



Dichiarazione dei redditi, IRAP e IMU 2018. Enti non profit e associazioni sportive

IMU 2018: stato dell'arte e novità

Antonio Fiorilli

*Dottore Commercialista - Componente della Commissione Terzo
Settore e Non Profit dell'ODCEC di Roma*

Roma, 24 Maggio 2018





Requisiti – art. 9 comma 8 D.Lgs n. 23/2011 – lett. i D.Lgs n. 504/92

- **Soggettivo**: ente non commerciale art. 73 comma 1, lett. c) d.p.r. n. 917/86 - fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile
- **Oggettivo**: 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 L. n. 222/1985.
 - Deroga destinazione esclusiva unità immobiliare – proporzionalità (art. 91-bis D.L. n. 1/2012) – criteri **spazio, teste e tempo**
 - Deroga modalità non commerciali (declinate caso per caso – D.M. 200/2012)
- **Requisito formale statutario** (art. 7 D.M. 200/2012)
 - No Distribuzione utili – Obbligo reinvestimento – Obbligo di devoluzione patrimonio
 - Termini per la presentazione della dichiarazione telematica 30 giugno anno «x+1»



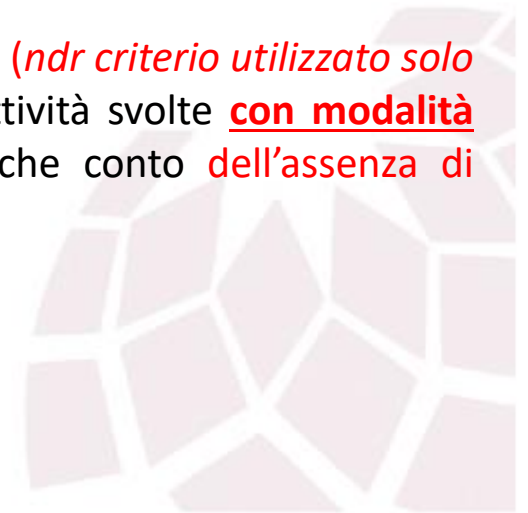
Attività assistenziali e sanitarie accreditate/convenzionate (d.M. 200/2012)

- 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



Tratti comuni alle attività «eccetto le didattiche/ricerca»

- La modalità è «non commerciale» «solo ove» sono presenti i requisiti indicati di seguito (art. 4 d.m. 200/2012):
 - i tratti comuni per le attività assistenziali e sanitarie non accreditate/convenzionate/contrattualizzate, per le attività ricettive, quelle culturali e ricreative, nonché quelle sportive, sono:
 - attività svolte a titolo **gratuito**;
 - o dietro versamento di corrispettivi di importo **simbolico**
 - e, comunque, **non superiore alla metà dei corrispettivi medi** (*ndr criterio utilizzato solo per escludere non per ammettere*) previsti per analoghe attività svolte **con modalità concorrenziali** nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto **dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio**





Attività didattiche (segue)

- Scuole **«paritarie»**
 - garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;
 - 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;
 - L'attività è svolta a titolo gratuito o
 - 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.
- Parametri corrispettivi predeterminati dal MIUR (sito del Ministero dell'Istruzione € 5.739 → € 6.914)
- IEFP e Università (Istruzioni alla dichiarazione ENC)



- **Ricettive**
 - Esclusi gli alberghi o paralberghi – discontinuità/accessibilità limitata/destinazione soggetti in condizioni di disagio
 - Assistenza o protezione sociale (bisogno assistenziale e protezione beneficiari) → rette residence
 - Educazione e formazione (pensionati universitari) → rette residenze
 - Turismo sociale → rette alberghi
- **Culturali** (attività che rientrano nelle competenze del Ministero per i beni e le attività culturali, e cioè musei, pinacoteche e simili e, con riguardo all'ambito dello spettacolo, i cinema ed i teatri)
- **Ricreative** (circoli ricreativi)
- **Sportive**: attività rientranti nelle discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) svolte dalle associazioni sportive e dalle relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289;
- **Ricerca scientifica (Dal 2014) – punto 7 Istruzioni IMU (natura «interna»)**



Requisiti aggiuntivi – utilizzo diretto

- Utilizzo diretto in forza di un diritto reale – sposta la soggettività passiva
 - Locazione (No!) o Comodato (?!)
 - Ris. Min. 4 Marzo 2013 n. 4/DF
 - Sentenze Cassazione 25508/2015
 - utilizzi il bene in attuazione dei compiti istituzionali dell'ente concedente, con il quale sussista uno **stretto rapporto di strumentalità** che potrebbe definirsi «compenetrante»
 - i "**compiti istituzionali**" realizzati mediante l'utilizzo dell'immobile sono previsti tra le "**attività**" giudicate "meritevoli" dalla disposizione agevolativa e sono **comuni** ai due enti, che identicamente li prevedono tra le proprie finalità istituzionali;
 - tra i due enti esiste un **rapporto di stretta strumentalità** nella realizzazione dei suddetti compiti, che autorizza a ritenere una "compenetrazione" tra di essi e a configurarli come realizzatori di una medesima "**architettura strutturale**"



- Solo quando si verifica in fatto e in diritto che **l'ente utilizzatore sia un'articolazione organizzativa dell'ente concedente** (cosa che non avviene nel caso di specie), tale peculiarità del rapporto di legame sostiene la raffigurazione della utilizzazione diretta, seppur per via di altro soggetto, dell'ente concedente e, quindi, il diritto di godere dell'esenzione, in base all'articolo 7, lettera i).
- Cfr. Cassazione Ordinanza del 17 maggio 2017 n. 12301



Art. 82 CTS

- c. 1: Le disposizioni del presente articolo si applicano agli **enti del Terzo settore** comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società, **salvo quanto previsto ai commi 4 e 6.**
- c. 6: Gli immobili **posseduti e utilizzati** dagli
 - **(soggettivo) enti non commerciali del Terzo settore di cui all'art. 79, comma 5** (natura dell'attività che si collega alla natura delle entrate prevalenti ed ai soggetti art. 79 comma 1),
 - 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'articolo 16, comma 1, lettera a)*, della legge 20 maggio 1985, n. 222, sono esenti IMU e TASI
 - **alle condizioni e nei limiti previsti da**
 - art. 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504
 - articolo 9, comma 8, secondo periodo, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23,
 - articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27,
 - articolo 1, comma 3, del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68, e **relative disposizioni di attuazione** (TASI).



Criticità

- Nuova definizione e/o definizione parallela di «non commerciale» secondo lo schema UE di:
 - attività svolta con «modalità non commerciale» ex D.M. 200/2012
 - attività non commerciale ex art. 79 comma 5:
 - Natura simbolica del corrispettivo (purché inferiore al costo effettivo)?
 - (Assenza) Relazione con il costo del servizio?
 - Esclusione della verifica del prezzo medio nel territorio di riferimento?

Non perfetta coincidenza – limiti di finanza pubblica
tra attività di interesse generale e attività esenti IMU !



- Per i tributi diversi dall'imposta municipale propria e dal tributo per i servizi indivisibili, per i quali restano ferme le disposizioni di cui al comma 6, i comuni, le province, le città metropolitane e le regioni possono deliberare nei confronti degli enti del Terzo settore **che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale (ndr art. 73 TUIR!)** la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti.



Attività compatibili, fermi i requisiti di cui al D.M. n. 200/2012

- a) **interventi e servizi sociali**
- b) **interventi e prestazioni sanitarie;**
- c) **prestazioni socio-sanitarie**
- d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;
- g) formazione universitaria (!) e post-universitaria (**didattica come!?**);
- h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- q) **alloggio sociale**, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
- r) **accoglienza umanitaria** ed integrazione sociale dei migranti;



Attività compatibili, fermi i requisiti di cui al D.M. n. 200/2012

- s) **agricoltura sociale**, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni;
- t) organizzazione e gestione di **attività sportive dilettantistiche**;
- v) promozione della **cultura** della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;
- x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184;
- y) protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni;

Nodo beneficenza:

- u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo;



Attività dubbie per natura o per modalità di esercizio

- e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'**ambiente** e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi;
- f) interventi di **tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio**, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni;
- j) **radiodiffusione sonora a carattere comunitario**, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni;
- k) organizzazione e gestione di attività **turistiche** di interesse sociale, culturale o religioso (?);
- l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;
- m) **servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore**;
- z) **riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata**.



Attività dubbie per natura o per modalità di esercizio

- n) **cooperazione allo sviluppo**, ai sensi della legge 11 agosto 2014, n. 125, e successive modificazioni;
- o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del **commercio equo e solidale**, da intendersi come **un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata**, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e **che preveda il pagamento di un prezzo equo**,
- p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori