	5
3. SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ COM "MODALITÀ NON COMMERCIALI"	6
3.1. REQUISITI GENERALI	7
3.2. REQUISITI PARTICOLARI	10
3.2.1. ATTIVITÀ ASSISTENZIALI E ATTIVITÀ SANITARIE	10
3.2.2. ATTIVITÀ DIDATTICHE	11
3.2.3. ATTIVITÀ RICETTIVE	11
3.2.4. ATTIVITÀ CULTURALI E ATTIVITÀ RICREATIVE	11
3.2.5. ATTIVITÀ SPORTIVE	11
3.3. SPECIFICI PARAMETRI PER GLI IMMOBILI A DESTINAZIONE MISTA	12
4. DICHIARAZIONE IMU. MODELLO UTILIZZABILE DAGLI ENTI NON COMMERCIALI... ..	12
4.1. SOGGETTI INTERESSATI	12
4.2. IL MODELLO IN GENERALE.....	12
4.3. LO SPAZIO	13
4.4. IL NUMERO DEGLI "UTENTI"	14
4.5. IL TEMPO	14
4.6. MODALITÀ DI CALCOLO DELL'IMU	14
4.7. IMMOBILI PARZIALMENTE IMPONIBILI O TOTALMENTE ESENTI	14
4.8. IMMOBILI NON UTILIZZATI.....	15
4.9. AUTOLIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA	15
4.10. TERMINE E MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE	15
4.10.1. DICHIARAZIONE IMU-TASI 2013 PER L'ANNO DI IMPOSTA 2012	15
4.10.2. DICHIARAZIONE IMU-TASI 2014 PER L'ANNO DI IMPOSTA 2013	16
4.10.3. DICHIARAZIONE IMU-TASI 2015 PER L'ANNO DI IMPOSTA 2014 E SUCCESSIVI.....	16
5. ALCUNI CASI DI SPECIE.....	16
5.1. ATTIVITÀ DIDATTICHE	17
5.2. ATTIVITÀ SANITARIE E SOCIO-SANITARIE	18
6. CONCLUSIONI.....	19

1. PREMESSA

Con decreto firmato il 26 giugno 2014 dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 153 del 4 luglio 2014 (S.O. n. 50), è stato approvato (finalmente si potrebbe dire!) il modello di dichiarazione valevole sia ai fini IMU che TASI per gli enti non commerciali.

Merita in questa sede proporre un sia pur breve *excursus* della normativa in materia il cui approdo, dunque, è l'approvazione del citato modello che, è presumibile, impegnerà non poco nella corretta compilazione¹.

2. RIFERIMENTI NORMATIVI

2.1. Presupposto dell'imposta

L'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale (art. 8, co. 2, D.Lgs. n. 23/2011).

2.2. Soggetti passivi

Sono soggetti passivi del tributo (art. 9, co. 1, D.Lgs. n. 23/2011):

- il proprietario o titolare di un diritto reale (diritto di uso, usufrutto, enfiteusi, abitazione, superficie); non sono invece interessati né il comodatario né il conduttore del contratto di locazione;
- il concessionario di aree demaniali;
- il locatario di beni in locazione finanziaria (leasing).

2.3. Esenzioni

Sono esenti dall'imposta municipale propria (art. 9, co. 8, D.Lgs. n. 23/2011):

- gli immobili posseduti dallo Stato, nonché gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dai comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali;
- gli immobili di cui all'art. 7, co. 1, lett. b), c), d), e), f), h), ed i) del D.Lgs. n. 504/1992, ossia:
 - b) i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9;

¹ Cfr. "Italia Oggi" 3 luglio 2014, pag. 29; EUTEKNE.INFO del 2 e del 17 luglio 2014.

- c) i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'art. 5bis del D.P.R. n. 601/1973, e successive modificazioni;
 - d) i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli artt. 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze²;
 - e) i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli artt. 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense, sottoscritto l'11 febbraio 1929 e reso esecutivo con L. n. 810/1929;
 - 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;
 - h) i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. L. n. 984/1977;
 - i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 73, co. 1, lett. c), del D.P.R. n. 917/1986, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, destinati esclusivamente allo svolgimento con "modalità non commerciali" di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della L. n. 222/1985 (sono le attività di religione e culto);
- sono altresì esenti i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'art. 9, co. 3-bis, del D.L. n. 557/1993, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 133/1994, ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT)³.

3. SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ CON "MODALITÀ NON COMMERCIALI"

Ai sensi di legge l'esenzione da IMU per gli immobili destinati allo svolgimento delle attività di cui alla citata lettera i), vale a dire attività assistenziali, prevede

² L'esenzione non riguarda solo gli edifici di culto (ovvero le chiese e i luoghi ove si esercita il culto) ma anche le pertinenze che la prassi amministrativa e la giurisprudenza hanno riconosciuto essere anche:

- l'abitazione del clero (formalmente incaricato per la celebrazione del culto),
- le strutture utilizzate per attività pastorali delle parrocchie (oratorio, aule per la catechesi, saloni parrocchiali, cortili, ...). Così l'Avvocatura della Diocesi di Milano <http://www.chiesadimilano.it>.

³ Le province autonome di Trento e di Bolzano possono prevedere che i fabbricati rurali ad uso strumentale siano assoggettati all'imposta municipale propria nel rispetto del limite delle aliquote definite dall'art. 13, co. 8, del D.L. n. 201/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 214/2011, ferma restando la facoltà di introdurre esenzioni, detrazioni o deduzioni ai sensi dell'art. 80 del D.P.R. n. 670/1972, e successive modificazioni.

ziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive⁴, è riconosciuta in funzione delle modalità con le quali dette attività sono effettivamente svolte. Pertanto, è divenuto determinante rilevare il modo con cui dette attività sono svolte.

La disciplina dell'ICI prima, e dell'IMU poi, ha subito negli anni radicali mutamenti con riferimento alla questione della "irrilevanza -rilevanza" delle modalità con cui sono svolte le attività meritevoli di esenzione. Da ultimo, l'articolo 91bis, co. 3, del D.L. n. 1/2012, ha previsto che un Decreto ministeriale avrebbe precisato i requisiti generali e di settore per delimitare i confini dell'esercizio delle attività con "modalità non commerciali".

In data 19 novembre 2012 il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha adottato il D.M. 200, con il quale sono state definite le condizioni necessarie affinché un'attività possa dirsi svolta con "modalità non commerciali". In particolare:

- a) requisiti di carattere generale, da verificare in capo all'ente non commerciale ed afferenti le previsioni del suo atto costitutivo o statuto (art. 3);
- b) requisiti particolari, differenziati in funzione della tipologia di attività non profit svolta dall'ente (art. 4);
- c) specifici parametri in caso di immobili a destinazione mista, non commerciale / commerciale (art. 5).

Tuttavia neppure il citato D.M. n. 200/2012 ha risolto tutti gli interrogativi in merito alle "modalità non commerciali". Gli ultimi chiarimenti sono arrivati con le Istruzioni per la compilazione della Dichiarazione IMU-TASI (D.M. del 26 giugno 2014) la cui redazione ha considerato anche i principi fissati dalla Decisione della Commissione Europea del 19 dicembre 2012, SA.20829 che ha chiuso l'annoso contenzioso relativo all'ICI.

3.1. Requisiti generali

I requisiti generali valgono per tutti gli enti non commerciali, a prescindere dalla tipologia di attività istituzionale da essi svolta ed attengono ai contenuti minimi obbligatori dell'atto costitutivo o dello statuto dell'ente non commerciale. Essi consistono:

- nel divieto, salvo determinate esimenti, 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;
- nell'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;
- di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale, in caso di suo scioglimento.

⁴ Esclusa l'attività di religione e culto in quanto, ai sensi dell'Accordo di Revisione del Concordato, tale attività non può mai avere natura economica/imprenditoriale.

mento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.

L'obbligo di modificare lo Statuto per poter godere dell'esenzione relativamente agli immobili utilizzati per le attività socialmente rilevanti (attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive) pare riguardare anche gli Enti ecclesiastici, ma ciò confligge con il diritto concordatario⁵.

Per superare l'incertezza il Ministero delle Finanze ha adottato la Risoluzione n. 1/DF/2012 precisando, in relazione ai soli Enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, che se da un lato non può essere richiesta l'adozione di uno Statuto conforme all'articolo 3 del D.M. n. 200/2012, dall'altro ai medesimi enti è chiesto di *"conformarsi alle disposizioni di cui all'art. 3 del Regolamento n. 200 del 2012, nelle stesse forme previste nel citato punto 1.11 della circolare n. 168/E del 1998, vale a dire con scrittura privata registrata"*.

Il contenuto del Regolamento è già predeterminato dall'art. 3 del D.M. n. 200/2012 e, come già accennato, prevede:

- divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente;
- 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;
- 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'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.

L'Avvocatura della Diocesi di Milano mette in particolare evidenza la delicatezza del significato e del contenuto precettivo da attribuire a quest'ultima clausola: in caso di scioglimento dell'Ente l'immobile (il testo fa riferimento all'intero patrimonio) che ha goduto dell'esenzione IMU-TASI deve essere devoluto ad altro ente non commerciale che svolge un'analoga attività istituzionale⁶.

È quindi essenziale interpretare con precisione questa norma al fine di chiarire se, quando e con quali modalità potrebbe essere limitata la libera disponibilità degli immobili da parte degli Enti ecclesiastici proprietari. Pertanto, l'amministratore dell'Ente ecclesiastico e, ancor prima, coloro cui compete la vigilanza canonica sull'amministrazione delle persone giuridiche pubbliche canoniche, hanno il d i-

⁵ Così l'Avvocatura della Diocesi di Milano <http://www.chiesadimilano.it>.

⁶ *"È di tutta evidenza quanto tale prescrizione possa essere pericolosa per l'integrità del patrimonio ecclesiastico: infatti al verificarsi di un evento giuridico – scioglimento (estinzione) dell'Ente ecclesiastico – gli immobili che hanno goduto dell'esenzione IMU in quanto utilizzati per le attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, dovranno essere devoluti ad un altro ente non commerciale"*.

ritto di avere certezze in merito ai casi in cui si dovrà procedere alla devoluzione⁷.

Il caso descritto dalla lettera dell'art. 3 del D.M. n. 200/2012 è ben definito: “in caso di scioglimento” dell'ente, e si riferisce alla estinzione giuridica del soggetto proprietario. Tuttavia, considerato che questo tipo di vincolo è già stato utilizzato dal legislatore in riferimento alle Onlus al fine di evitare che attraverso l'estinzione dell'ente e la successiva liquidazione del patrimonio le agevolazioni concesse possano essere distolte a favore di soggetti non meritevoli, è ragionevole considerare come è stata applicata tale normativa per interpretare anche l'inciso in esame ed immaginare i casi di possibile applicazione.

In particolare, sono individuabili altre quattro situazioni alle quali verificarsi potrebbe scattare l'obbligo di devolvere il bene ad altro Ente non commerciale:

- pur non estinguendosi, l'Ente ecclesiastico cessa l'attività ivi svolta e meritevole di esenzione IMU,
- l'Ente ecclesiastico continua la sua attività ma non più con “modalità non commerciali”, come definite dal D.M. n. 200/2012;
- l'Ente ecclesiastico non si estingue ma trasferisce temporaneamente a terzi l'attività ivi svolta e meritevole di esenzione IMU (per esempio in forza di affitto di azienda o di comodato a favore di un ente commerciale oppure di un ente non commerciale il cui Statuto è però privo delle clausole di cui all'art. 3 del D.M. n. 200/2012);
- l'Ente ecclesiastico trasferisce definitivamente l'attività ivi svolta e meritevole di esenzione IMU (per esempio in forza di cessione oppure di donazione di ramo di azienda ad un ente commerciale oppure ad un ente non commerciale il cui Statuto è però privo delle clausole di cui all'art. 3 del D.M. n. 200/2012).

Non dovrebbe invece destare preoccupazione il caso di un Ente ecclesiastico che termina un'attività che dava diritto all'esenzione IMU (a motivo del suo svolgimento con “modalità non commerciali” e avendo adottato il Regolamento) avviandone un'altra ugualmente meritevole dell'esenzione (per es. si termina l'attività di RSA – assistenziale – e si attiva quella ospedaliera – sanitaria). In questo caso, infatti l'immobile continua ad essere utilizzato per un'attività agevolata di cui alla lett. i) dell'art. 7. Questa interpretazione è confermata dalla Risoluzione n. 3/2013 laddove precisa che *“l'attività di promozione della cultura [...] è inquadrabile per le sue caratteristiche nello stesso ambito dell'attività didattica, espressamente prevista da l'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504 del 1992”*⁸.

Potrebbe invece essere limitata la libera disponibilità del bene quando, in un'ipotesi solo simile alla precedente, si comincia un'attività di religione o di

⁷ Così l'Avvocatura della Diocesi di Milano <http://www.chiesadimilano.it>.

⁸ Così l'Avvocatura della Diocesi di Milano <http://www.chiesadimilano.it>.

culto che non necessita del Regolamento per poter godere dell'esenzione (per es. termina l'attività di Cineteatro e la sala viene destinata per le attività ordinarie della parrocchia, oppure termina l'attività di RSA e si utilizza l'immobile come casa di formazione per i religiosi o seminario). In questo caso, infatti, si passerebbe da un utilizzo dell'immobile che lo rende esente a condizione che sia stato adottato un Regolamento (attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive) ad un utilizzo che lo rende esente a motivo del fatto che l'attività è quella dell'art. 16, lett. a) che, come detto sopra, non richiede invece il Regolamento.

Per superare queste incertezze legate all'interpretazione della clausola regolamentare si auspica un intervento chiarificatore, come – peraltro – è già accaduto in relazione ai casi di disevoluzione del patrimonio delle Onlus (art. 10, co. 1, D.Lgs. n. 460/1997).

3.2. Requisiti particolari

Oltre al predetto “requisito generale”, il D.M. 200/2012 ha definito anche gli “ulteriori requisiti” costituiti da limiti di natura economica. Le attività istituzionali sono quindi svolte con modalità non commerciali solo ove, in relazione alla loro natura, rispettino anche gli ulteriori requisiti normativamente previsti per le singole aree nelle quali gli enti stessi operano:

- attività assistenziali e attività sanitarie;
- attività didattiche;
- attività ricettive;
- attività culturali e attività ricreative;
- attività sportive.

Come si ha modo di osservare vengono richieste condizioni assai stringenti al fine di poter rispettare tali requisiti.

3.2.1. Attività assistenziali e attività sanitarie

Lo svolgimento di attività assistenziali e attività sanitarie è ritenuto effettuato con modalità non commerciali quando le stesse:

- a) sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali e sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, e prestano a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto dell'Unione europea e nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale;
- b) se non accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali, sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei co-

rispettivi 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.

3.2.2. Attività didattiche

Lo svolgimento di attività didattiche è ritenuto effettuato con modalità non commerciali se:

- a) l'attività è paritaria rispetto a quella statale e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;
- b) sono comunque osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio;
- c) l'attività è 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.

3.2.3. Attività ricettive

Lo svolgimento di attività ricettive è ritenuto effettuato con modalità non commerciali se le stesse 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 del servizio.

3.2.4. Attività culturali e attività ricreative

Lo svolgimento di attività culturali e attività ricreative è ritenuto effettuato con modalità non commerciali se le stesse sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo 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.

3.2.5. Attività sportive

Lo svolgimento di attività sportive è ritenuto effettuato con modalità non commerciali se le medesime attività sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo 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.

3.3. Specifici parametri per gli immobili a destinazione mista

L'art. 7, co. 1, lett. i) del D.Lgs. n. 504/1992, coordinato con il citato D.M. n. 200/2012, prevede, a partire dal 2012 (e dal 2014 anche per la TASI), per gli immobili posseduti dagli enti non commerciali (e quindi anche per quelli degli Enti Ecclesiastici):

- l'esenzione totale da IMU -TASI per gli immobili ad esclusiva destinazione non commerciale;
- l'esenzione parziale da IMU -TASI per gli immobili a destinazione mista; esenzione che si applica facendo conto dell'attività ivi svolta, poiché tale esenzione spetta:
 - Ù esclusivamente alla parte degli immobili nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se risulta identificabile attraverso l'individuazione puntuale degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività;
 - Ù diversamente, ossia in caso di impossibilità di procedere a tale frazionamento, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione con effetto retroattivo dal 1° gennaio 2013. Con la conseguenza che l'imposta resta dovuta per la parte dell'immobile non riconducibile all'utilizzazione non commerciale. Il rapporto proporzionale è determinato con riferimento allo spazio, al numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali e al tempo, come prescritto dall'art. 5 del D.M. n. 200/2012. Nel seguito, trattando della dichiarazione IMU, verranno evidenziati gli aspetti afferenti il rapporto di proporzionalità.

4. DICHIARAZIONE IMU. MODELLO UTILIZZABILE DAGLI ENTI NON COMMERCIALI

Con il decreto del 26 giugno 2014 è stata data attuazione a quanto sopra detto, prevedendo un modello nel quale, alla seconda pagina si indicano gli immobili totalmente imponibili mentre la terza e la quarta sono dedicate agli immobili parzialmente imponibili e a quelli totalmente esenti.

4.1. Soggetti interessati

Gli Enti e le Parrocchie che possiedono almeno un immobile devono presentare la Dichiarazione IMU-TASI.

4.2. Il modello in generale

Il frontespizio prevede l'impegno alla presentazione telematica della dichiarazione

ne in quanto la stessa può essere inviata esclusivamente in via telematica. Ciò significa che non è possibile consegnare il modello cartaceo e occorre rivolgersi ad un professionista-intermediario abilitato.

Le informazioni da indicare per gli immobili totalmente imponibili ricalcano sostanzialmente quelle da riportare per la dichiarazione “ordinaria” sia nella sequenza dei quadri che nei codici da utilizzare.

Inediti sono, invece, i riquadri dedicati agli immobili parzialmente imponibili o totalmente esenti. In particolare, con riferimento agli immobili parzialmente imponibili occorre indicare i criteri, desunti dal D.M. n. 200/2012, per determinare, per ciascun immobile, la percentuale di imponibilità in ragione dello svolgimento nello stesso dell’attività con modalità commerciali, con riferimento distintamente all’attività didattica ed alle altre attività di cui al citato art. 7, co. 1, lett. i) del D.Lgs. n. 504/1992.

Le istruzioni alla compilazione della dichiarazione, richiamandosi al citato D.M. n. 200/2012 prevede, all'art. 5, che il rapporto di proporzionalità, con effetto dal 2013, è determinato con riferimento:

- allo spazio;
- al numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali;
- al tempo.

4.3. Lo spazio

La proporzione, come dispone la stessa norma, è prioritariamente determinata in base alla superficie destinata allo svolgimento delle attività diverse da quelle meritevoli che deve essere rapportata alla superficie totale dell'immobile. Ciò vuol dire che, se ad esempio, nell'immobile dove viene svolta l'attività sanitaria (o altra attività esente) vi è un locale dove si svolge un'attività commerciale, e che tale locale non è suscettibile di accatastamento separato (come accade per i bar o le rivendite di giornali), per calcolare la quota esente occorre rapportare la superficie effettiva (e non quella catastale) sulla quale si svolge l'attività commerciale alla superficie effettiva (e non catastale) dell'intera unità immobiliare.

La percentuale che deriva da tale rapporto deve essere, quindi, applicata alla rendita catastale dell'immobile, in modo da ottenere la base imponibile da utilizzare per determinare l'IMU dovuta.

Analogamente si deve procedere se nell'immobile vi è un locale che è dedicato allo svolgimento di un'attività esente (ancorché non suscettibile di accatastamento separato). In tal caso, infatti, per calcolare la quota esente si deve rapportare la superficie effettiva (e non catastale) sulla quale si svolge l'attività agevolata alla superficie dell'intera unità catastale.

La percentuale derivante da tale rapporto deve essere applicata alla rendita cat

stale destinata all'attività meritevole, così da escludere dalla base imponibile IMU la quota parte della rendita proporzionalmente riferibile agli spazi esclusivamente dedicati all'attività per la quale compete l'esenzione.

$$\text{Quota esente} = 1 - \frac{\begin{array}{c} \text{Superficie destinata allo svolgimento di attività diverse da quelle previste} \\ \text{dall'art. 7, co. 1, lett. i), del Dlgs 504/1992} \\ + \\ \text{Superficie destinata allo svolgimento di attività} \\ \text{di cui alla citata lett. i), svolte con modalità commerciali} \end{array}}{\text{Superficie totale dell'immobile}}$$

4.4. Il numero degli "utenti"

Nell'ambito di applicazione dell'esenzione lo stesso D.M. n. 200/2012 richiede di stabilire la proporzione in relazione al numero dei soggetti nei confronti dei quali le attività sono svolte con modalità commerciali, rapportato al numero complessivo dei soggetti nei confronti dei quali è svolta l'attività.

$$\text{Quota esente} = 1 - \frac{\text{Numero dei soggetti nei confronti dei quali le attività sono svolte con modalità commerciali}}{\text{Numero complessivo dei soggetti nei confronti dei quali è svolta l'attività}}$$

4.5. Il tempo

L'ultimo criterio stabilito dal D.M. n. 200/2012 riguarda il caso in cui l'utilizzazione mista è effettuata limitatamente a specifici periodi dell'anno, per cui la proporzione deve essere determinata in base ai giorni durante i quali l'immobile è utilizzato per lo svolgimento delle attività diverse da quelle meritevoli.

4.6. Modalità di calcolo dell'IMU

Una volta determinate le percentuali per ciascuna unità immobiliare, queste vanno applicate alla rendita catastale, così da ottenere la base imponibile da utilizzare ai fini della determinazione dell'IMU dovuta e della TASI. Le stesse percentuali si applicano anche per il calcolo della misura dell'esenzione spettante per le unità immobiliari destinate ad attività strumentali riferibili promiscuamente e indistintamente sia all'attività per la quale spetta l'esenzione, sia all'attività per la quale non spetta (come, per esempio, per gli spazi destinati ai servizi amministrativi o comunque ausiliari comuni).

4.7. Immobili parzialmente imponibili o totalmente esenti

Tutte queste informazioni devono essere riportate nel quadro B della dichiarazione, relativo appunto agli immobili parzialmente imponibili o totalmente esenti, che deve essere compilato per ciascun immobile in cui si svolge l'attività meritevole e posseduto dallo stesso soggetto passivo. Esso si compone di tre riquadri:

- il primo è quello relativo all'identificazione catastale dell'immobile e alla tipologia di attività che in esso viene svolta;
- il secondo è riservato alla sola attività didattica;
- il terzo è dedicato alle attività diverse da quella didattica.

4.8. Immobili non utilizzati

Viene, infine, precisato che l'esenzione non spetta con riferimento alle unità immobiliari di fatto non utilizzate, che devono essere dichiarate come totalmente imponibili.

4.9. Autoliquidazione dell'imposta

L'ultima parte del modello di dichiarazione contiene una sorta di "autoliquidazione" sia dell'IMU che della TASI, con indicazione sia dell'imposta dovuta che degli acconti versati e dei crediti provenienti dai precedenti periodi di imposta (per i quali, si suppone, debba esserci l'assenso dell'ente locale alla compensazione).

4.10. Termine e modalità di presentazione della dichiarazione

La dichiarazione IMU relativa agli anni 2012 e 2013 dovrà essere presentata entro il 30 settembre 2014.

Per l'omessa presentazione è prevista una sanzione economica dal 100% al 200% del tributo dovuto, con un minimo di 51 euro, ma, soprattutto, tale ommissione consente – di fatto – al Comune di accertare tutti gli immobili come imponibili.

4.10.1. Dichiarazione IMU-TASI 2013 per l'anno di imposta 2012

I soggetti interessati devono presentare la Dichiarazione IMU -TASI 2013 per l'anno di imposta 2012, prestando attenzione a tutti gli eventi che hanno riguardato gli immobili nell'anno 2012 e pertanto:

- dichiarare tutti gli immobili (terreni e fabbricati) posseduti al 1° gennaio 2012 anche se inutilizzati o utilizzati da terzi. In particolare:
 - Ù nel "quadro A" gli immobili totalmente imponibili;
 - Ù nel "quadro B" gli immobili parzialmente imponibili o totalmente esenti.
- indicare le variazioni intervenute, sia in riferimento alla proprietà/possesso (vendite, acquisti, permuta, costituzione di diritti reali), sia in riferimento al mutamento delle attività ivi svolte, mutamenti che hanno comportato nel corso del 2012 il passaggio dalla condizione "esente" a quella "imponibile" (per es. un immobile utilizzato come oratorio è utilizzato come negozio a partire dal 25 giugno 2012) o viceversa (per es. un immobile semplicemente inutilizzato alla data del 1° gennaio 2012 è stato ristrutturato e dal 3 settembre 2012 è utilizzato come oratorio).

la Dichiarazione per l'anno 2012 ha effetto anche per gli anni successivi salvo che si verificano modifiche rilevanti della situazione di fatto (per es. cambia l'attività svolta nell'unità immobiliare) o nella situazione giuridica (per es. si concede in locazione un fabbricato fino ad ora esente, oppure in caso di vendita o acquisto, costituzione o estinzione di diritti reali).

Va segnalato che solo a partire dall'anno d'imposta 2013 ha rilevanza la terza condizione di "immobili ad uso promiscuo" per i quali l'imponibilità è solo parziale e quindi:

- l'imposta è determinata applicando all'imposta teorica (rendita catastale rivalutata moltiplicata per aliquota IMU) una percentuale correttiva in base alla superficie occupata, e/o alle persone che beneficiano dell'attività ivi svolta, e/o al tempo (cfr. n. 8, Istruzioni per la compilazione della Dichiarazione IMU-TASI);
- nella Dichiarazione IMU-TASI 2014 sarà necessario indicare tutti gli immobili che ne sono interessati e i dati che permettono di determinare la percentuale di imponibilità.

4.10.2. Dichiarazione IMU-TASI 2014 per l'anno di imposta 2013

La Dichiarazione IMU-TASI 2014 per l'anno di imposta 2013 deve essere compilata nelle seguenti ipotesi:

- quando sono intervenute variazioni – sia in riferimento alla proprietà/possesso/detenzione, sia in riferimento al mutamento delle attività ivi svolte che hanno comportato nel corso del 2013 il passaggio dalla condizione "esente" a quella "imponibile" o viceversa – rispetto alla situazione oggetto della Dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2012;
- nell'anno 2013 vi sono situazioni per cui nella medesima unità immobiliare si sono realizzate sia attività esenti che attività imponibili (cosiddetto "immobili ad uso promiscuo").

4.10.3. Dichiarazione IMU-TASI 2015 per l'anno di imposta 2014 e successivi

A regime, la presentazione della dichiarazione segue la stessa scadenza della dichiarazione "ordinaria", ovvero entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta e vale anche per gli anni successivi nell'ipotesi in cui non si verificano variazioni.

5. ALCUNI CASI DI SPECIE

Nel seguito si riportano alcuni esempi di attività, tra le più significative nell'ambito degli Enti Ecclesiastici, che, se svolte in ossequio ai "parametri" di attività svolte con modalità non commerciali, sono meritevoli di esenzione da IMU (e TASI).

5.1. Attività didattiche

Il citato D.M. n. 200/2012 prevede che le attività didattiche sono svolte con modalità non commerciali quando rispondono ai seguenti parametri:

- l'attività è paritaria rispetto a quella statale;
- la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;
- sono osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap;
- sono osservati gli obblighi di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente sono osservati gli obblighi di adeguatezza delle strutture agli standard previsti;
- sono osservati gli obblighi di pubblicità del bilancio;
- l'attività è 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.

Il MIUR⁹ ha fornito i primi importanti chiarimenti per definire quanto l'attività didattica è svolta con modalità non commerciali e quindi quando è meritevole di esenzione.

Nella compilazione del Quadro B del modello di dichiarazione IMU -TASI si dovrà tener conto:

- del "Cm", vale a dire il corrispettivo medio percepito dalla scuola paritaria;
- del "Cms", vale a dire il costo medio per studente pubblicato nella tabella sottostante che costituisce il parametro di riferimento per verificare il rispetto del requisito richiesto dalla vigente normativa per l'esenzione dal pagamento dell'IMU e della TASI.

Tabella. Spesa Annuale per studente distinta per livello di istruzione (CMS)

	Scuola dell'infanzia	Scuola Primaria	Istruzione secondaria di primo grado	Istruzione secondaria di secondo grado
Spesa annua nelle istituzioni educative per studente	€ 5.739,17	€ 6.634,15	€ 6.835,85	€ 6.914,31

Per corrispettivo medio (CM), precisa il MIUR, si intende la media degli importi annui che vengono corrisposti alla scuola dalle famiglie.

Ad esempio se in una scuola dell'infanzia sono presenti 10 bambini per i quali viene corrisposto un importo annuo pari a 1000 euro e 5 per i quali viene corrisposto un importo annuo agevolato di 500 euro, il corrispettivo medio sarà pari a:
 $[(1000 \times 10) + (500 \times 5)] / 15 = 833$.

⁹ http://hubmiur.pubblica.istruzione.it/web/istruzione/dg-ordinamenti/scuola-non-statale/imu_tasi.

Per costo medio per studente (CMS) si intende, invece, l'importo indicato nella Tabella sopra riportata, distinto per settore scolastico.

Se il corrispettivo medio (CM) è inferiore o uguale al costo medio per studente (CMS), ciò significa che l'attività didattica è svolta con modalità non commerciali e, quindi, non è assoggettabile a imposizione.

Se, invece, il corrispettivo medio (CM) risulta superiore al costo medio per studente (CMS), si dovrà procedere all'assoggettamento ad IMU e (TASI).

5.2. Attività sanitarie e socio-sanitarie

A pochi giorni dall'emanazione del D.M. 26 giugno 2014 il Ministero dell'Economia e delle finanze, con la risposta n. 5-03221 fornita durante il "question time" del 16 luglio 2014 in Commissione Finanze alla Camera, è ritornato sul tema con riferimento alle attività sanitarie e socio-sanitarie.

Per quanto riguarda i requisiti particolari, il citato D.M. n. 20/2012, prevede, in tema di attività assistenziali e sanitarie, che queste siano accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali. In caso contrario le attività devono essere svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore al 50% 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.

Nello specifico nel "question time" si è chiesto se, in caso di utilizzazione mista dell'immobile per attività assistenziali e sanitarie, l'esenzione si applichi sull'intero immobile, come sembrerebbe presumersi dalle istruzioni alla dichiarazione, oppure alla sola frazione immobiliare nella quale viene svolta l'attività in regime di convenzione.

Il Ministero ha precisato innanzitutto che, ai fini dell'esenzione dal tributo, non si fa un riferimento specifico alle strutture ma esclusivamente alle attività convenzionate con il sistema sanitario nazionale, poiché solo in questo caso le attività in questione, e non le strutture, fanno parte integrante del sistema sanitario nazionale. Negli altri casi, invece, il beneficio scatta nei soli casi in cui la prestazione è offerta gratuitamente o dietro di un corrispettivo simbolico o, come nel caso di pagamento di "ticket o simili", tali somme rappresentano una forma di finanziamento di servizi prevista per legge in quanto necessaria a garantire la "copertura del servizio universale".

Invece, in tema di quantificazione dell'importo "simbolico", il Ministero fa propria una definizione della Commissione europea che non lo ancora ad un parametro predefinito ma lo individua come "non commisurato al costo del servizio" anzi, destinato a "coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso."

Infine si precisa che il carattere simbolico è necessariamente legato all'ambito territoriale nel quale viene svolta l'attività che, per tali motivi, può variare da Comune a Comune, senza però, essendo IMU e TASI tributi comunali, generare una disparità di trattamento fiscale sul territorio nazionale.

6. CONCLUSIONI

Anche dall'esame della casistica sopra illustrata, emerge di tutta evidenza quanto importante sarà l'attenzione che dovrà essere posta nella compilazione della dichiarazione IMU (e TASI), specie per gli Enti Ecclesiastici, anche per non incorrere in future sanzioni.

Va precisato che il debutto del nuovo modello di dichiarazione e l'imminente scadenza di presentazione con modalità telematiche, peraltro coincidente con la scadenza delle dichiarazioni fiscali, pone un'attenzione particolare dei dati da dichiarare che, forse, avrebbe meritato un termine più lungo per poter sedimentare tante novità.

dr. Francesco Giordano
dr. Carlo Saccaro
dr. Piersandro Peraro
dr. Riccardo Zucchelli
rag. Roberto Tondello
rag. Maurizio Fabris
dr. Francesco Bassani
dr.ssa Liliana Bellotto
dr.ssa Nicoletta Mazzagardi
dr. Marco Razzino
dr. Dario Lenarduzzi
dr.ssa Cristina Giordano
dr. Carlo Chinello

Collaboratori
rag. Tiziano Mazzucato
dr. Salvatore Loiacono
dr.ssa Elisa Boaretto
dr.ssa Ivana Nibale
dr. Alberto Neri
rag. Domenico Donà

35121 Padova
Via Trieste, 32
Tel. 049 660877
Fax 049 655665
studio@studiogiordano.com

00198 Roma
Piazza Mincio, 2
Tel. 06 8415125
Fax 06 8417008
studio.roma@studiogiordano.com

45100 Rovigo
Via Verdi, 4/A
Tel. 0425 27028
Fax 0425 421125
studio.rovigo@studiogiordano.com

40128 Bologna
Via di Corticella, 181/4
Tel. 051 6389472
Fax 051 7456933
studio.bologna@studiogiordano.com

Posta certificata
studiogiordano@legalmail.it

www.studiogiordano.com



Padova