

1 PREMESSA

In materia di IMU, l'art. 1 co. 770 della L. 27.12.2019 n. 160 (in vigore dall'1.1.2020) prevede una disciplina *ad hoc* per gli obblighi dichiarativi degli enti non commerciali che godono dell'esenzione di cui al precedente co. 759 lett. g), in relazione agli immobili utilizzati per svolgere, con modalità non commerciali, le attività istituzionali elencate all'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92.

Il citato co. 770 prevede l'adozione di un apposito modello dichiarativo per gli enti non commerciali di cui sopra, da approvare con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, sentita l'ANCI. In attuazione di tale disposizione, il DM 4.5.2023 ha approvato tale modello (attualmente in vigore), nonché le relative istruzioni per la compilazione e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica.

Il modello dichiarativo IMU ENC approvato dal suddetto DM 4.5.2023 sostituisce quello precedente di cui al DM 26.6.2014.

Pubblicazione

Il DM 4.5.2023 è stato pubblicato sul sito del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze in data 5.5.2023, e sulla *G.U.* 25.5.2023 n. 121.

1.1 DICHIARAZIONI IMI, IMIS E ILIA

L'IMU si applica in tutti i Comuni del territorio nazionale, salvo:

- per gli immobili siti nella Provincia autonoma di Bolzano, ove si applica l'imposta municipale immobiliare (IMI) di cui alla legge provinciale di Bolzano 23.4.2014 n. 3;
- per gli immobili siti nella Provincia autonoma di Trento, ove si applica l'imposta immobiliare semplice (IMIS) di cui alla legge provinciale di Trento 30.12.2014 n. 14;
- per gli immobili siti nei Comuni della Regione autonoma Friuli Venezia Giulia, ove, dall'1.1.2023, si applica l'imposta locale immobiliare autonoma (ILIA) di cui alla legge regionale del Friuli Venezia Giulia 14.11.2022 n. 17 (art. 1 co. 739 della L. 160/2019).

Per gli immobili situati nei Comuni delle Province autonome di Bolzano e Trento, assoggettati rispettivamente all'IMI ed all'IMIS, i soggetti passivi (compresi gli enti non commerciali) devono utilizzare i modelli dichiarativi approvati dalle suddette Province autonome (cfr. istruzioni alla dichiarazione ex DM 4.5.2023, p. 1).

Per gli immobili siti nella Regione autonoma Friuli Venezia Giulia, i soggetti passivi (compresi gli enti non commerciali) continuano ad utilizzare i modelli dichiarativi per l'IMU per gli anni 2021 e 2022 (tenuto conto che l'ILIA entra in vigore dall'1.1.2023). In ogni caso, l'art. 13 co. 4 della L. Reg. Friuli Venezia Giulia 14.11.2022 n. 17 dispone che, nelle more dell'adozione del decreto che approva il modello di dichiarazione per l'ILIA, continuano ad applicarsi i modelli dichiarativi per l'IMU.

1.2 DICHIARAZIONE IMU "ORDINARIA"

Per i soggetti passivi diversi dagli enti non commerciali di cui all'art. 1 co. 759 lett. g) citato, in materia di obblighi dichiarativi IMU, si applica la disciplina "ordinaria" prevista dall'art. 1 co. 769 della L. 160/2019 (anziché quella del successivo co. 770).

Tali soggetti devono utilizzare il modello di dichiarazione IMU "ordinario", attualmente approvato dal DM 29.7.2022.

2 AMBITO DI APPLICAZIONE

Sono tenuti alla presentazione della dichiarazione IMU ENC gli enti non commerciali che fruiscono dell'esenzione dall'IMU ex art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019.

Per il riscontro di tale esenzione è richiesta la compresenza di:

- un requisito soggettivo, in quanto il soggetto passivo deve qualificarsi come “ente non commerciale” ai sensi dell'art. 73 co. 1 lett. c) del TUIR;
- un requisito oggettivo, ossia l'utilizzo dell'immobile, da parte dell'ente non commerciale possessore, per lo svolgimento:
 - delle attività istituzionali elencate all'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92 (ossia delle attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, religiose e di culto di cui all'art. 16 lett. a) della L. 222/85);
 - con modalità non commerciali (da riscontrarsi ai sensi degli artt. 3 e 4 del DM 200/2012).

Obbligo di presentazione della dichiarazione per l'esenzione degli ENC

La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha ritenuto che gli enti non commerciali, per fruire dell'esenzione dall'ICI/IMU ex art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92 (richiamata dall'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019), devono presentare apposita dichiarazione, a pena di decadenza dall'agevolazione (così Cass. 21.12.2022 n. 37385)¹.

2.1 AMBITO SOGGETTIVO

L'esenzione IMU di cui all'art. 1 co. 759 della L. 160/2019 (e dunque l'obbligo di adottare il modello dichiarativo IMU ENC, secondo la disciplina di cui al successivo co. 770) riguarda i soggetti di cui alla lett. i) del co. 1 dell'art. 7 del DLgs. 504/92.

La richiamata disposizione fa, a sua volta, riferimento ai soggetti di cui all'art. 73 co. 1 lett. c) del TUIR, ossia *“gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato”*^{2, 3}.

Nel novero degli enti non commerciali sono dunque compresi sia enti pubblici sia enti privati.

Tra gli enti non commerciali di diritto pubblico vi sono (cfr. circ. Min. Economia e Finanze 26.1.2009 n. 2/DF):

- gli enti pubblici, vale a dire gli organi e le amministrazioni dello Stato;
- gli enti territoriali (Comuni, consorzi tra enti locali, comunità montane, Province, Regioni, associazioni ed enti gestori del demanio collettivo, camere di commercio);
- le aziende sanitarie e gli enti pubblici istituiti esclusivamente per lo svolgimento di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie;

¹ Tale conclusione viene assunta richiamando le disposizioni di cui all'art. 91-bis co. 3 del DL 24.1.2012 n. 1 (conv. L. 24.3.2012 n. 27), al DM 19.11.2012 n. 200 e all'art. 5 del DM 26.6.2014, nonché il principio secondo cui le norme di esenzione, poiché costituiscono eccezione alle previsioni generali di imposizione, non sono applicabili in via analogica, ma vanno interpretate restrittivamente.

² L'art. 73 co. 2 del TUIR precisa che, tra gli enti diversi dalle società individuati dalle lett. b) e c) del precedente co. 1, devono comprendersi *“oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo”*.

³ Richiamando quanto disposto dall'art. 73 co. 4 e 5 del TUIR, per la definizione degli enti non commerciali beneficiari dell'esenzione IMU in esame, l'art. 1 co. 1 lett. d) del DM 200/2012 precisa che *“per oggetto esclusivo si intende quello determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata; per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto; in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente stesso è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato”*.

- gli enti pubblici non economici;
- gli istituti previdenziali e assistenziali⁴;
- le Università ed enti di ricerca;
- le aziende pubbliche di servizi alla persona (ex IPAB).

Sono enti non commerciali privati:

- gli enti disciplinati dal codice civile, ossia:
 - associazioni;
 - fondazioni;
 - comitati;
- gli enti disciplinati da una specifica disciplina di settore, quali, ad esempio:
 - organizzazioni di volontariato (L. 11.8.91 n. 266);
 - associazioni di promozione sociale (L. 7.12.2000 n. 383);
 - associazioni sportive dilettantistiche (art. 90 della L. 27.12.2002 n. 289);
 - ex IPAB privatizzate (a seguito, da ultimo, del DLgs. 4.5.2001 n. 207);
 - enti che acquisiscono la qualifica fiscale di ONLUS (DLgs. 4.12.97 n. 460).

Nell'ambito degli enti privati non commerciali devono essere ricompresi anche gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti:

- secondo le previsioni dell'Accordo modificativo del Concordato Lateranense (L. 25.3.85 n. 121) con la Chiesa cattolica;
- dalle intese tra lo Stato italiano e le altre confessioni religiose, approvate con:
 - la L. 11.8.84 n. 449, per la Tavola Valdese⁵;
 - la L. 22.11.88 n. 516, per l'Unione italiana delle chiese cristiane avventiste del 7° giorno⁶;
 - la L. 22.11.88 n. 517, per le Assemblee di Dio in Italia (ADI);
 - la L. 8.3.89 n. 101, per le Comunità ebraiche italiane⁷;
 - la L. 12.4.95 n. 116, per l'Unione cristiana evangelica battista d'Italia (UCEBI)⁸;
 - la L. 29.11.95 n. 520, per la Chiesa evangelica luterana d'Italia (CELI);
 - la L. 30.7.2012 n. 126, per la Sacra Arcidiocesi ortodossa d'Italia ed Esarcato per l'Europa Meridionale;
 - la L. 30.7.2012 n. 127, per la Chiesa di Gesù Cristo dei Santi degli ultimi giorni;
 - la L. 30.7.2012 n. 128, per la Chiesa Apostolica in Italia;
 - la L. 31.12.2012 n. 245, per l'Unione Buddista italiana (UBI);
 - la L. 31.12.2012 n. 246, per l'Unione Induista Italiana;
 - la L. 28.6.2016 n. 130, per l'Istituto Buddista Italiano Soka Gakkai (IBISG);

⁴ La ris. Min. Economia e Finanze 5.10.2015 n. 8/DF ha riconosciuto che, in presenza dei requisiti necessari, l'esenzione in esame spetta anche per gli immobili posseduti ed utilizzati dalle Casse edili.

⁵ Tale accordo è stato modificato da una successiva intesa approvata con la L. 409/93 ed integrato da una successiva intesa approvata con la L. 68/2009.

⁶ Tale accordo è stato modificato da successive intese approvate con la L. 637/96 e con la L. 67/2009.

⁷ Tale accordo è stato modificato da una successiva intesa approvata con la L. 638/96.

⁸ Tale accordo è stato modificato da una successiva intesa approvata con la L. 34/2012.

- la L. 29.12.2021 n. 240, per l'Associazione "Chiesa d'Inghilterra".

ONLUS

Le istruzioni alla dichiarazione di cui al DM 4.5.2023 (p. 5) precisano che, nel novero degli "enti non commerciali" di cui all'art. 73 co. 1 lett. c) del TUIR non rientrano necessariamente tutte le ONLUS di cui al DLgs. 4.12.97 n. 460.

Come rilevato dalla circ. Min. Finanze 26.6.98 n. 168/E, infatti, *"la riconducibilità nella categoria soggettiva delle ONLUS prescinde da qualsiasi indagine sull'oggetto esclusivo o principale dell'ente e, quindi, sulla commercialità o meno dell'attività di fatto dallo stesso svolta. Vengono, infatti, assunti come criteri di differenziazione e qualificazione dell'ente come organizzazione non lucrativa di utilità sociale i requisiti esclusivamente stabiliti art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997"*.

Per il riscontro dei requisiti individuati dall'art. 10 del DLgs. 460/97 per la qualifica di "ONLUS", è infatti richiesto l'esame degli statuti o degli atti costitutivi degli enti interessati.

Inoltre, ai sensi dell'art. 21 del DLgs. 460/97, *"I comuni, le province, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano possono deliberare nei confronti delle ONLUS la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti"*. La risposta n. 4 resa dal Ministero dell'Economia e delle Finanze il 21.11.2014 precisa che tale disposizione *"può essere utilizzata dall'ente impositore laddove ritenga di dover concedere una particolare agevolazione alle ONLUS, anche indipendentemente dal rispetto dei requisiti e dei criteri previsti dalla legge per l'applicazione dell'esenzione di cui al citato art. 7, comma 1, lett. i)"*⁹.

Enti del Terzo settore

Ai sensi dell'art. 82 co. 6 del DLgs. 117/2017, è prevista un'esenzione dall'IMU (nonché dalla TASI¹⁰) per gli enti del Terzo settore, analoga a quella dell'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92¹¹. Per il riscontro di detta esenzione viene richiesta la compresenza di:

- un requisito oggettivo, ossia nell'immobile esente devono svolgersi, con modalità non commerciali, attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, o di culto ex art. 16 co. 1 lett. a) della L. 222/85¹²;
- un requisito soggettivo, ossia deve trattarsi di enti non commerciali del Terzo settore ai sensi dell'art. 79 co. 5 del DLgs. 117/2017.

Con riferimento al secondo requisito, sono considerati "non commerciali" gli enti del Terzo settore (diversi dalle imprese sociali) che svolgono:

- in via esclusiva o prevalente le attività elencate nell'art. 5 dello stesso DLgs. 117/2017, di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- in conformità ai criteri di cui al medesimo art. 79 co. 2 e 3 del DLgs. 117/2017.

2.1.1 Soggetti diversi dagli enti non commerciali

In ragione del rinvio all'art. 73 co. 1 lett. c) del TUIR, l'esenzione di cui all'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019 si applica ai soli "enti non commerciali".

⁹ Nella circ. Min. Economia e Finanze 18.5.2012 n. 3/DF (§ 8) è stato precisato che tale disposizione trova applicazione anche in materia di IMU, *"in virtù del richiamo generale ai tributi locali contenuto nella norma"*, fermo restando che l'esenzione o la riduzione d'imposta disposta dal Comune per gli immobili delle ONLUS deve circoscriversi alla quota dell'IMU di competenza dell'ente locale, mentre non può estendersi alla quota del tributo locale riservata allo Stato.

¹⁰ Si ricorda che la TASI è stata abolita a decorrere dall'anno 2020, ai sensi dell'art. 1 co. 738 della L. 160/2019.

¹¹ Per la portata applicativa e la decorrenza delle agevolazioni si veda l'art. 104 co. 1 del DLgs. 117/2017.

¹² L'esenzione disposta dall'art. 82 co. 6 del DLgs. 117/2017 si applica alle condizioni e nei limiti previsti, tra l'altro, dall'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92, dall'art. 91-bis del DL 1/2012 e dalle relative disposizioni di attuazione (quale il DM 200/2012).

Pertanto, è esclusa l'esenzione ex art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019 (e la correlata specifica disciplina degli obblighi dichiarativi di cui al successivo co. 770) per i soggetti diversi dagli enti non commerciali (ad esempio, per privati persone fisiche, società o enti commerciali), anche se tali soggetti possiedono immobili ove svolgono esclusivamente le attività di cui all'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92 senza scopo di lucro¹³.

Società sportive dilettantistiche

Rispetto a quanto sopra, si precisa che le società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza scopo di lucro sono equiparate, a norma dell'art. 90 della L. 289/2002, alle associazioni sportive dilettantistiche (anche sotto il profilo fiscale).

Pertanto, in presenza dei requisiti necessari, anche alle società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza scopo di lucro può spettare l'esenzione dall'IMU per gli enti non commerciali ex art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019 (e la correlata disciplina degli obblighi dichiarativi IMU di cui al successivo co. 770)¹⁴.

2.1.2 Enti non commerciali non residenti

L'art. 73 co. 1 lett. c) del TUIR fa riferimento agli enti non commerciali residenti nel territorio dello Stato¹⁵.

La successiva lett. d) del co. 1 dell'art. 73 del TUIR riguarda invece le *“società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato”*.

A stretto rigore, dunque, essendo il rinvio recato dall'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019 limitato al solo art. 73 co. 1 lett. c) del TUIR (e non anche alla successiva lett. d), parrebbero doversi escludere dall'ambito applicativo dell'esenzione in esame gli enti non commerciali non residenti nel territorio dello Stato.

Nel modello dichiarativo di cui al DM 4.5.2023 e nelle relative istruzioni sono tuttavia contenuti alcuni rimandi, per la compilazione del frontespizio (ove sono indicati, tra l'altro, i dati identificativi del soggetto che trasmette la dichiarazione IMU ENC), relativi agli enti non commerciali non residenti¹⁶.

In particolare, nelle istruzioni alla compilazione della dichiarazione di cui al DM 4.5.2023:

- a p. 19, per la compilazione del riquadro “Contribuente” del frontespizio, si fa riferimento alle persone giuridiche non aventi domicilio fiscale o sede legale in Italia;
- a p. 20, per la compilazione del riquadro “Firma” del frontespizio, viene specificato che *“per gli enti che non hanno in Italia la sede legale o amministrativa né l'oggetto principale dell'attività, la dichiarazione può essere sottoscritta da un rappresentante per i rapporti tributari in Italia”*.

Le istruzioni alla dichiarazione parrebbero pertanto ricomprendere, tra i soggetti che possono fruire dell'esenzione di cui all'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019, anche gli enti non commerciali non residenti nel territorio dello Stato. Pare dunque opportuno un chiarimento ufficiale sul punto.

¹³ In tal senso si veda anche la R.M. 25.11.94 n. 7/E, ove è stato ribadito che l'esenzione in esame non spetta per gli immobili utilizzati da una società, ancorché cooperativa e avente scopi assistenziali.

¹⁴ In tal senso si veda Cass. 3.3.2023 n. 6539, ove viene altresì precisato che non osta al riconoscimento dell'esenzione dall'IMU in capo alle società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro il riferimento, contenuto nell'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92, agli enti non commerciali di cui art. 73 co. 1 lett. c) del TUIR. Deve infatti interpretarsi tale disposizione conformemente alle decisioni della Commissione europea ed alla giurisprudenza unionale in materia di aiuti di Stato, ove viene affermato che *“è ininfluente lo status che una legge nazionale specifica conferisce ad un determinato soggetto, essendo rilevante unicamente lo svolgimento o meno da parte del soggetto interessato di un'attività economica”*. Conformi Cass. 17.9.2019 n. 23053 e Cass. 5.4.2019 n. 9614.

¹⁵ Il riscontro del requisito della residenza avviene secondo i criteri di cui ai co. 3 ss. dell'art. 73 del TUIR.

¹⁶ Come già nel precedente modello di cui al DM 26.6.2014.

2.1.3 Enti non commerciali esclusi

Sono esclusi dai soggetti che fruiscono dell'esenzione di cui all'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019 (e, dunque, dalla specifica disciplina prevista per gli enti non commerciali), tra l'altro:

- i partiti politici¹⁷;
- le fondazioni bancarie di cui al DLgs. 153/99¹⁸.

2.2 AMBITO OGGETTIVO

Oltre alle caratteristiche soggettive di cui al precedente paragrafo, per il riscontro dell'esenzione di cui al co. 759 lett. g) citata è altresì richiesto che l'immobile posseduto e utilizzato dagli enti non commerciali venga impiegato per lo svolgimento:

- con modalità non commerciali (da riscontrarsi ai sensi degli artt. 3 e 4 del DM 200/2012);
- delle attività istituzionali elencate all'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92.

Tipologia di immobili esenti

La lett. g) del co. 759 citato riconosce un'esenzione per gli "immobili" (e non per i soli fabbricati).

In presenza dei requisiti richiesti, l'esenzione pare dunque spettare anche per terreni ed aree edificabili.

A confermare tale interpretazione si richiamano anche le istruzioni di cui al DM 4.5.2023 (p. 21), ove precisano che nel Quadro A della dichiarazione (riservato agli immobili totalmente imponibili o esenti per fattispecie differenti da quelli di cui all'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019; cfr. *infra*) vanno dichiarati il terreno o l'area edificabile non funzionalmente collegati alle attività istituzionali di cui all'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92.

Per contro, pertanto, dalle istruzioni sembra evincersi che, se collegati alle predette attività svolte con modalità non commerciali, possono fruire dell'esenzione ex art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019 anche i terreni e le aree fabbricabili.

2.2.1 Utilizzo diretto dell'immobile

Secondo l'interpretazione della Corte di Cassazione, è richiesto che l'immobile sia utilizzato direttamente dall'ente non commerciale che lo possiede, non potendo essere oggetto d'esenzione l'immobile concesso in locazione o comodato a terzi, ancorché si tratti di altri enti non commerciali che lo utilizzano per le proprie attività istituzionali¹⁹.

La necessaria coincidenza tra "possessore" dell'immobile e soggetto che lo utilizza, ai fini della fruizione dell'esenzione IMU in esame, viene esplicitata anche dall'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019, ove si fa riferimento agli immobili "posseduti ed utilizzati" dagli enti non commerciali.

¹⁷ L'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92 (cui rinvia l'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019) esclude dalla fruizione dell'esenzione IMU per gli enti non commerciali in esame i partiti politici, "che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile".

¹⁸ L'art. 9 co. 6-*quinquies* del DL 10.10.2012 n. 174, conv. L. 7.12.2012 n. 213, dispone che l'esenzione dall'IMU prevista per gli enti non commerciali a norma dell'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92 non si applica alle fondazioni bancarie di cui al DLgs. 17.5.99 n. 153.

Tale disposizione deve ritenersi valida anche con la disciplina IMU in vigore, in ragione del rinvio recato dall'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019 all'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92.

Di conseguenza, anche le fondazioni bancarie non sono soggette agli obblighi dichiarativi IMU di cui all'art. 1 co. 770 della L. 160/2019, e non adottano il modello dichiarativo IMU ENC (cfr. le istruzioni alla dichiarazione ex DM 4.5.2023, p. 3).

¹⁹ Così, tra le altre, Cass. 5.4.2023 n. 9444, Cass. 22.10.2021 n. 29618 e Cass. 3.9.2008 n. 22201 (in senso contrario, tuttavia, ris. Min. Economia e Finanze 4.3.2013 n. 4/DF).

Immobile concesso in comodato gratuito ad enti non commerciali

L'art. 1 co. 777 lett. e) della L. 160/2019 prevede la facoltà dei Comuni di stabilire, con proprio regolamento, l'esenzione dall'IMU dell'immobile concesso dal soggetto passivo in comodato gratuito al Comune o ad altro ente territoriale, o ad ente non commerciale, esclusivamente per l'esercizio dei rispettivi scopi istituzionali o statutari.

2.2.2 Svolgimento di attività istituzionali

Le attività istituzionali al cui svolgimento deve essere destinato l'immobile esente sono quelle elencate all'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92, ossia le attività:

- assistenziali;
- previdenziali;
- sanitarie;
- di ricerca scientifica²⁰;
- didattiche;
- ricettive;
- culturali;
- ricreative;
- sportive;
- religiose e di culto di cui all'art. 16 lett. a) della L. 222/85 (ossia le attività "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"); in tali attività rientrano inoltre le attività di culto da riscontrare secondo i criteri individuati dalle Intese sottoscritte dallo Stato con le confessioni religiose diverse da quella cattolica²¹.

Non può essere riconosciuta l'esenzione IMU in esame al di fuori della attività tassativamente elencate dall'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92²².

Distinzione tra "attività istituzionali" e "compiti istituzionali"

Occorre distinguere:

- l'esenzione per lo svolgimento di "attività istituzionali" degli enti non commerciali (tra i quali sono ricompresi anche gli enti pubblici), di cui alla lett. g) del co. 759 dell'art. 1 della L. 160/2019;
- l'esenzione per lo svolgimento di "compiti istituzionali" da parte dello Stato o di altri enti territoriali o pubblici, prevista dalla precedente lett. a) del medesimo comma.

Tale seconda esenzione riguarda le sole funzioni pubbliche attribuite dall'ordinamento all'ente territoriale, ossia quelle attività proprie dell'ente locale, previste per la cura diretta degli interessi della comunità di riferimento, che costituiscono la ragione d'essere dell'ente stesso²³.

Al contrario, nelle "attività istituzionali" di cui all'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019 devono

²⁰ L'esenzione per l'attività di ricerca scientifica è stata introdotta dall'art. 2 co. 3 del DL 31.8.2013 n. 102 (conv. L. 28.10.2013 n. 124), con decorrenza dal periodo d'imposta 2014.

²¹ Per una disamina delle caratteristiche che deve possedere ciascuna tipologia di attività istituzionale si rinvia a quanto precisato nelle istruzioni alla dichiarazione ex DM 4.5.2023 ed alla circ. Min. Economia e Finanze 26.1.2009 n. 2/DF.

²² Così circ. Min. Economia e Finanze 26.1.2009 n. 2/DF, che richiama la giurisprudenza di legittimità (Cass. 20.5.2005 n. 10646; conforme Cass. 22.6.2021 n. 17730).

²³ In tal senso si vedano, tra le altre, Cass. 25.2.2020 n. 4997 e Cass. 25.5.2016 n. 10809.

ricomprendersi quelle puramente economiche, ossia le attività rispetto alle quali gli enti locali non si pongono in veste di istituzione ma operano come ordinari soggetti dell'ordinamento²⁴.

In altre parole, affinché possa riscontrarsi lo svolgimento di "attività istituzionali" da parte degli enti non commerciali (anche di diritto pubblico, come gli enti territoriali) è necessario che, in riferimento alla specifica attività, operino al contempo, nello stesso ambito territoriale, soggetti non commerciali e soggetti con scopo di lucro²⁵.

Rilevanza dell'attività concretamente svolta

Ai fini del riscontro dei requisiti per l'esenzione IMU in esame:

- non rileva l'attività indicata nello statuto dell'ente;
- ma rileva l'attività effettivamente svolta negli immobili posseduti dall'ente non commerciale²⁶.

2.2.3 Modalità non commerciali

In attuazione del co. 3 dall'art. 91-*bis* del DL 1/2012, il DM 19.11.2012 n. 200²⁷ ha definito i criteri per il riscontro delle "modalità non commerciali" con le quali devono essere svolte le attività istituzionali di cui all'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92.

In particolare, il DM 200/2012 definisce:

- all'art. 3, i requisiti generali, comuni a tutti gli enti non commerciali;
- all'art. 4, ulteriori requisiti, differenziati a seconda dell'attività istituzionale svolta.

Per il riscontro delle "modalità non commerciali" con cui è svolta l'attività istituzionale i criteri degli artt. 3 e 4 del DM 200/2012 devono coesistere.

3 SVOLGIMENTO CON MODALITÀ NON COMMERCIALI DELLE ATTIVITÀ ISTITUZIONALI

Come rilevato sopra, per la spettanza dell'esenzione dall'IMU ex art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019 le attività istituzionali devono essere svolte con modalità non commerciali, da riscontrare secondo i criteri di cui agli artt. 3 e 4 del DM 200/2012.

3.1 REQUISITI GENERALI

In primo luogo l'art. 3 del DM 200/2012 precisa gli elementi che devono prevedere l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale, a prescindere dall'attività istituzionale da questo svolta, ossia:

- 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 vigente²⁸;
- 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;

²⁴ Così Cass. 30.11.2018 n. 31037.

²⁵ Così anche le istruzioni alla dichiarazione ex DM 4.5.2023, p. 8.

²⁶ In tal senso circ. Min. Economia e Finanze 26.1.2009 n. 2/DF. Conforme anche la giurisprudenza di legittimità (tra le altre, cfr. Cass. 16.2.2023 n. 4917).

²⁷ Al DM 200/2012 fa esplicito rinvio l'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019.

²⁸ La ris. Min. Economia e Finanze 4.3.2013 n. 3/DF ha precisato che per "altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente" devono intendersi quelle individuate dall'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92.

- 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 istituzionale²⁹, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.

Tali requisiti integrano quelli di carattere soggettivo previsti dall'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92: la mancanza anche solo di uno di questi determina la perdita del requisito di carattere soggettivo, e, di conseguenza, quella del beneficio fiscale³⁰.

3.2 REQUISITI DI SETTORE

Il successivo art. 4 del DM 200/2012 individua, distinguendoli a seconda della tipologia di attività svolta, ulteriori requisiti necessari ai fini della qualifica di "attività non commerciale".

La disposizione detta criteri differenti a seconda che si tratti di:

- attività istituzionali di cui all'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92 diverse da quella didattica;
- attività didattica.

3.2.1 Attività diverse da quella didattica

Per le attività assistenziali e sanitarie (se non accreditate e contrattualizzate o convenzionate con enti locali), ricettive, culturali e ricreative o sportive, il citato art. 4 richiede che queste siano 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 assistenziali e sanitarie accreditate

Per le attività assistenziali e sanitarie accreditate e contrattualizzate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali, svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, l'art. 4 co. 2 lett. a) del DM 200/2012 dispone invece che sussiste il requisito dello "svolgimento con modalità non commerciali" se tali attività sono:

- prestate a favore dell'utenza in forma gratuita;
- salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale³¹.

3.2.2 Attività didattica

Ai fini del riscontro della modalità non commerciale con cui è svolta l'attività didattica, l'art. 4 co. 3 del DM 200/2012 richiede che:

- l'attività sia paritaria rispetto a quella statale e la scuola adotti un regolamento che garantisca la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;

²⁹ La ris. Min. Economia e Finanze 4.3.2013 n. 3/DF ha precisato che con il termine "analogha attività istituzionale" deve farsi riferimento a "un'attività affine o omogenea o di sostegno all'attività istituzionale svolta dall'ente in scioglimento, come ad esempio l'attività di promozione della cultura che è inquadrabile per le sue caratteristiche nello stesso ambito dell'attività didattica, espressamente prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992".

³⁰ Così ris. Min. Economia e Finanze 4.3.2013 n. 3/DF.

³¹ Pertanto, per tali enti accreditati è riconosciuta, in presenza dei requisiti sopra indicati, la natura non commerciale della modalità con cui è svolta l'attività istituzionale, "indipendentemente da eventuali importi di partecipazione alla spesa da parte dell'utente e/o dei familiari. In questi casi, infatti, si è in presenza di una forma di cofinanziamento di servizi prevista per legge, in quanto necessaria a garantire la copertura del servizio universale" (così le istruzioni ex DM 4.5.2023, p. 7).

- l'attività sia 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;
- gli eventuali corrispettivi applicati siano *“tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso”*^{32, 33}.

Indirizzi interpretativi dell'Unione europea

I requisiti di settore per il riscontro delle “modalità non commerciali” con cui è svolta l'attività istituzionale devono essere verificati secondo i criteri espressi dalla Commissione europea e, in seguito, dagli organi giurisdizionali europei. Tali criteri:

- sono diretti a far sì che l'applicazione dell'esenzione dall'IMU per gli enti non commerciali in esame non sia lesiva dei principi, di matrice europea, della libera concorrenza e del divieto di aiuti di Stato;
- vengono richiamati anche dalla normativa nazionale (cfr. art. 1 lett. p) del DM 19.11.2012 n. 200³⁴) e sono stati altresì recepiti dall'orientamento consolidato della Corte di Cassazione³⁵.

Anzitutto, con la decisione 19.12.2012 n. 2013/284/EU, la Commissione europea ha ribadito che anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività economica, cioè offrire beni o servizi sul mercato. Dunque, non è sufficiente, per qualificare l'attività svolta come “non economica”, che l'ente abbia una finalità sociale.

La decisione della Commissione europea aggiunge che l'art. 4 del DM 200/2012 deve essere interpretato nel senso:

- *“da un lato, che a norma del regolamento, per avere natura simbolica il compenso non deve essere commisurato al costo del servizio”;*
- *“e dall'altro, che il limite della metà del prezzo medio, fissato per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità concorrenziali, può essere utilizzato solo per escludere il diritto all'esenzione (come indicano le parole «in ogni caso») e non implica a contrario che possano beneficiare dell'esenzione i fornitori di servizi che applicano un prezzo al di sotto di tale limite”.*

Pertanto, secondo i principi espressi dalla Commissione europea, affinché l'attività istituzionale esercitata dall'ente non commerciale possa qualificarsi come “non commerciale” è necessario che sia svolta:

- a titolo gratuito;

³² La disposizione non fa rinvio *“alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale”*, come invece disposto per le altre attività istituzionali.

³³ Le istruzioni per la compilazione della dichiarazione ex DM 4.5.2023 (p. 24), conformemente alle precedenti istruzioni di cui al DM 26.6.2014, richiedono di riportare (nel Quadro B, riquadro “Attività didattica”) il costo medio per studente pubblicato sul sito internet del Ministero dell'Istruzione e del Merito, e dell'Università e della Ricerca, rilevando che tale dato *“costituisce in sostanza il parametro di riferimento per verificare il rispetto del requisito di cui alla lett. c), comma 3, dell'art. 4”* del DM 200/2012.

In senso contrario, tuttavia, si è espressa la Corte di Cassazione (ex multis, Cass. 13.4.2023 n. 9927 e Cass. 14.2.2023 n. 4568), che:

- ha anzitutto precisato che le istruzioni ministeriali *“non possono vincolare l'interpretazione del dato normativo”;*
- ha inoltre affermato che la retta corrisposta all'ente per l'attività didattica non può qualificarsi come “corrispettivo simbolico” per il solo fatto che è al di sotto del costo medio per studente di cui alla tabella del Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, in quanto il mancato conseguimento di un utile non è di per sé indicativo della natura non commerciale dell'attività (su tali aspetti si veda il successivo § 6.3.2).

³⁴ L'art. 1 lett. p) del DM 200/2012 definisce infatti le “modalità non commerciali” come quelle *“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”.*

³⁵ Tra le altre, si vedano Cass. 13.4.2023 n. 9922, Cass. 29.11.2022 n. 35123 e Cass. 28.10.2021 n. 30452.

- oppure dietro versamento di un importo simbolico (ossia di un prezzo della prestazione non commisurato al costo del servizio).

Per verificare che il prezzo applicato dall'ente non commerciale per l'attività istituzionale abbia natura "simbolica" occorre un riscontro specifico, rispetto al singolo ente non commerciale ed al contesto economico e territoriale in cui opera.

Al contrario, le soglie di prezzo prefissato (es. *"il limite della metà del prezzo medio"*):

- valgono solo per escludere, se superate, il requisito della "non commercialità" dell'attività istituzionale;
- mentre non comportano che il prezzo fissato al di sotto di tale soglia, di per sé, qualifichi l'attività istituzionale come "svolta con modalità non commerciale".

3.3 UTILIZZO MISTO DELL'IMMOBILE

L'art. 91-*bis* co. 2 e 3 del DL 1/2012³⁶ ha esteso il riconoscimento dell'esenzione per le attività istituzionali degli enti non commerciali anche alle unità immobiliari utilizzate dall'ente non commerciale:

- in parte per le attività istituzionali di cui all'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92 svolte con modalità non commerciali;
- in parte per attività diverse da quelle istituzionali, o per attività di cui all'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92 svolte tuttavia con modalità commerciali.

Per tali unità immobiliari, ad utilizzo misto, gli artt. 91-*bis* co. 2 e 3 del DL 1/2012 e 5 del DM 200/2012 hanno stabilito che:

- in primo luogo, ove possibile, occorre individuare e scorporare catastalmente la frazione di tali unità destinata all'attività istituzionale (esente), separandola rispetto a quella destinata alle altre attività (assoggettata al tributo);
- ove tale operazione di riaccatastamento non sia possibile, occorre individuare il rapporto di proporzionalità idoneo a circoscrivere l'esenzione alla sola componente dell'unità immobiliare ad utilizzo misto che rifletta lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali di cui all'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92; per tale operazione occorre fare riferimento allo spazio, al tempo ed al numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità non commerciali.

A norma dell'art. 5 del DM 200/2012, in applicazione del secondo criterio sopra citato, la base imponibile va determinata proporzionalmente:

- prioritariamente, secondo la proporzione tra la superficie dell'immobile destinata allo svolgimento delle attività diverse da quelle istituzionali di cui all'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92, o allo svolgimento delle attività istituzionali di cui alla citata lett. i) svolte con modalità commerciali, e la superficie totale dell'immobile;
- in subordine, per le unità immobiliari la cui superficie è indistintamente oggetto di un'utilizzazione mista, la proporzione è determinata in base 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;
- nel caso in cui l'utilizzazione mista, anche nelle ipotesi sopra prospettate, avviene limitatamente a specifici periodi dell'anno, la proporzione è determinata in base ai giorni durante i quali l'immobile è utilizzato per lo svolgimento delle attività diverse da quelle previste dall'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92, o dalle attività di cui alla citata lett. i) svolte con modalità commerciali³⁷.

³⁶ La disposizione viene espressamente richiamata dall'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019.

³⁷ I requisiti di cui sopra possono essere applicati in combinazione tra loro (cfr. le istruzioni alla compilazione della dichiarazione ex DM 4.5.2023, p. 24 ss., relative alla compilazione del Quadro B per le attività istituzionali svolte con modalità non commerciali).

Obbligo di presentazione della dichiarazione

Secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione, in caso di utilizzo misto dell'immobile, non trova applicazione l'esenzione proporzionale ex art. 5 del DM 200/2012 se l'ente non commerciale ha ommesso di presentare l'apposita dichiarazione (mediante il modello dichiarativo IMU ENC), ancorché sia stata prodotta in giudizio una perizia giurata volta ad individuare le porzioni dell'immobile adibite ad attività istituzionale (cfr. Cass. 7.11.2022 n. 32742).

4 TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE

A norma dell'art. 1 co. 770 della L. 160/2019, gli enti non commerciali di cui all'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019 (analogamente agli altri soggetti passivi) devono presentare la dichiarazione IMU 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.

In seguito, a differenza degli altri soggetti passivi, gli enti non commerciali devono presentare la dichiarazione ogni anno, indipendentemente dal verificarsi di variazioni che influiscano sulla determinazione dell'imposta dovuta.

Anche per gli enti non commerciali, l'art. 3 co. 1 del DL 29.12.2022 n. 198, conv. L. 24.2.2023 n. 14, ha ulteriormente differito, dal 31.12.2022 al 30.6.2023³⁸, il termine di presentazione della dichiarazione IMU per l'anno 2021.

Pertanto, entro il 30.6.2023 vanno presentate entrambe le dichiarazioni IMU ENC riferite agli anni 2021 e 2022³⁹.

Modello di dichiarazione da adottare

Il nuovo modello di cui al DM 4.5.2023 va utilizzato dagli enti non commerciali per la dichiarazione IMU ENC relativa all'anno 2022, da presentare entro il 30.6.2023.

Per la dichiarazione IMU ENC per il 2021 (anch'essa da presentare entro il 30.6.2023) è comunque valida la dichiarazione presentata utilizzando il precedente modello di cui al DM 26.6.2014, purché:

- tale dichiarazione sia stata presentata prima dell'approvazione del nuovo modello di cui al DM 4.5.2023;
- non vi siano elementi ulteriori da dichiarare, per i quali è necessaria la presentazione del modello di cui al DM 4.5.2023 (ad esempio, i dati relativi alle esenzioni riconosciute nell'ambito del Quadro temporaneo aiuti di Stato per il COVID-19).

5 MODALITÀ DI TRASMISSIONE DELLA DICHIARAZIONE

La dichiarazione IMU ENC può essere trasmessa:

³⁸ Il termine di presentazione ordinario della dichiarazione IMU ENC per il 2021, fissato al 30.6.2022, era già stato oggetto di una prima proroga al 31.12.2022, disposta dall'art. 35 co. 4 del DL 21.6.2022 n. 73, conv. L. 4.8.2022 n. 122.

³⁹ Ai sensi dell'art. 1 co. 6 del DL 1.6.2023 n. 61, per i soggetti che, all'1.5.2023, avevano la residenza ovvero la sede legale o la sede operativa nei territori indicati nell'allegato 1 del medesimo decreto (ossia nei territori delle regioni Emilia Romagna, Marche e Toscana colpiti dagli eventi alluvionali verificatesi dall'1.5.2023), sono sospesi i termini per gli adempimenti tributari in scadenza dall'1.5.2023 al 31.8.2023.

In ragione di tale disposizione, pare pertanto doversi ritenere che, anche per gli enti non commerciali ex art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019, siano sospesi i termini di presentazione delle dichiarazioni IMU ENC per il 2021 e 2022 (entrambi con scadenza il 30.6.2023). Ai sensi del successivo co. 7 ultimo periodo dell'art. 1 del DL 61/2023, pertanto, la presentazione delle dichiarazioni IMU ENC per il 2021 e 2022 dovrà avvenire entro il 20.11.2023, senza applicazione di sanzioni.

- esclusivamente con modalità telematica, mediante i servizi Entratel o Fisconline, secondo le specifiche tecniche allegata al DM 4.5.2023⁴⁰;
- direttamente dal dichiarante o tramite un intermediario abilitato ex art. 3 co. 3 del DPR 322/98⁴¹, che trasmette le dichiarazioni predisposte per conto del dichiarante (per le quali ha assunto l'impegno alla presentazione per via telematica).

Comune destinatario della dichiarazione

Destinatario della dichiarazione è il Comune sul cui territorio insistono gli immobili dichiarati (art. 4 del DM 4.5.2023).

Se un singolo immobile insiste su territori di Comuni diversi, la dichiarazione IMU va presentata al Comune sul cui territorio insiste "prevalentemente" la superficie dell'immobile stesso.

In caso di variazioni delle circoscrizioni territoriali dei Comuni, la dichiarazione deve essere presentata al Comune sul cui territorio risultano ubicati gli immobili al 1° gennaio dell'anno cui l'imposta si riferisce.

6 CONTENUTO DELLA DICHIARAZIONE

Gli enti non commerciali di cui all'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019 devono indicare nel modello IMU ENC tutti gli immobili di cui sono in possesso, siano questi immobili:

- ove l'ente non commerciale svolge esclusivamente le attività istituzionali di cui all'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92 con modalità non commerciali (esenti ai sensi dell'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019);
- con utilizzazione mista, impiegati solo in parte per lo svolgimento delle attività istituzionali con modalità non commerciali (tali immobili godono di un'esenzione parziale, secondo il criterio proporzionale di cui all'art. 5 del DM 200/2012);
- ove l'ente non svolge le attività istituzionali di cui all'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92, o le svolge con modalità commerciali; tali immobili possono risultare:
 - totalmente imponibili;
 - esenti, per circostanze diverse da quelle di cui all'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019.

La dichiarazione IMU ENC di cui al DM 4.5.2023 si compone di:

- un Frontespizio;
- quattro Quadri, ossia:
 - il Quadro A, per gli immobili totalmente imponibili o esenti per fattispecie differenti da quella di cui all'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019;

⁴⁰ L'art. 2 co. 3 del DM 4.5.2023 specifica che "gli eventuali aggiornamenti delle specifiche tecniche saranno pubblicati sul sito internet del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze www.finanze.gov.it".

⁴¹ L'art. 3 co. 3 del DPR 322/98 individua quali intermediari abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni:

- gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- i soggetti iscritti alla data del 30.9.93 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;
- le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori indicate nell'art. 32 co. 1 lett. a), b) e c) del DLgs. 241/97, nonché quelle che associano soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;
- i centri di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati;
- gli altri incaricati individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

- il Quadro B, concernente gli immobili totalmente esenti ex art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019 o con utilizzazione mista, e dunque parzialmente imponibili, secondo il criterio proporzionale di cui all’art. 5 del DM 200/2012;
- il Quadro C, per la determinazione dell’IMU dovuta dall’ente non commerciale;
- il Quadro D, relativo alle compensazioni ed ai rimborsi.

Soggetto dichiarante	Dichiarazione IMU ENC	Immobili indicati nella dichiarazione IMU ENC
Ente non commerciale che possiede immobili esenti utilizzati per lo svolgimento di attività istituzionali con modalità non commerciali	Sì	Immobili esenti per altre fattispecie Quadro A
		Immobili totalmente imponibili Quadro A
		Immobili utilizzati esclusivamente per le attività istituzionali svolte con modalità non commerciali (esenti) Quadro B
		Immobili utilizzati in parte per le attività istituzionali svolte con modalità non commerciali (parzialmente imponibili) Quadro B
Soggetto diverso	No	/

Unicità della dichiarazione

Gli enti non commerciali, se tenuti a presentare la dichiarazione IMU ENC, devono indicare nel medesimo modello tutti gli immobili di cui sono in possesso (che insistono sul medesimo Comune cui è indirizzata la dichiarazione IMU ENC)⁴².

Pertanto, se l’ente non commerciale, in un dato Comune, possiede:

- almeno un immobile che è esente ai sensi dell’art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019 (anche parzialmente, in quanto ad utilizzo misto, ex art. 5 del DM 200/2012), allora l’ente non commerciale è tenuto ad adottare il modello dichiarativo IMU ENC (in adesione alla disciplina di cui al successivo co. 770), indicando in tale modello tutti gli immobili posseduti nel Comune;
- nessun immobile esente ai sensi dell’art. 1 co. 759 lett. g) citato (in quanto si tratta solo di immobili totalmente imponibili o esenti per fattispecie differenti da quella della predetta disposizione), devono adottare il modello di dichiarazione IMU “ordinario” ex DM 29.7.2022, a norma dell’art. 1 co. 769 della L. 160/2019.

⁴² Così le istruzioni ex DM 4.5.2023 (p. 2). Le istruzioni si conformano alle indicazioni recate dalla ris. Min. Economia e Finanze 11.1.2013 n. 1/DF (in senso difforme si era invece espresso il Ministero dell’Economia e delle Finanze con la risposta n. 2 del 21.11.2014).

Tipo di immobile posseduto dall'ente non commerciale nel Comune	Tipo di dichiarazione	Disciplina di riferimento
Almeno un immobile esente ex art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019 (anche parzialmente, poiché ad utilizzo misto, ex art. 5 del DM 200/2012)	Dichiarazione IMU ENC (vanno indicati tutti gli immobili posseduti nel Comune dall'ente non commerciale)	Art. 1 co. 770 della L. 160/2019 DM 4.5.2023
Nessun immobile esente ex art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019 (l'ente non commerciale possiede solo immobili totalmente imponibili o esenti per altre fattispecie)	IMU "ordinaria"	Art. 1 co. 769 della L. 160/2019 DM 29.7.2022

6.1 FRONTESPIZIO

La prima facciata del modello dichiarativo IMU ENC ex DM 4.5.2023, ossia il frontespizio, va sempre compilato.

Nell'intestazione del frontespizio va indicato:

- l'anno di presentazione della dichiarazione e l'anno di riferimento per il quale si sta presentando la dichiarazione;
- il Comune al quale va presentata la dichiarazione (soggetto attivo del tributo locale).

Il frontespizio si compone inoltre di quattro riquadri, ossia:

- "Contribuente";
- "Dati relativi al rappresentante firmatario della dichiarazione";
- "Firma";
- "Impegno alla presentazione telematica".

6.1.1 Contribuente

Nel riquadro "Contribuente" vanno indicati i dati identificativi del soggetto passivo dell'IMU.

Nelle istruzioni ex DM 4.5.2023 (p. 19) viene precisato che le persone giuridiche che non hanno domicilio fiscale o sede legale in Italia devono indicare:

- nello spazio "Comune (e Stato Estero)" lo Stato estero in cui l'ente non commerciale dichiarante ha il domicilio fiscale o la sede legale;
- nello spazio "Domicilio fiscale (o Sede legale)" la specificazione della relativa località e dell'indirizzo;
- nel campo "Codice Stato Estero" il codice dello Stato estero di appartenenza dell'ente non commerciale, consultabile sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

6.1.2 Dati relativi al rappresentante firmatario della dichiarazione

In questo riquadro vanno indicati i dati del rappresentante firmatario della dichiarazione, ossia:

- i dati anagrafici⁴³;
- il codice fiscale;
- il codice della carica ricoperta alla presentazione della dichiarazione⁴⁴.

⁴³ Le istruzioni alla dichiarazione ex DM 4.5.2023 (p. 20) precisano che i dati relativi alla residenza devono essere compilati esclusivamente dai rappresentanti che risiedono all'estero.

⁴⁴ I codici relativi alla carica sono indicati nella tabella riportata nelle istruzioni di cui al DM 4.5.2023, p. 20 (per i rappresentanti degli enti non commerciali dovrebbe rilevare il solo codice "1", ossia "Rappresentante legale, negoziale o di fatto, socio amministratore").

Se vi sono più rappresentanti dell'ente non commerciale, nel frontespizio vanno comunque indicati i dati di un solo soggetto.

6.1.3 Firma

Nel riquadro del frontespizio "Firma" sono indicati i Quadri (A, B, C e D) che sono stati compilati.

Deve inoltre essere riportata, a pena di nullità, la sottoscrizione:

- del rappresentante legale dell'ente non commerciale dichiarante;
- in mancanza, del soggetto che ne ha l'amministrazione (anche di fatto) o di un rappresentante negoziale.

6.1.4 Impegno alla presentazione telematica

Tale riquadro va compilato nel caso in cui la dichiarazione sia stata trasmessa da un intermediario ex art. 3 co. 3 del DPR 322/98.

In tale riquadro l'intermediario che presenta la dichiarazione deve:

- riportare:
 - il proprio codice fiscale;
 - in caso di CAF, il proprio numero di iscrizione al relativo albo;
 - la data (giorno, mese, anno) di assunzione dell'impegno a presentare la dichiarazione;
- apporre la propria firma.

6.2 QUADRO A - IMMOBILI TOTALMENTE IMPONIBILI O ESENTI

Nel quadro A ("Immobili totalmente imponibili o esenti") vanno dichiarati gli immobili:

- totalmente imponibili, in quanto vi si svolgono:
 - attività diverse da quelle istituzionali di cui all'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92⁴⁵;
 - attività istituzionali ex art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92, svolte tuttavia esclusivamente con modalità commerciali;
- esenti per una fattispecie diversa da quella di cui alla lett. g) del co. 759 citato.

6.2.1 Descrizione dell'immobile

Per l'identificazione dell'immobile dichiarato va indicato nel campo 1 ("Caratteristiche") del Quadro A il codice:

- "1", in caso di terreno;
- "2", in caso di area fabbricabile;
- "3", in caso di fabbricato il cui valore è determinato sulla base della rendita catastale;
- "4", in caso di fabbricato classificabile nel gruppo catastale D, non iscritto in Catasto o iscritto in Catasto ma senza attribuzione della rendita catastale, interamente appartenente ad un'impresa e distintamente contabilizzato.

Nei campi da 3 a 8a vanno indicati i dati catastali riferiti all'immobile⁴⁶.

In mancanza degli estremi catastali, vanno indicati nei campi 9 e 10 il numero di protocollo e l'anno di presentazione della domanda di accatastamento.

⁴⁵ Vanno indicati nel Quadro A anche le aree edificabili o i terreni agricoli che non sono funzionalmente collegati alle attività istituzionali di cui all'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92 (cfr. istruzioni di cui al DM 4.5.2023, p. 21).

⁴⁶ Per i Comuni ove è in vigore il Catasto fondiario gli estremi catastali vanno indicati secondo quanto riportato nelle istruzioni alla dichiarazione ex DM 4.5.2023 (p. 24).

Non vanno compilati i campi da 3 a 10 se si tratta di fabbricato classificabile nel gruppo catastale D, non iscritto in Catasto, interamente posseduto da imprese e distintamente contabilizzato, il cui valore viene determinato sulla base delle scritture contabili, ex art. 1 co. 746 della L. 160/2019 (cfr. istruzioni per la dichiarazione di cui al DM 4.5.2023, p. 22).

6.2.2 Riduzioni dell'IMU

Nel campo 11 del Quadro A va indicato il codice che corrisponde alla tipologia di riduzione che interessa l'immobile dichiarato, ossia il codice:

- "1", per la riduzione della base imponibile IMU al 50% per gli immobili di interesse storico o artistico di cui all'art. 10 del DLgs. 42/2004 (art. 1 co. 747 lett. a) della L. 160/2019);
- "2", per la riduzione della base imponibile IMU al 50% per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati (art. 1 co. 747 lett. b) della L. 160/2019)⁴⁷;
- "3", per "altre riduzioni" (previste da ulteriori disposizioni o dal regolamento del Comune)⁴⁸.

6.2.3 Esenzioni

Se l'immobile è esente per una fattispecie differente da quella di cui all'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019, va compilato il Quadro A:

- barrando il campo 16 per le esenzioni riconosciute nell'ambito del "*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza da COVID-19*", di cui alla comunicazione Commissione europea 19.3.2020 n. C(2020) 1863 *final*;
- barrando il campo 14 per tutte le altre fattispecie (si ritiene opportuno precisare nel campo delle annotazioni la fattispecie per la quale è applicabile l'esenzione).

Esenzioni Quadro Temporaneo Aiuti di Stato

Quale novità del modello dichiarativo di cui al DM 4.5.2023, si rileva che il Quadro A presenta un apposito campo, il 16, da barrare se il soggetto passivo ha fruito di un'esenzione riconosciuta nell'ambito del "*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza da COVID-19*", di cui alla comunicazione Commissione europea 19.3.2020 n. C(2020) 1863 *final*.

In particolare, le istruzioni precisano che tale campo va compilato in relazione alle esenzioni previste dagli articoli:

- 177 del DL 34/2020, che riconosce l'esenzione dalla prima rata dell'IMU per il 2020 per gli immobili utilizzati nel settore turistico e per quelli in uso per allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni;
- 78 co. 1 del DL 104/2020, che riconosce l'esenzione dalla seconda rata IMU per il 2020 per gli immobili utilizzati nel settore turistico, per quelli in uso per allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni, per gli immobili rientranti nella categoria catastale D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli e per gli immobili destinati a discoteche, sale da ballo, *night-club* e simili;
- 78 co. 3 del DL 104/2020, che estende all'IMU dovuta per gli anni 2021 e 2022 l'esenzione di cui all'art. 78 co. 1 lett. d) del DL 104/2020, ossia per gli immobili rientranti nella categoria catastale D/3 destinati a

⁴⁷ Le istruzioni, richiamando la giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. 8.7.2020 n. 14279 e Cass. 2.3.2023 n. 6266), precisano che la riduzione per i fabbricati di interesse storico e quella per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili sono tra loro cumulabili.

⁴⁸ In questo caso si ritiene opportuno specificare, nel campo delle annotazioni, la fattispecie per la quale vi è la riduzione.

spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli, purché i proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate (cfr. anche art. 12 co. 1 del DL 176/2022⁴⁹);

- 9 del DL 137/2020, che dispone l'esenzione della seconda rata IMU per l'anno 2020 concernente gli immobili e le relative pertinenze in cui si esercitano le attività riferite ai codici ATECO riportati nell'Allegato 1 al DL 137/2020 (attività sospese o limitate a causa dell'emergenza COVID-19), purché i proprietari degli immobili siano anche gestori delle attività ivi esercitate;
- 9-bis del DL 137/2020, che prevede l'esenzione dalla seconda rata IMU per il 2020 concernente gli immobili e le relative pertinenze in cui si esercitano le attività riferite ai codici ATECO riportati nell'Allegato 2 al medesimo DL 137/2020, qualora i proprietari di tali immobili siano anche gestori delle attività ivi esercitate e gli immobili siano ubicati nelle c.d. "zone rosse";
- 1 co. 599 della L. 178/2020, che riconosce un'esenzione dalla prima rata IMU per il 2021 per gli immobili utilizzati nel settore turistico, per quelli in uso per allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni e per gli immobili destinati a discoteche, sale da ballo, *night-club* e simili;
- 6-sexies del DL 41/2021, che riconosce l'esenzione dalla prima rata IMU per il 2021 per gli immobili posseduti dai soggetti passivi per i quali ricorrono le condizioni per ottenere il contributo a fondo perduto.

A tal proposito, le istruzioni per la compilazione del modello di cui al DM 4.5.2023 precisano che è sufficiente barrare il campo 16, mentre non è "necessario fornire ulteriori indicazioni, dal momento che per le agevolazioni legate all'emergenza, essendo le stesse di carattere temporaneo per espressa previsione di legge, il periodo di durata è conosciuto dai Comuni".

In ogni caso, può essere opportuno indicare la fattispecie per la quale è stata riconosciuta l'esenzione, specificandola nel riquadro delle annotazioni.

Peraltro, già prima dell'approvazione del modello dichiarativo ex DM 4.5.2023, in occasione dei chiarimenti resi l'8.6.2021, il Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle finanze aveva precisato (risposta 1) che sussiste:

- in generale, l'obbligo di presentare la dichiarazione IMU per i soggetti passivi che hanno beneficiato delle esenzioni nell'ambito del Quadro temporaneo aiuti di Stato per il COVID-19;
- per gli enti non commerciali, per i quali la dichiarazione va presentata ogni anno ex art. 1 co. 770 della L. 160/2019, l'obbligo di dichiarare anche il venire meno dell'esenzione.

6.2.4 Ulteriori elementi per la determinazione dell'IMU dovuta

Al fine della corretta determinazione dell'IMU dovuta:

- nel campo 12 ("Valore"), va indicato il valore dell'immobile descritto nel riquadro (tale valore va indicato per intero, indipendentemente dalla quota di possesso)⁵⁰;

⁴⁹ L'art. 12 co. 1 del DL 176/2022 reca una norma di interpretazione autentica, ai sensi della quale l'art. 78 co. 3 del DL 104/2020 deve interpretarsi nel senso che, per i suindicati immobili, la seconda rata IMU per l'anno 2022 non è dovuta, nel rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dal regolamento UE 18.12.2013 n. 1407, relativo all'applicazione degli artt. 107 e 108 del TFUE agli aiuti "de minimis".

Conseguentemente, l'art. 12 co. 2 del DL 176/2022 aggiunge che il quarto comma dell'art. 78 del DL 104/2020, che subordina l'efficacia delle predette agevolazioni IMU di cui all'art. 78 co. 3 del DL 104/2020 all'autorizzazione della Commissione europea, ai sensi dell'art. 108 paragrafo 3 del TFUE (relativo agli aiuti di Stato), non trova applicazione per l'esenzione dalla seconda rata IMU per il 2022.

⁵⁰ Il valore va indicato per intero anche se l'immobile è gravato da un diritto reale di godimento o sia oggetto di locazione finanziaria o sia un'area demaniale oggetto di concessione. In queste ipotesi, infatti, il soggetto passivo è soltanto il titolare del diritto reale di godimento, o il locatario finanziario o il concessionario delle aree demaniali (cfr. istruzioni alla dichiarazione ex DM 4.5.2023, p. 22).

- nel campo 13 (“Possesso”), va riportata la quota di possesso (espressa in percentuale) dell’immobile dichiarato;
- nel campo 15 (“Inizio/termine del possesso o variazione d’imposta”) va indicata la data in cui il possesso dell’immobile ha avuto inizio o termine o sono intervenute variazioni rilevanti per la determinazione dell’IMU;
- i campi 17 (“Acquisto”), 18 (“Cessione”) e 19 (“Altro”) vanno barrati rispettivamente se il contribuente dichiara l’acquisto del diritto sull’immobile, la cessione di detto diritto o ulteriori circostanze per le quali sorge l’obbligo dichiarativo (in quest’ultimo caso, va fornita sintetica descrizione di dette circostanze nel campo 20).

6.3 QUADRO B - IMMOBILI PARZIALMENTE IMPONIBILI O TOTALMENTE ESENTI

Il Quadro B va utilizzato per dichiarare gli immobili che sono totalmente esenti a norma dell’art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019 o che sono parzialmente imponibili, in quanto oggetto di utilizzazione mista.

Il Quadro B si compone di tre riquadri:

- il primo (“IMMOBILI PARZIALMENTE IMPONIBILI O TOTALMENTE ESENTI”) va utilizzato per indicare i dati catastali dell’immobile, l’attività nello stesso svolta e gli ulteriori elementi relativi all’IMU dovuta;
- il secondo (“ATTIVITÀ DIDATTICA”), relativo all’ente commerciale che svolge attività didattica, va compilato per determinare, in caso di utilizzazione mista dell’immobile, la percentuale dello stesso assoggettabile ad imposizione;
- il terzo (“ALTRE ATTIVITÀ”) va compilato dall’ente commerciale che svolge attività istituzionali differenti da quella didattica, anche in questo caso per determinare, in ipotesi di utilizzazione mista dell’immobile, la percentuale di imposta dovuta.

6.3.1 Riquadro “Immobili parzialmente imponibili o totalmente esenti”

Nel primo riquadro vanno indicati i dati identificativi dell’immobile e riportati gli ulteriori elementi per l’eventuale determinazione dell’IMU dovuta (in caso di utilizzazione mista dell’immobile).

Se l’immobile risulta totalmente esente, in quanto l’ente non commerciale vi svolge esclusivamente le attività istituzionali con modalità non commerciale, l’ente dichiarante deve soltanto barrare il campo 14 (“Esenzioni”).

In questa ipotesi, nei successivi riquadri l’ente non commerciale dovrà compilare soltanto i campi relativi:

- al Cm (“Corrispettivo medio percepito dall’ente non commerciale”) ed al Cms (“Costo medio per studente”), nel riquadro “Attività didattica”, se si tratta di ente che svolge attività didattica;
- al Cenc (“Corrispettivo medio percepito dall’ente non commerciale”) ed al Cm (“Corrispettivo medio previsto per analoghe attività svolte con modalità commerciali nello stesso ambito territoriale”), nel riquadro “Altre attività”, se si tratta di ente che svolge un’attività istituzionale diversa da quella didattica (cfr. *infra*).

6.3.2 Riquadri “Attività didattica” e “Altre attività”

Il secondo ed il terzo riquadro del Quadro B vanno utilizzati (con riferimento, rispettivamente, all’attività didattica e alle altre attività istituzionali), per individuare la percentuale di imponibilità dell’immobile nel caso in cui sia impiegato dall’ente non commerciale con un utilizzo misto, ossia per svolgervi:

- sia attività istituzionali di cui all’art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92, esercitate con modalità non commerciali;
- sia attività diverse da quelle istituzionali, o attività di cui all’art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92 esercitate tuttavia con modalità commerciali.

Combinazione dei diversi criteri di utilizzo misto

Come sopra precisato, l'art. 5 del DM 200/2012 prevede che, in caso di utilizzo misto, la percentuale di immobile esente sia determinata in relazione ai seguenti criteri:

- spazio (superficie destinata allo svolgimento dell'attività istituzionale con modalità non commerciale);
- numero dei soggetti destinatari dell'attività istituzionale svolta con modalità non commerciale;
- tempo (numero di giorni all'anno dedicati allo svolgimento dell'attività istituzionale con modalità non commerciale).

La norma prevede che tali criteri possano combinarsi tra di loro, come si evince anche dal Quadro B della dichiarazione di cui al DM 4.5.2023 e dalle relative istruzioni. Per la compilazione della percentuale di imponibilità, da indicare nei riquadri "Attività didattica" e "Altre attività", sono previste infatti le seguenti possibilità (ciascuna riferita ad un apposito campo da compilare):

- destinazione di una porzione di immobile ad attività diversa da quelle istituzionali, o comunque svolta con modalità commerciale, per tutto l'anno⁵¹;
- destinazione di una porzione di immobile ad attività diversa da quelle istituzionali, o comunque svolta con modalità commerciale, per parte dell'anno⁵²;
- utilizzo misto dell'intero immobile per tutto l'anno⁵³;
- utilizzo misto dell'intero immobile per parte dell'anno⁵⁴;
- destinazione dell'intero immobile ad attività diversa da quelle istituzionali, o comunque svolta con modalità commerciale, per parte dell'anno⁵⁵.

Le istruzioni alla dichiarazione ex DM 4.5.2023 precisano che, nel caso in cui si verificano più situazioni di imponibilità parziale, occorre indicare la somma delle varie percentuali (nel caso in cui la somma delle percentuali sia uguale o superiore a 100, l'immobile è totalmente imponibile, per cui deve essere compilato il Quadro A).

Si ipotizzi un edificio, di 3600 mq, ove un ente non commerciale svolge, con modalità non commerciale, attività ricreativa.

Una porzione di edificio, pari a 60 mq, è adibita per tutto il 2022 (compreso il periodo estivo) a bar.

Inoltre, nel periodo 1.7.2022 - 31.8.2022, una porzione dell'immobile, pari a 200 mq, è stata locata a terzi per lo svolgimento di un centro estivo (con modalità commerciale).

Per calcolare la porzione di immobile ove viene svolta l'attività commerciale, si rileva che:

- in relazione al bar, la porzione di immobile imponibile è pari a $60/3600 = 0,017$ (1,7%);
- in relazione al centro estivo (che si è svolto per 62 giorni), la porzione di immobile imponibile è pari a $200/3600 \times 62/365 = 0,009$ (0,9%).

⁵¹ Si immagini una porzione dell'unità immobiliare ove viene svolta l'attività istituzionale (ad esempio, sanitaria), riservata ad un bar o un'edicola, per la quale non si è potuto operare il frazionamento catastale ex art. 91-bis co. 2 del DL 1/2012.

⁵² Si ipotizzi un immobile ordinariamente destinato ad attività didattica (svolta con modalità non commerciale), ma che, per alcuni giorni all'anno, limitatamente ad alcune aule, viene locato per eventi privati (attività commerciale).

⁵³ Si immagini una struttura ricettiva, gestita da un ente non commerciale, che per tutto l'anno offre soggiorni gratuiti a minori in condizioni di disagio economico, mentre richiede il pagamento di un corrispettivo non meramente simbolico agli altri utenti o agli accompagnatori.

⁵⁴ Si immagini una struttura ricettiva, gestita da un ente non commerciale, che normalmente è riservata a soggiorni gratuiti di minori in condizioni di disagio economico, mentre, solo in alta stagione, fa soggiornare anche, dietro corrispettivo non simbolico, altri utenti.

⁵⁵ Si ipotizzi l'immobile utilizzato da un'associazione per svolgere gratuitamente alcune attività ricreative, salvo per alcuni periodi dell'anno, nei quali l'immobile viene interamente locato, dietro corrispettivo, per svolgere eventi privati.

Nella dichiarazione IMU ENC riferita al 2022 dovrà pertanto essere indicata, quale porzione di immobile ove viene svolta l'attività commerciale (da rapportare alla base imponibile totale determinata su base catastale, per individuare la quota imponibile), il 2,6% (1,7% + 0,9%).

Parametri per il riscontro dello "svolgimento con modalità non commerciale"

In caso di attività didattica, al fine di verificare in quale misura questa è svolta con modalità non commerciale (e dunque, secondo il criterio esposto nelle istruzioni ex DM 4.5.2023, in quale percentuale spetta l'esenzione), occorre indicare al primo rigo del secondo riquadro del Quadro B:

- il corrispettivo medio (Cm) percepito dall'ente non commerciale che svolge l'attività didattica (ovverosia, la retta);
- il costo medio per studente (Cms), pubblicato sul sito internet del Ministero dell'Istruzione e del Merito, e dell'Università e della Ricerca (<https://www.miur.gov.it/imu-e-tasi>).

Le istruzioni ex DM 4.5.2023 (p. 24-25) precisano che:

- se il corrispettivo medio (Cm) è inferiore al Cms (costo medio per studente, indicato dal Ministero dell'Istruzione e del Merito, e dell'Università e della Ricerca), ciò significa che l'attività didattica è svolta con modalità non commerciale, e quindi, non è assoggettabile ad imposizione⁵⁶;
- se il Cm risulta uguale o superiore al Csm, una frazione della base imponibile astrattamente riferibile all'attività didattica esente (secondo i criteri proporzionali di cui all'art. 5 del DM 200/2012, da applicare per l'utilizzo misto dell'immobile), va riconfigurata come imponibile (in ragione dell'importo della retta media), applicando i criteri di calcolo indicati nelle istruzioni (p. 25)⁵⁷.

Il criterio indicato nelle istruzioni per le attività didattiche pare tuttavia in contrasto con la posizione interpretativa della Commissione europea, accolta anche dalla giurisprudenza di legittimità attualmente maggioritaria.

Tale orientamento, proprio con riferimento all'esenzione IMU degli enti non commerciali per lo svolgimento di attività didattica, ed ai criteri di determinazione della base imponibile indicati nelle istruzioni alla dichiarazione IMU ENC di cui al previgente DM 26.6.2014 (analoghi a quelli sopra illustrati), afferma che:

- le istruzioni ministeriali non sono vincolanti per l'interprete, che deve soltanto fare riferimento ai criteri di cui all'art. 4 del DM 200/2012 (come interpretato dalla decisione della Commissione europea 19.12.2012 n. 2013/284/EU);
- la retta corrisposta all'ente per l'attività didattica non può qualificarsi come "corrispettivo simbolico" per il solo fatto che è al di sotto del costo medio per studente di cui alla tabella del Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca (il mancato conseguimento di un utile non è infatti, di per sé, indicativo della natura non commerciale dell'attività);
- per il riscontro del carattere "simbolico" del corrispettivo per l'attività didattica è richiesta una valutazione dell'irrisorietà della retta, in ragione della sua inidoneità a porsi come forma retributiva dell'attività didattica prestata, da espletare secondo un esame non basato su valori predeterminati, ma riferito alle specifiche condizioni in cui opera il singolo ente⁵⁸.

Per le attività istituzionali differenti da quella didattica (terzo riquadro del Quadro B), ai fini di verificare le modalità non commerciali con cui deve essere svolta l'attività non commerciale, ai sensi dell'art. 4 del DM 200/2012, va indicato:

⁵⁶ In questo caso le istruzioni richiedono di barrare il campo corrispondente al rigo g) del riquadro "Attività didattica" del Quadro B.

⁵⁷ In questo caso le istruzioni richiedono inoltre di barrare il campo corrispondente al rigo h) del riquadro "Attività didattica" del Quadro B.

⁵⁸ Sul punto si rinvia alla precedente nota 33. Per un commento, si veda anche De Benedetto G. "Nuova Imu Enc, tra novità e nodi irrisolti", *Il Sole - 24 Ore, Norme&Tributi Plus Fisco*, 19.5.2023.

- il corrispettivo medio percepito dall'ente non commerciale (Cenc);
- il corrispettivo medio praticato per analoghe attività svolte con modalità commerciali nello stesso ambito territoriale (Cm).

A differenza di quanto indicato in relazione all'attività didattica, per le altre attività istituzionali le istruzioni per la dichiarazione ex DM 4.5.2023 (p. 21) precisano che:

- se il corrispettivo medio percepito dall'ente non commerciale per l'attività istituzionale ("Cenc") risulta superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità commerciali nello stesso ambito territoriale ("Cm"), l'attività istituzionale risulta svolta con modalità commerciale; l'immobile è pertanto totalmente imponibile (salvo che risulti esente per una fattispecie diversa da quella dell'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019) e va indicato nel Quadro A del DM 4.5.2023;
- se il "Cenc" è inferiore o uguale alla metà del "Cm", allora l'ente non commerciale deve inserire l'immobile nel Quadro B.

A tal proposito, si richiama tuttavia che, in conformità ai principi interpretativi di matrice europea sopra illustrati (recepiti anche dalla Corte di Cassazione), se il "Cenc" è uguale o inferiore alla metà del "Cm", ai fini della spettanza dell'esenzione in capo all'ente non commerciale occorre comunque un riscontro rispetto alla singola fattispecie, per verificare che il prezzo applicato dall'ente non commerciale abbia natura meramente simbolica e non sia determinato in relazione al costo effettivo del servizio.

6.4 QUADRO C - DETERMINAZIONE DELL'IMU

Il quadro C ("Determinazione dell'IMU") va utilizzato per la liquidazione dell'IMU dovuta a debito o risultante a credito per l'anno di riferimento.

A tal proposito, deve essere indicato:

- nel rigo 1 ("IMU dovuta"), l'ammontare complessivo dell'IMU dovuta, calcolata con riferimento ai valori relativi a tutti gli immobili indicati nei quadri A e B della dichiarazione;
- nel rigo 2 ("Eccedenza IMU risultante dalla precedente dichiarazione"), l'eccedenza di imposta per la quale, nella dichiarazione IMU ENC per l'anno precedente, non è stato chiesto il rimborso (indicata, nella precedente dichiarazione, nella colonna 3 del Quadro D "Compensazione e rimborsi"; cfr. *infra*);
- nel rigo 3 ("Eccedenza IMU risultante dalla precedente dichiarazione compensata nel mod. F24"), la parte dell'eccedenza dell'IMU risultante dalla precedente dichiarazione (già riportata nel rigo 2) utilizzata in compensazione nel modello F24;
- nel rigo 4 ("Rate versate"), la somma delle rate versate per l'anno oggetto di dichiarazione (considerando anche eventuali versamenti integrativi).

Determinazione dell'IMU dovuta

Per determinare l'IMU a debito o a credito per l'anno di riferimento occorre effettuare la seguente operazione: rigo 1) - rigo 2) + rigo 3) - rigo 4).

Se il risultato di tale operazione è:

- positivo, dalla liquidazione risulta un'IMU a debito del soggetto passivo, e tale risultato va riportato nel rigo 5 ("IMU a debito") del quadro C;
- negativo, dalla liquidazione risulta un'IMU a credito del soggetto passivo e tale importo (non preceduto dal segno meno) va indicato
 - nel rigo 6 del Quadro C ("IMU a credito");
 - nella colonna 1 del Quadro D ("Compensazione e rimborsi").

Se l'IMU risultante a debito o a credito non supera i 12,00 euro (o il diverso importo eventualmente stabilito dal Comune), l'IMU non è dovuta, né è rimborsata o può essere utilizzata in compensazione (artt. 25 della L. 289/2002 e 1 co. 168 della L. 296/2006⁵⁹; cfr. le istruzioni di cui al DM 4.5.2023 p. 26)⁶⁰.

Termini di versamento dell'IMU dovuta dagli ENC

Gli enti non commerciali devono versare l'IMU in tre rate (art. 1 co. 763 della L. 160/2019):

- le prime due, di importo pari al 50% dell'imposta corrisposta per l'anno precedente, devono essere versate entro il 16 giugno ed entro il 16 dicembre;
- la terza rata, a conguaglio dell'imposta complessivamente dovuta, deve essere versata entro il 16 giugno dell'anno successivo (sulla base delle aliquote risultanti dal prospetto delle aliquote).

Gli enti non commerciali possono compensare, in sede di versamento, l'eventuale credito maturato nei confronti del Comune, risultante dalle dichiarazioni presentate.

Per l'anno 2023, le prime due rate sono pertanto di importo pari al 50% ciascuna dell'imposta complessivamente corrisposta a titolo di IMU per l'anno 2022 ed hanno scadenza il 16.6.2023 ed il 18.12.2023 (in quanto il 16.12.2023 cade di sabato⁶¹). Il 16.6.2023 va inoltre versato l'eventuale saldo per il 2022, a conguaglio dell'imposta complessivamente dovuta⁶².

6.5 QUADRO D - COMPENSAZIONI E RIMBORSI

Il Quadro D "Compensazione e rimborsi" va utilizzato per l'indicazione del credito d'imposta che risulta dalla dichiarazione IMU ENC. Con la compilazione di tale Quadro l'ente non commerciale indica se ha scelto di utilizzare il credito mediante:

- il rimborso, ex art. 1 co. 763 della L. 160/2019;
- oppure la compensazione con versamenti futuri.

La compensazione dell'IMU può essere effettuata esclusivamente fra crediti e debiti relativi all'IMU dovuta al medesimo Comune⁶³.

⁵⁹ Il rinvio a tale norma viene disposto ai sensi dell'art. 1 co. 776 della L. 160/2019, ove viene previsto che *"per tutto quanto non previsto dalle disposizioni di cui ai commi da 738 a 775, si applicano i commi da 161 a 169 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296"*.

⁶⁰ L'importo minimo da versare si riferisce all'imposta complessivamente dovuta per l'intera annualità, con riferimento a tutti gli immobili situati nello stesso Comune e non agli importi relativi alle singole rate, né alle quote dell'imposta riservate al Comune e allo Stato, né tantomeno ai singoli immobili (cfr. Linee Guida Min. Economia e Finanze 11.7.2012, e risposta n. 3 Min. Economia e Finanze 20.1.2014).

⁶¹ Cfr. art. 6 co. 8 del DL 330/94.

⁶² Ai sensi dell'art. 1 co. 2 del DL 1.6.2023 n. 61, per i soggetti che, all'1.5.2023, avevano la residenza ovvero la sede legale o la sede operativa nei territori indicati nell'allegato 1 del medesimo decreto (ossia nei territori delle Regioni Emilia Romagna, Marche e Toscana colpiti dagli eventi alluvionali verificatesi dall'1.5.2023), sono sospesi i termini dei versamenti tributari in scadenza nel periodo dall'1.5.2023 al 31.8.2023. Tale disposizione si applica anche al versamento dell'IMU dovuta, ex art. 1 co. 763 della L. 160/2019, dagli enti non commerciali con sede nei predetti territori alluvionati.

Ai sensi del successivo co. 7 dell'art. 1 del DL 61/2023, pertanto, la prima rata dell'IMU per l'anno 2023, nonché l'eventuale conguaglio per l'anno 2022, entrambe in scadenza il 16.6.2023, andranno versate, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione, entro il 20.11.2023.

⁶³ L'art. 1 co. 763 della L. 160/2019 riconosce agli enti non commerciali di cui all'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019 la possibilità di assolvere all'IMU dovuta mediante compensazione.

L'art. 1 co. 167 della L. 296/2006 dispone inoltre che *"Gli enti locali disciplinano le modalità con le quali i contribuenti possono compensare le somme a credito con quelle dovute al comune a titolo di tributi locali"*. Tale previsione trova applicazione anche

Nel Quadro D va indicato:

- nella colonna 1, l'importo a credito che risulta dalla dichiarazione IMU ENC;
- nella colonna 2, il credito di cui si chiede il rimborso (non può essere chiesta a rimborso la quota di credito già utilizzata in compensazione alla data di presentazione della dichiarazione);
- nella colonna 3, il credito da utilizzare in compensazione nel modello F24, ai sensi del DLgs. 241/97.

Le istruzioni di cui al DM 4.5.2023 (p. 27) precisano che il credito da utilizzare in compensazione (indicato nella colonna 3 del quadro D), che non è utilizzato in compensazione nel modello F24 e non è fatto valere nella dichiarazione successiva, può essere chiesto a rimborso dal soggetto passivo presentando un'apposita istanza al Comune competente.