IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA
ENTI NON COMMERCIALI

ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE

PARTE PRIMA
QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO 2

1 IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA (IMU) 2

2 IL REGOLAMENTO 19 NOVEMBRE2012, N. 200 5
2.1 Le definizioni dell'art. 1 del regolamento 5
2.2 Il requisito soggettivo 6
2.3 Il requisito oggettivo 7

3 I REQUISITI GENERALI E DI SETTORE 7
3.1 I requisiti generali 7

4 I REQUISITI DI SETTORE 8
4.1 Le attività assistenziali e sanitarie 8
- Le attività assistenziali 8
- Le attività sanitarie 8
- Il rispetto dei requisiti del comma 2 dell'art. 4 del regolamento 9
- I requisiti della lett. A) 9
- I requisiti della lett. B) 9

4.2 Le attività didattiche 10
- La scuola paritaria 10
- L'istruzione e formazione professionale (IEFP) 11
- Le università 12
- Il rispetto dei requisiti della lett. c), comma 3, dell'art. 4 del regolamento 13

4.3 Le attività ricettive 13
- Il rispetto dei requisiti del comma 4, dell'art. 4 del regolamento 14

4.4 Le attività culturali e le attività ricreative 14
4.5 Le attività sportive 14

5 LE ATTIVITÀ DI RICERCA SCIENTIFICA 15

6 I CRITERI PER LA DETERMINAZIONE DEL RAPPORTO PROPORZIONALE 15

7 LA DECISIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA DEL 19 DICEMBRE 2012 E LA SUA EVOLUZIONE 16

PARTE SECONDA
LA DICHIARAZIONE 21

1 CARATTERISTICHE GENERALI 21

2 MODALITÀ DI COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE FRONTESPIZIO 21

3 DESCRIZIONE DEI QUADRI 22
3.1 Compilazione del Quadro A 22
- Come compilare i singoli campi del "Quadro A" 23

3.2 Compilazione del Quadro B 26
- Come compilare i singoli campi del "Quadro B" 26

3.3 Compilazione del Quadro C 28
3.4 Compilazione del Quadro D 29

4 TERMINE E MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE 29

5 VERSAMENTO DELL'IMU 29

DICHIARAZIONE

PARTE PRIMA - QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

1. Imposta Municipale Propria (IMU)

L'art. 1, commi da 738 a 783, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020) rappresenta un punto di approdo fondamentale per la fiscalità immobiliare dei comuni, poiché il principale dei tributi su cui si fonda la fiscalità locale, vale a dire l'imposta municipale propria (IMU), è stato riformato dalla legge stessa. La riforma si pone in linea di continuità con la precedente disciplina del tributo, senza alterare la pressione fiscale.

L'intervento normativo ha abolito, a decorrere dall'anno 2020, l'imposta unica comunale (IUC) di cui all'art. 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, con contestuale eliminazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI), di cui era una componente, ad eccezione delle disposizioni relative alla tassa sui rifiuti (TARI). Al contempo, il medesimo comma 738 ha ridisciplinato l'IMU sulla base dei commi da 739 a 783 dell'art. 1. Tale disegno si completa con la previsione del comma 780 laddove sono state espressamente abrogate le norme relative all'IMU presenti in specifiche disposizioni o comunque incompatibili con la disciplina dell'IMU prevista dalla legge n. 160 del 2019, nonché quelle relative all'IMU e alla TASI contenute nell'ambito della IUC di cui alla legge n. 147 del 2013. Di conseguenza, a decorrere dal 1° gennaio 2020, essendo la TASI ormai non più in vigore, vengono meno anche le ripartizioni del tributo fissate al comma 681 della legge n. 147 del 2013 tra il titolare del diritto reale e l'occupante, mentre l'IMU continua ad essere dovuta dal solo titolare del diritto reale, secondo le regole ordinarie.

Fra le caratteristiche che riguardano la compilazione del modello di dichiarazione previsto dall'art. 1, comma 770, della legge n. 160 del 2019, vale la pena di richiamare il disposto del comma 739 dello stesso art.1 secondo il quale l'IMU *"si applica in tutti i comuni del territorio nazionale, ferma restando per la regione Friuli Venezia Giulia e per le province autonome di Trento e di Bolzano l'autonomia impositiva prevista dai rispettivi statuti. Continuano ad applicarsi le norme di cui alla legge provinciale 30 dicembre 2014, n. 14, relativa all'Imposta immobiliare semplice (IMIS) della provincia autonoma di Trento, e alla legge provinciale 23 aprile 2014, n. 3, sull'imposta municipale immobiliare (IMI) della provincia autonoma di Bolzano. Per la regione Friuli Venezia Giulia si applica, a decorrere dal 1° gennaio 2023, la legge regionale 14 novembre 2022, n. 17, recante istituzione dell'imposta locale immobiliare autonoma (ILIA)"*.

Pertanto, per gli immobili situati nei comuni di tali autonomie speciali, i soggetti tenuti alla dichiarazione devono utilizzare gli appositi modelli approvati da tali Autonomie. A questo proposito si deve precisare che l'art. 13 della legge regionale n. 17 del 2022, appena citata, prevede, per quanto concerne l'obbligo dichiarativo, che nelle more dell'adozione del *"decreto del direttore centrale della struttura competente"* con cui sono approvati i modelli di dichiarazione e le relative istruzioni, i soggetti passivi continuano a presentare i modelli di dichiarazione IMU approvati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze nei casi ivi previsti.

Al contempo, è stabilito che rimangono ferme le dichiarazioni già presentate ai fini dell'IMU, in quanto compatibili.

Il citato comma 770 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019, individua innanzitutto quali sono i soggetti che devono presentare la dichiarazione in esame, vale a dire gli enti non commerciali di cui alla lett. i) del comma 1 dell'art. 7 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, richiamata dal comma 759 dello stesso art. 1 della legge n. 160 del 2019, e che saranno comunque esplicitati nel prosieguo della trattazione.

Quello su cui si intende focalizzare ora l'attenzione – come del resto già precisato anche nelle istruzioni relative al modello dichiarativo IMU/IMPi, dedicato agli Enti Commerciali e alle Persone Fisiche (EC/PF) - è che il modello dichiarativo oggetto delle presenti istruzioni diventa l'unico modello che deve essere utilizzato da tali soggetti, **per tutti gli immobili di cui sono in possesso**, non solo quindi per gli immobili in cui si svolge una delle attività cosiddette meritevoli di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992, con modalità commerciali, ma anche per quelli in cui non svolgono attività meritevoli.

Tale netta distinzione rispetto ai soggetti (persone fisiche ed enti commerciali) obbligati a presentare il diverso modello dichiarativo emerge chiaramente dalla lettura combinata dei due commi 769 e 770. Il primo, infatti, prevede espressamente che siano esclusi i soggetti di cui all'art. 1, comma 759, lett. g), i quali, ai sensi del successivo comma 770, devono compilare il modello dichiarativo.

E' bene subito precisare che il comma 770 prevede espressamente che la dichiarazione in argomento **deve essere presentata ogni anno** diversamente quindi da quello che avviene per l'altra tipologia di dichiarazione IMU/IMPi, poiché quest'ultima *"ha effetto anche per gli anni successivi, sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta"*.

Tale netta distinzione deriva dalla circostanza che la determinazione dell'IMU, che deve essere esposta in dichiarazione, si basa su parametri che variano verosimilmente di anno in anno e che incidono naturalmente sulla determinazione dell'imposta stessa. Di conseguenza tali considerazioni rendono compatibile l'espressa previsione normativa di dichiarazione periodica con quella contenuta nello stesso art. 1, comma 770, della legge n. 160 del 2019, in cui si fa riferimento all'obbligo di presentazione della dichiarazione al momento in cui il *"possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta"*.

In ogni caso, occorre sottolineare che la dichiarazione IMU ENC è basata su elementi di cui il comune competente potrebbe non essere a conoscenza e tale evenienza rende indispensabile la presentazione periodica della dichiarazione stessa.

A fondamento di detta esigenza, appare determinante quanto previsto dall'art. 5 del regolamento 19 novembre 2012, n. 200, che si illustrerà successivamente, in base al quale *"il rapporto proporzionale ... è determinato con riferimento allo spazio, al numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali e al tempo"*. È di tutta evidenza che detti elementi sono suscettibili di variare continuamente e questo avvalora la necessità della dichiarazione periodica.
Occorre, altresì, richiamare l'attenzione sull'ordinanza della Corte di Cassazione, Sez. VI, del 21 dicembre 2022, n. 37385, in base alla quale, al di là dell'espressa previsione di cui alle disposizioni appena ricordate, il mancato adempimento dell'obbligo dichiarativo determina in via generale, per tutti i casi in cui è previsto detto onere, la decadenza dal beneficio stabilito dalle norme.
La dichiarazione oggetto delle istruzioni in esame deve essere presentata dai soggetti richiamati dalla lett. g) del comma 759 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019, vale a dire gli enti non commerciali che possiedono e utilizzano gli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento, con modalità non commerciali, delle attività previste dalla lett. i), comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992 e precisamente quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222. Si ricorda che, a norma dell'art. 1, comma 640, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, a decorrere dal 1° gennaio 2023, all'Accademia nazionale dei Lincei si applicano le disposizioni di cui all'art. 1, commi 759, lettera g), e 770, della legge 27 dicembre 2019, n. 160.

Per detti soggetti si applicano le disposizioni di cui:

- all'art. 91-*bis* del D. L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27,
- al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200,
- e, infine, come già anticipato, al comma 770 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019.

Per quanto riguarda la lett. i) del citato art. 7, occorre ricordare che la stessa, nell'individuare i soggetti beneficiari del regime agevolato, esclude dallo stesso ambito applicativo gli immobili posseduti dai **partiti politici**, che restano comunque assoggettati all'imposta, indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile.
Nell'ambito delle disposizioni normative che disciplinano la materia in esame, occorre richiamare anche il comma 6-*quinquies* dell'art. 9 del D. L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213 in base al quale, in ogni caso, l'esenzione in esame non si applica alle *"fondazioni bancarie di cui al decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153"*, recante la *"Disciplina civilistica e fiscale degli enti conferenti di cui all'articolo 11, comma 1, del D. Lgs. 20 novembre 1990, n. 356, e disciplina fiscale delle operazioni di ristrutturazione bancaria, a norma dell'articolo 1 della L. 23 dicembre 1998, n. 461"*.
È di fondamentale importanza richiamare l'attenzione anche sul contenuto dei commi 2 e 3 dello stesso art. 91-*bis* del D. L. n. 1 del 2012. Il comma 2 stabilisce che *"qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'articolo 2 del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013"*.
Nel caso in cui non sia possibile procedere al frazionamento di cui al predetto comma, il successivo comma 3 prevede che, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione in esame si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile, quale risulta da apposita dichiarazione e che, con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze *"sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali"*. A tale previsione normativa è stata data attuazione con il D. M. 19 novembre 2012, n. 200, al quale è stata attribuita efficacia di norma di rango primario attraverso il richiamo effettuato allo stesso dall'art. 9, comma 6-*ter* del citato D. L. n. 174 del 2012, il quale prescrive che *"le disposizioni di attuazione del comma 3 dell'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, come modificato dal comma 6 del presente articolo, sono quelle del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200"*.
Nel panorama delle novità che caratterizzano il regime IMU occorre, altresì, menzionare, tra le esenzioni per le quali scatta l'obbligo dichiarativo, quella per gli immobili non utilizzabili né disponibili di cui all'art. 1, comma 759, lett. g-bis) della legge n. 160 del 2019, alla quale è dedicata un'apposita sezione all'interno del Quadro A). In particolare, si ricorda che tale disposizione prevede che sono esenti "gli immobili non utilizzabili né disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli articoli 614, secondo comma, o 633 del codice penale o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale. Il soggetto passivo comunica al comune interessato, secondo modalità telematiche, [...] il possesso dei requisiti che danno diritto all'esenzione. Analoga comunicazione deve essere trasmessa allorché cessa il diritto all'esenzione".
Inoltre, si ricorda che il contribuente è tenuto ad adempiere a tale onere dichiarativo per comunicare non solo il possesso dei requisiti che danno diritto all'esenzione, ma anche la cessazione del medesimo diritto.
Un'altra novità è rappresentata dalla norma di interpretazione autentica recata dall'art. 1, comma 71 della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (Legge di bilancio per l'anno 2024) , secondo cui "*l'articolo 1, comma 759, lettera g), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, nonché le norme da questo richiamate o sostituite*" – concernenti l'esenzione IMU per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali,

in via esclusiva, per lo svolgimento con modalità non commerciali di specifiche attività meritevoli di tutela – "*si interpretano (...) nel senso che:*

a) gli immobili si intendono posseduti anche nel caso in cui sono concessi in comodato a un soggetto di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente, a condizione che il comodatario svolga nell'immobile esclusivamente le attività previste dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, con modalità non commerciali;

b) gli immobili si intendono utilizzati quando sono strumentali alle destinazioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992, anche in assenza di esercizio attuale delle attività stesse, purché essa non determini la cessazione definitiva della strumentalità".

Con riferimento alla previsione di cui alla **lett. a**), è opportuno fornire alcune precisazioni in merito al requisito del collegamento funzionale o strutturale tra comodatario e comodante.

Per quanto riguarda la nozione di collegamento "**funzionale**", occorre richiamare quanto deciso dalla Corte di Cassazione che si è pronunciata sul tema, fornendo indicazioni sulla definizione del citato collegamento funzionale. Ed invero, nell'ordinanza del 2 ottobre 2023, n. 27761 la medesima Corte ha affrontato proprio il tema del riconoscimento dell'esenzione dall'IMU nell'ipotesi di concessione in comodato di immobili da parte di un'Università in favore dell'ESU, vale a dire l'Azienda Regionale per il Diritto allo Studio Universitario, stabilendo che "*7. in tale contesto interpretativo va riconosciuta la peculiarità della fattispecie in rassegna,* ***qualificata dal collegamento funzionale che lega l'Università all'ESU****, che il Giudice dell'appello ha ravvisato nella parte in cui ha affermato che* ***detta azienda regionale «è un ente non commerciale, funzionalmente strumentale dell'Università che (...)*** *favorisce il diritto allo studio universitario di quella fascia di studenti meno abbienti».*

In tale contesto la Suprema Corte ha altresì puntualizzato che "*7.3. può allora considerarsi corretta la valutazione del Giudice regionale, che ha ravvisato la sussistenza del requisito in esame nel rapporto di stretta strumentalità tra i due enti nella realizzazione di compiti e* ***nello svolgimento di attività diverse (l'attività didattica in capo all'Università, quella ricettiva e di ristorazione in capo all'ESU)****, ma istituzionalmente connesse, [...] riconoscendo una relazione servente,* ***un rapporto funzionale delle prestazioni svolte*** *dall'Azienda rispetto all'attività assicurata dall'Università nella prospettiva, costituzionalmente tutelata e normativamente disciplinata (dalla citata legge reg., che ha attuato le prescrizioni della L. 2 dicembre 1991, n. 300), di assicurare il diritto allo studio ed* ***altresì qualificata da una compenetrazione di tipo organico****, in ragione della partecipazione dell'Università all'organo gestorio dell'Azienda; 7.4. ricorre, in tali termini, nella pacifica natura pubblica dell'ESU e della detenzione dei beni da parte di questa in base ad un contratto di comodato d'uso gratuito, il (parte del) presupposto oggettivo dell'esenzione, come riconosciuto dal Giudice regionale, non realizzandosi nella fattispecie alcun effetto distorsivo rispetto alle finalità tutelate dalla norma, in quanto i beni risultano programmaticamente* ***destinati allo svolgimento di reciproci compiti istituzionali in un rapporto sinergico tra l'attività dell'azienda e quello dell'Università***".

Vale solo, infine, la pena di evidenziare che la Corte di cassazione al punto 7.3 ritiene corretta la valutazione effettuata dal Giudice regionale che ha ravvisato la sussistenza del requisito in esame nel rapporto di stretta strumentalità tra i due enti e che ha espressamente riconosciuto che: " - *acclarata la natura non commerciale dell'ESU, la Commissione ha ritenuto avente* ***funzione chiarificatrice la Risoluzione del MEF n. 4/D del 4 marzo 2013****, secondo cui «[...] nella particolare ipotesi in cui l'immobile posseduto da un ente non commerciale venga concesso in comodato ad altro ente non commerciale per lo svolgimento di una delle attività meritevoli di cui al D. Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i) possa trovare applicazione l'esenzione in oggetto» (v. pagina n. 6 della sentenza impugnata)*".

Pertanto, alla luce di quanto statuito dalla Corte di Cassazione il collegamento funzionale può ritenersi sussistente ove le attività svolte dal comodatario nell'immobile rientrino nel novero di quelle agevolate, siano esercitate con modalità non commerciali e, al contempo, siano accessorie o integrative rispetto alle attività istituzionali dell'ente comodante, ponendosi con le finalità istituzionali di quest'ultimo in rapporto di diretta strumentalità.

Si ritiene che tale nesso di strumentalità sussista qualora l'attività non commerciale svolta nell'immobile concesso in comodato sia legata alle finalità e alle attività istituzionali del concedente e risulti coerente e funzionale rispetto agli scopi dello stesso ente concedente.

Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui il comodante svolga un'attività didattica e l'immobile concesso in comodato sia utilizzato dal comodatario per lo svolgimento, sempre con modalità non commerciali, di altre attività didattiche o assistenziali ricomprese tra quelle agevolate e funzionali a quella didattica del concedente (a titolo esemplificativo: attività di doposcuola, attività assistenziale diretta a particolari categorie di studenti). O si pensi, ancora, all'ipotesi in cui il concedente svolta attività sanitaria o assistenziale e l'immobile sia concesso in comodato al fine di garantire ospitalità ai familiari delle persone assistite o agli operatori.

In tal senso, è opportuno che il contratto di comodato, laddove stipulato in forma scritta, specifichi le attività per le quali è concesso l'utilizzo dell'immobile, evidenziando le caratteristiche del collegamento funzionale delle attività stesse rispetto alle attività e finalità istituzionali del comodante.

Per quanto riguarda, invece, la nozione di collegamento "**strutturale**" tra comodatario e comodante, individuata dalla norma in commento come ipotesi alternativa, si deve fare riferimento anche in questo caso alle indicazioni fornite dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione in merito alle condizioni che possono consentire il mantenimento dell'esenzione IMU laddove si tratti di utilizzo del bene da parte del comodatario. Ed invero, secondo l'orientamento della Cassazione, in particolare, ciò è possibile quando "*il comodatario sostanzialmente utilizzi il bene in attuazione dei compiti istituzionali dell'ente concedente, con il quale sussista uno stretto rapporto di strumentalità che*

potrebbe definirsi «compenetrante», ovverosia il caso «in cui l'immobile è concesso in comodato a un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente per lo svolgimento di un'attività meritevole prevista dalla norma agevolativa". (Si vedano, tra le altre, Cass. 11 marzo 2020, n. 6795; Cass., 12 maggio 2021, n. 12539; Cass. 16 febbraio 2023, n. 4953).
Ricapitolando, quindi, affinché la norma di esenzione, di cui al citato comma 71, lett. a) dell'art. 1 della legge n. 213 del 2023, possa ritenersi applicabile è necessario che tra i due enti non commerciali sussista, tra gli altri requisiti, un rapporto di strumentalità o dal punto di vista funzionale o dal punto di vista strutturale.
Passando, invece, all'esame della norma di interpretazione autentica di cui alla successiva **lett. b**), si ricorda che la stessa prevede che *"gli immobili si intendono utilizzati quando sono strumentali alle destinazioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992, anche in assenza di esercizio attuale delle attività stesse, purché essa non determini la cessazione definitiva della strumentalità".*
In merito, occorre precisare che anche tale intervento si pone nel solco della giurisprudenza venutasi ad affermare, ad opera della Corte di Cassazione, sul tema della strumentalità dell'immobile all'esercizio delle attività considerate. Ed invero, nella sentenza n. 27242 del 2022 è stato chiarito il principio secondo cui *«... l'esenzione non spetta quando l'immobile perda il carattere di strumentalità all'esercizio delle attività considerate...» (cfr. Cass. n. 9948/2008) e che «il mancato utilizzo effettivo dell'immobile, per essere irrilevante ai fini del riconoscimento dell'esenzione, deve avere una «causa» che ne escluda il possibile significato che sia cessata la strumentalità del bene all'esercizio delle attività protette», così come, «pur essendo vero che la destinazione dell'immobile, per prevalere ai fini del riconoscimento dell'esenzione, non può essere una destinazione che resti concretamente inattuata, è altrettanto vero che non ogni mancato utilizzo sia capace di escludere il diritto al trattamento agevolato, ma solo quello che sia indizio di un mutamento della destinazione o della cessazione della strumentalità del bene» (cfr. Cass. n. 20516/2016, ma, nello stesso senso, anche Cass. n. 9100/2020)".* La Corte in detta sentenza, a maggior fondamento della propria statuizione, riconosce infatti *"l'irrilevanza del mero temporaneo inutilizzo del bene per ragioni più o meno transitorie, contando, invece, ai fini della perdita del beneficio, il venir meno del carattere strumentale dell'immobile rispetto alle attività cui era destinato".*
A sua volta nell'ordinanza n. 9444 del 2023, la Corte riconosce *"l'esenzione «agli immobili di (Omissis) e di (Omissis)» (v. pagina n. 9 della sentenza di primo grado), il tutto dopo aver richiamato il principio di diritto affermato da questa Corte secondo cui «in tema di ICI l'esenzione dall'imposta prevista dal D.Lgs. 1992, art. 7 comma 1, lett. i) del spetta anche ove il bene non sia stato utilizzato, purché ciò sia avvenuto, come accertato dal giudice di merito, per una causa che non abbia comportato la cessazione della sua strumentalità rispetto all'esercizio delle attività protette, non potendo rilevare, come elemento ostativo ai fini del riconoscimento del beneficio, un concetto quantitativo di utilizzo, del tutto estraneo previsione normativa (Cass. 12-10-2016 n. 20515)».*
Pertanto, la norma, ponendosi in linea con la giurisprudenza sopra riportata, chiarisce quali sono i parametri cui fare riferimento per valutare la persistenza della strumentalità in rapporto all'utilizzazione del bene per lo svolgimento delle attività esentabili.

2. IL REGOLAMENTO 19 NOVEMBRE 2012, N. 200

Il Regolamento n. 200 del 2012 ha dato attuazione alle disposizioni di cui al comma 3 dell'art. 91-*bis* del D. L. n. 1 del 2012, il cui oggetto è precisato nell'art. 2 che costituisce un elemento fondamentale per individuare l'ambito di applicazione del Regolamento stesso.
Al riguardo, si precisa che le disposizioni contenute nel Regolamento sono dirette a stabilire, ai sensi dell'art. 91-*bis*, comma 3, del D. L. n. 1 del 2012 le modalità e le procedure per l'applicazione proporzionale, a decorrere dal 1º gennaio 2013, dell'esenzione dall'IMU per le unità immobiliari destinate ad un'utilizzazione mista, nei casi in cui non sia possibile procedere, ai sensi del comma 2 del citato art. 91-*bis*, all'individuazione degli immobili o delle porzioni di immobili adibiti esclusivamente allo svolgimento delle attività istituzionali con modalità non commerciali.
Al fine, quindi, di poter individuare quando un'attività istituzionale sia svolta con modalità non commerciali, come richiesto dalla norma ai fini dell'esenzione, sono stati indicati nel regolamento i requisiti necessari per tale qualificazione, partendo prima da quelli di carattere generale enucleati al comma 1 dell'art. 3, e, poi, quelli più specifici e particolari che tengono conto delle diverse peculiarità dei vari settori interessati, esplicati al successivo art. 4.
Prima di passare ad esaminare singolarmente i diversi requisiti è opportuno focalizzare l'attenzione sulle definizioni recate dall'art. 1 del Regolamento.

2.1 Le definizioni dell'art. 1 del Regolamento

Nel rinviare al prosieguo della trattazione l'esame di ciascuna attività, merita particolare attenzione, innanzitutto, la definizione di enti non commerciali contenuta nella lett. c) dell'art. 1 in esame, in base alla quale si intendono come tali gli enti pubblici e privati diversi dalle società, di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), del TUIR, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.
In merito, invece, a questi ultimi elementi, bisogna avere riguardo alla successiva lett. d) dell'art. 1 del Regolamento, in base alla quale si intende per *"oggetto esclusivo"* 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; mentre per *"oggetto principale"* l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Merita attenzione anche l'esame della lett. p) dell'art. 1 del Regolamento, la quale chiarisce che per *"modalità non commerciali"* si intendono le *"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"*. A questo proposito, si sottolinea che l'espresso richiamo al diritto dell'Unione Europea costituisce una tutela importante, poiché garantisce, in generale, che l'attività non sia in concorrenza con altri operatori del mercato che perseguono uno scopo di lucro, caratteristica, questa, fondamentale per le attività non economiche e sia simultaneamente espressione dei principi costituzionali di solidarietà e di sussidiarietà rispetto all'offerta pubblica di servizi di utilità sociale, ove esistente.

2.2 Il requisito soggettivo

Per quanto riguarda il requisito soggettivo, l'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992 richiama i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), del TUIR, vale a dire gli enti pubblici e privati diversi dalle società che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale residenti nel territorio dello Stato.
In tale ambito, quindi, devono essere ricompresi:

- 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 e 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;
- gli enti pubblici non economici;
- gli istituti previdenziali e assistenziali;
- le Università ed enti di ricerca;
- le aziende pubbliche di servizi alla persona (ex IPAB);
- gli enti privati, cioè gli enti disciplinati dal codice civile (associazioni, fondazioni e comitati) e gli enti disciplinati da specifiche leggi di settore, come, ad esempio: le organizzazioni di volontariato (legge 11 agosto 1991, n. 266); le organizzazioni non governative (legge 26 febbraio 1987, n. 49, art. 5); le associazioni di promozione sociale (legge 7 dicembre 2000, n. 383); le associazioni sportive dilettantistiche (art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289); le fondazioni risultanti dalla trasformazione degli enti autonomi lirici e delle istituzioni concertistiche assimilate (D. Lgs. 23 aprile 1998, n. 134); le ex IPAB privatizzate (a seguito, da ultimo, dal D. Lgs. 4 maggio 2001, n. 207); gli enti che acquisiscono la qualifica fiscale di Onlus (D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460). Si ricorda, infine, per completezza, il D. Lgs. 3 luglio 2017, n. 117, concernente il Codice del Terzo settore, che è intervenuto sulla materia e alla cui disciplina occorre anche fare riferimento.

Occorre precisare che nell'ambito degli enti privati non commerciali vanno ricompresi anche gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti secondo le previsioni dell'Accordo modificativo del Concordato Lateranense (legge 25 marzo 1985, n. 121 per la Chiesa cattolica) e delle intese tra lo Stato italiano e le altre confessioni religiose (ad esempio: legge 11 agosto 1984, n. 449, per la Tavola valdese; legge 22 novembre 1988, n. 516, per l'Unione italiana delle chiese cristiane avventiste del 7° giorno; legge 22 novembre 1988, n. 517, per le Assemblee di Dio in Italia - ADI; legge 8 marzo 1989, n. 101, per le Comunità ebraiche italiane; legge 12 aprile 1995, n. 116, per l'Unione cristiana evangelica battista d'Italia - UCEBI; legge 29 novembre 1995, n. 520 per la Chiesa evangelica luterana d'Italia-CELI; legge 30 luglio 2012, n. 126 per la Sacra Arcidiocesi ortodossa d'Italia ed Esarcato per l'Europa Meridionale; legge 30 luglio 2012, n. 127 per la chiesa di Gesù Cristo dei Santi degli ultimi giorni; art. 16 della legge 30 luglio 2012, n. 128 per la Chiesa Apostolica in Italia; legge 31 dicembre 2012, n. 245 per i Buddhisti; legge 31 dicembre 2012, n. 246 per gli Induisti).

ATTENZIONE

Vale la pena di ricordare che nell'ambito del requisito soggettivo di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992, non rientrano tutte le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) di cui al D. Lgs 4 dicembre 1997, n. 460 in quanto, come precisato al punto 1.12 della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 168/E del 26 giugno 1998, "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".
Tuttavia, è bene sottolineare che l'art. 21 di quest'ultimo provvedimento prevede che "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".

2.3 Il requisito oggettivo

Per quanto concerne, invece, il requisito oggettivo richiesto dall'art. 7, comma 1, lett. i) del D. Lgs. n. 504 del 1992, occorre che gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali siano destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività:

- assistenziali;
- previdenziali;
- sanitarie;
- ricerca scientifica;
- didattiche;
- ricettive;
- culturali;
- ricreative;
- sportive;
- indicate dall'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, vale a dire le attività di religione e di culto, che sono *"quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi a scopi missionari alla catechesi, all'educazione cristiana"*.

A questo proposito giova evidenziare che, ai fini di una lettura costituzionalmente orientata della norma in commento conforme al principio di laicità dello Stato e di tutela della libertà di espressione del sentimento religioso, fissata dagli artt. 2, 3, 7, 8, 19 e 20 della Costituzione, occorre fare riferimento non solo, come espressamente previsto dalla norma alle attività di cui all'art. 16 in questione, ma anche a quelle attività di religione e culto, individuate secondo i criteri fissati nelle Intese siglate con le Confessioni religiose, ai sensi dell'art. 8 Cost., nonchè alle attività di culto degli enti degli istituti eretti in enti morali, ai sensi della L. 24 giugno 1929, n. 1159 [legge n. 449 del 1984 per le Chiese rappresentate dalla Tavola Valdese; art.15 della legge n. 517 del 1988 per le Assemblee di Dio in Italia; art. 22 della legge n. 516 del 1988 per l'Unione Italiana delle cristiane avventiste del 7° giorno; art. 26 della legge n. 101 del 1989 per l'Unione delle Comunità ebraiche italiane; art. 11 della legge n. 116 del 1995 per l'Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia (UCEBI); art. 22 della legge n. 520 del 1995 per la Chiesa Evangelica Luterana in Italia (CELI); art. 15 della legge n. 126 del 2012 per la Sacra Arcidiocesi ortodossa d'Italia ed Esarcato per l'Europa Meridionale; art. 22 della legge 127 del 2012 per la chiesa di Gesù Cristo dei Santi degli ultimi giorni; art. 16 della legge n. 128 del 2012 per la Chiesa Apostolica in Italia; art. 10 della legge n. 245 del 2012 per i Buddhisti; art. 11 della legge n. 246 del 2012 per gli Induisti].

Si ricorda che l'esenzione prevista per gli immobili in cui si svolge l'attività di ricerca scientifica si applica a decorrere dal periodo di imposta 2014, a norma dell'art. 2, comma 3, del D. L. n. 102 del 2013.

3. I requisiti generali e di settore

Il Regolamento n. 200 del 2012, in attuazione del comma 3, dell'art. 91-*bis* del D. L. n. 1 del 2012 individua agli artt. 3 e 4, i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lett. i) del comma 1 dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, come svolte con modalità non commerciali.

A tale proposito, occorre, innanzitutto, ricordare che, con la risoluzione n. 1/DF del 3 dicembre 2012, è stato evidenziato, in merito alla decorrenza delle norme che definiscono lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali, che la data del 1° gennaio 2013 è fissata dal comma 3 del predetto art. 91-*bis* del D. L. n. 1 del 2012, esclusivamente con riferimento al rapporto proporzionale disciplinato all'art. 5 del Regolamento. La stessa norma stabilisce, invece, che i requisiti generali e di settore valgono ai fini dell'applicazione della lett. i), comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, la quale prevede che l'esenzione si applica agli immobili *"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, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222"*.

Pertanto, nel documento di prassi amministrativa, è stato puntualizzato che:

1) il pagamento dell'IMU, relativo all'anno 2012, debba essere effettuato tenendo conto dei requisiti stabiliti nel regolamento n. 200 del 2012, agli articoli 3 e 4;

2) a partire dall'anno d'imposta 2013, come anche affermato dal comunicato del Governo del 9 ottobre 2012, essendo ormai definito nel suo complesso *"il quadro regolatorio, sia primario che secondario"*, l'IMU dovrà essere versata sulla base degli anzidetti requisiti e in ragione del rapporto proporzionale.

3.1 I requisiti generali

L'art. 3 del Regolamento, come anticipato, è dedicato ai *"requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali"*, che, in quanto tali, sono comuni a tutte le varie attività istituzionali.

In particolare, la norma in commento chiarisce che tali attività sono svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono:

a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente;

b) 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;

c) 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'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.

Nella risoluzione n. 3/DF del 4 marzo 2013 è stato, innanzitutto, precisato che detti requisiti generali integrano quelli di carattere soggettivo già previsti dalla lett. i), comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, la cui mancanza determina, quindi, la perdita del requisito di carattere soggettivo e di conseguenza quella del beneficio fiscale.
Nello stesso documento di prassi amministrativa è stata chiarita l'esatta portata delle disposizioni recate dalle lett. a) e c) del comma 1, dell'art. 3 del Regolamento.
In merito alla lett. a), è stato precisato che la disposizione in essa contenuta, nell'ambito del divieto di distribuire utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitali durante la vita dell'ente, ammette solo alcune eccezioni, individuate nel caso in cui la distribuzione sia prevista dalla legge e nell'ipotesi in cui tale distribuzione avviene a favore di un ente appartenente alla medesima e unitaria struttura ovvero che svolge o la stessa attività meritevole oppure altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente.
A quest'ultimo proposito, la risoluzione chiarisce che per *"altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente"* devono intendersi quelle espressamente previste dalla lett. i), comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992.
Per quanto concerne, invece, la lett. c) dell'art. 3 del Regolamento che prevede la devoluzione del patrimonio dell'ente non commerciale in caso di scioglimento dello stesso ad un altro ente non commerciale che *"svolga un'analoga attività istituzionale"*, è stato evidenziato che – attesa la diversa terminologia utilizzata dalla precedente lett. a) – detta locuzione non può che riferirsi 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.

4. I requisiti di settore

L'art. 4 del Regolamento è, invece, dedicato agli *"ulteriori requisiti"*, ossia a quei requisiti di settore che le attività istituzionali devono possedere per poter essere considerate svolte con modalità non commerciali e che attengono alla natura della singola attività istituzionale.
A tale proposito, si deve evidenziare che, come si legge nelle premesse al Regolamento in parola, *"il Consiglio di Stato... ha sottolineato l'esigenza che i contenuti del presente regolamento risultino quanto più conformi ai parametri comunitari di riferimento, con la conseguente necessità di un appropriato dettaglio dei criteri discretivi operanti, in relazione ai diversi settori di attività considerata, ai fini dell'individuazione, nelle fattispecie concrete, della sussistenza o meno del requisito della commercialità nelle medesime attività"*.
Si deve sottolineare che questi requisiti integrano quelli di carattere oggettivo già previsti dalla lett. i), comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, la cui mancanza determina, pertanto, la perdita del requisito di carattere oggettivo e di conseguenza il venir meno del beneficio fiscale.

4.1 Le Attività Assistenziali e Sanitarie

Passando all'analisi delle diverse attività disciplinate dall'art. 4 del Regolamento, si deve iniziare dalle attività assistenziali e sanitarie, definite dal precedente art. 1.

– Le Attività Assistenziali

Per quanto riguarda le attività assistenziali, la lett. f), dell'art. 1 del Regolamento le individua, a norma dell'art. 128 del D. Lgs. 31 marzo 1998, n. 112 in quelle relative alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti e a pagamento, o di prestazioni economiche destinati a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e di difficoltà che la persona umana incontra nel corso della sua vita, escluse soltanto quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario, nonché quelle assicurate in sede di amministrazione della giustizia.

– Le Attività Sanitarie

Per quanto riguarda, invece, le attività sanitarie, la lett. h) dell'art. 1 del Regolamento le individua in quelle dirette ad assicurare i livelli essenziali di assistenza definiti dal D.P.C.M. 29 novembre 2001, il quale è stato emanato in attuazione del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, recante il *"Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della L. 23 ottobre 1992, n. 421"*.
Si ricorda che gli enti non commerciali devono formare parte integrante del sistema sanitario nazionale, che offre una copertura universale

e si basa sul principio di solidarietà. In particolare, l'art. 1, comma 18, del D. Lgs. n. 502 del 1992, stabilisce che *"le istituzioni e gli organismi a scopo non lucrativo concorrono, con le istituzioni pubbliche e quelle equiparate di cui all'articolo 4, comma 12, alla realizzazione dei doveri costituzionali di solidarietà, dando attuazione al pluralismo etico-culturale dei servizi alla persona"*.
Nell'ambito delle attività sanitarie rientrano anche le prestazioni sociosanitarie che, a norma dell'art. 3-*septies* del citato D. Lgs. n. 502 del 1992 sono tutte le attività atte a soddisfare, mediante percorsi assistenziali integrati, bisogni di salute della persona che richiedono unitariamente prestazioni sanitarie e azioni di protezione sociale in grado di garantire, anche nel lungo periodo, la continuità tra le azioni di cura e quelle di riabilitazione. Inoltre, le prestazioni sociosanitarie comprendono:

a) prestazioni sanitarie a rilevanza sociale, cioè le attività finalizzate alla promozione della salute, alla prevenzione, individuazione, rimozione e contenimento di esiti degenerativi o invalidanti di patologie congenite e acquisite;

b) prestazioni sociali a rilevanza sanitaria, cioè tutte le attività del sistema sociale che hanno l'obiettivo di supportare la persona in stato di bisogno, con problemi di disabilità o di emarginazione condizionanti lo stato di salute.

In attuazione dell'art. 3-*septies* del D. Lgs. n. 502 del 1992 è stato emanato il D.P.C.M. 14 febbraio 2001, che contiene l'atto di indirizzo e coordinamento in materia di prestazioni socio-sanitarie e disciplina le tipologie di prestazioni dovute in base a progetti personalizzati in presenza di bisogni di salute e di azioni di protezione sociale; ulteriori indicazioni sono fornite dalla legislazione e dalla programmazione regionale.
Lo stesso provvedimento stabilisce aree (materno infantile, disabili, anziani e persone non autosufficienti, etc.), prestazioni-funzioni, criteri di finanziamento e di ripartizione della spesa, stabilendo le quote a carico del Servizio sanitario nazionale e del Comune interessato fatta salva la compartecipazione da parte dell'utente prevista dalla disciplina regionale e comunale.

– Il rispetto dei requisiti del comma 2 dell'art. 4 del Regolamento.

Tutto ciò premesso, si deve evidenziare che il comma 2 dell'art. 4 del Regolamento prevede che lo svolgimento delle attività assistenziali e sanitarie è effettuato con modalità non commerciali quando le stesse rispettano almeno una delle condizioni indicate nelle seguenti lettere:

a) sono accreditate e contrattualizzate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali e sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, e prestano a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto dell'Unione europea e nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale;

b) se non accreditate e contrattualizzate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali, sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei 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.

– I requisiti della lett. A)

In merito alla lett. a) dell'art. 4, comma 2, del Regolamento, si deve precisare che gli enti non commerciali beneficiano dell'esenzione IMU, laddove rispettino i requisiti prescritti dalla norma, 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"*.
In tutti i casi di accreditamento, contrattualizzazione, convenzionamento di cui all'art. 4, comma 2, lett. a), nei settori assistenziale e sanitario si è quindi in presenza di attività svolte con modalità non commerciali, a prescindere dalla quota di partecipazione di volta in volta richiesta all'utente e alla sua famiglia.
Si può concludere, pertanto, che gli enti non commerciali che svolgono le attività in parola, che soddisfano tutte le condizioni previste dalla legge, non possono essere considerati imprese e, quindi, possono beneficiare dell'esenzione in esame.

– I requisiti della lett. B)

La lett. b), comma 2, dell'art. 4 del Regolamento è dedicata alle attività non accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali. Tale lettera non si rende applicabile, quindi, per le attività suscettibili di accreditamento per le quali la commercialità o meno delle modalità di svolgimento va individuata con riferimento esclusivo al parametro regolamentare individuato dall'accreditamento, contrattualizzazione o convenzionamento di cui sopra. Confliggerebbe con lo spirito della norma e risulterebbe contradditorio, infatti, che – una volta che il Regolamento n. 200 del 2012 abbia individuato un parametro cui commisurare la spettanza totale o parziale dell'esenzione – allo stesso parametro se ne sovrapponga un secondo che, invece, interviene solamente nei casi in cui l'attività, non essendo suscettibile di accreditamento, contrattualizzazione o convenzionamento, necessita di un confronto con il libero mercato.
In quest'ultimo caso, per poter beneficiare dell'esenzione dall'IMU, le attività devono essere svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.
Lo stesso vale per i servizi forniti dietro versamento di un compenso simbolico in merito ai quali la Commissione stabilisce che, *"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".

La Commissione chiarisce che il compenso per potersi definire simbolico, innanzitutto, deve essere sganciato dal costo del servizio e non deve, quindi, essere posto in relazione al costo sostenuto dall'ente non commerciale, dovendosi, al contrario, trattare di un compenso di modico importo tale da non poter rappresentare una remunerazione del costo del servizio sostenuto dall'ente non commerciale.

In secondo luogo, il limite della metà del prezzo medio, fissato per le medesime attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità concorrenziali, rappresenta un parametro che deve essere utilizzato solo al fine di escludere il diritto all'esenzione dall'IMU nel caso in cui il compenso ricevuto dall'ente non commerciale superi il suddetto limite.

Al contrario, come chiarito dalla Commissione, il riferimento alla metà del prezzo medio, non può essere utilizzato quale criterio per valutare il diritto all'esenzione nell'ipotesi in cui i fornitori del servizio applicano un prezzo inferiore a tale parametro.

Sulla base degli anzidetti principi enucleati dalla decisione della Commissione europea spetta, quindi, al comune, in sede di verifica delle dichiarazioni e dei versamenti effettuati dagli enti non commerciali, valutare la simbolicità dei corrispettivi praticati da ciascun ente non commerciale, non potendosi effettuare in astratto una definizione di corrispettivo simbolico, poiché in tal modo si violerebbe la finalità perseguita dalla decisione della Commissione.

Il comma 2 dell'art. 4 del Regolamento, riferendosi anche alle attività assistenziali, interessa un'estrema varietà di attività (residenziali, semiresidenziali, domiciliari, di erogazione di beni primari, mense, formule varie di accompagnamento nei percorsi di vita, case protette, comunità alloggio, gruppi di appartamento, etc.) e di destinatari (persone anziane autosufficienti, famiglie con difficoltà, famiglie di detenuti, minori, devianze giovanili, vittime di genere, ex detenuti, povertà estreme, immigrazione, dipendenze da alcool, droga, gioco, etc.).

La coesistenza tra soggetti non commerciali e soggetti con scopo di lucro nello stesso ambito territoriale, che è un elemento per l'applicazione del beneficio fiscale, in concreto non si verifica nella maggior parte dei servizi socio assistenziali sopra esemplificati.

Detta coesistenza può verificarsi solo nel campo dei servizi assistenziali agli anziani e qualche iniziativa si può presentare anche nel campo delle dipendenze, ad esempio da droga e da alcool.

A parte l'assistenza agli anziani autosufficienti, si tratta in questi ultimi casi di attività sociosanitarie in gran parte rientranti nella lett. a), comma 2, dell'art. 4 del Regolamento in esame e generalmente accreditate e contrattualizzate. In assenza, invece, di un quadro normativo che permetta la possibilità di ottenere l'accreditamento, il convenzionamento ovvero la contrattualizzazione, occorre prendere in considerazione anche le ipotesi in cui si verifica il cofinanziamento della prestazione socio-assistenziale da parte dell'ente locale.

Ciò si può verificare, ad esempio, nell'ipotesi di una casa di riposo per anziani autosufficienti che beneficia per i soggetti in condizioni di disagio economico di un contributo da parte dell'Ente locale a titolo di integrazione della retta.

In tali fattispecie, le prestazioni comunque rimaste a carico del soggetto assistito saranno soggette ai limiti previsti dall'art. 4, comma 2, lett. b), del Regolamento.

L'ambito territoriale nel settore socio-assistenziale è generalmente quello comunale; non dovrebbe, comunque, superare i confini regionali, per il concetto di prossimità che è alla base dell'azione sociale e perché avrebbe poco senso un confronto con eventuali sporadiche realtà a notevole distanza dall'ambiente di vita dell'assistito.

4.2 Le Attività Didattiche

Le attività didattiche, ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. i), del Regolamento, sono quelle dirette all'istruzione e alla formazione di cui alla legge 28 marzo 2003, n. 53. Il comma 3 dell'art. 4 del Regolamento prevede che lo svolgimento di tali attività si ritiene effettuato con modalità non commerciali se:

- **a)** l'attività è paritaria rispetto a quella statale e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;
- **b)** sono comunque osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio;
- **c)** l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.

Sembra utile a questo punto procedere nell'illustrazione dello svolgimento di dette attività, tenendo separate l'attività didattica svolta dalle scuole di ogni ordine e grado da quella svolta nelle Università, attese le diverse problematiche relative allo svolgimento di tali attività.

– La Scuola Paritaria

Bisogna innanzitutto premettere che, a norma dell'art. 1, comma 1, della legge 10 marzo 2000, n. 62, il sistema nazionale di istruzione è costituito dalle scuole statali e dalle scuole paritarie private e degli enti locali.

Sulla base di tale premessa, si richiama la **lett. a) del comma 3, dell'art. 4 del Regolamento**, nella parte in cui prevede espressamente che l'attività debba essere paritaria rispetto a quella statale. A tal fine, il comma 2 dell'art. 1 della legge n. 62 del 2000 dispone che *"si definiscono scuole paritarie, a tutti gli effetti degli ordinamenti vigenti, in particolare per quanto riguarda l'abilitazione a rilasciare titoli di studio aventi valore legale, le istituzioni scolastiche non statali, comprese quelle degli enti locali, che, a partire dalla scuola per l'infanzia,*

corrispondono agli ordinamenti generali dell'istruzione, sono coerenti con la domanda formativa delle famiglie e sono caratterizzate da requisiti di qualità ed efficacia di cui ai commi 4, 5 e 6" dello stesso art. 1.

Per quanto riguarda il requisito della *"non discriminazione in fase di accettazione degli alunni"* prescritto dalla lett. a) comma 3, dell'art. 4, del Regolamento, si osserva che l'art. 1, comma 3, secondo capoverso, della legge n. 62 del 2000 dispone che *"le scuole paritarie, svolgendo un servizio pubblico, accolgono chiunque, accettandone il progetto educativo, richieda di iscriversi. [...] Il progetto educativo indica l'eventuale ispirazione di carattere culturale o religioso. Non sono comunque obbligatorie per gli alunni le attività extra-curriculari che presuppongono o esigono l'adesione ad una determinata ideologia o confessione religiosa"*. Inoltre, l'art. 1, comma 4, della legge n. 62 del 2000, impone alle scuole paritarie di impegnarsi ad accettare *"l'iscrizione alla scuola per tutti gli studenti i cui genitori ne facciano richiesta, purché in possesso di un titolo di studio valido per l'iscrizione alla classe che essi intendono frequentare"*.

In riferimento alla **lett. b), del comma 3, dell'art. 4 del Regolamento**, si deve sottolineare che il requisito dell'osservanza *"degli obblighi di accoglienza degli alunni portatori di handicap"* è ripreso dall'art. 1, comma 3, secondo capoverso, della legge n. 62 del 2000, il quale dispone che le scuole paritarie, svolgendo un servizio pubblico, accolgono chiunque richieda di iscriversi, *"compresi gli alunni e gli studenti con handicap"*. Oltre a ciò, l'art. 1, comma 4, lett. e), della legge n. 62 del 2000 impone alle scuole paritarie di impegnarsi a dare *"applicazione delle norme vigenti in materia di inserimento di studenti con handicap o in condizioni di svantaggio"*.

Per quanto concerne il requisito del rispetto dell'applicazione della *"contrattazione collettiva al personale docente e non docente"*, presente sempre nella lett. b), comma 3, dell'art. 4 del Regolamento, si deve avere riguardo a quanto stabilito nell'art. 1, comma 4, lett. h), della legge n. 62 del 2000, che impone alle scuole paritarie di dare applicazione a *"contratti individuali di lavoro per personale dirigente e insegnante che rispettino i contratti collettivi nazionali di settore"*.

Anche il requisito di *"adeguatezza delle strutture agli standard previsti"* contenuto nella stessa lett. b), trova una sua corrispondente collocazione nell'art. 1, comma 5, della legge n. 62 del 2000, secondo il quale le scuole paritarie *"sono soggette alla valutazione dei processi e degli esiti da parte del sistema nazionale di valutazione secondo gli standard stabiliti dagli ordinamenti vigenti"*. La stessa norma prevede che le scuole paritarie possono avvalersi, **in misura non superiore a un quarto delle prestazioni complessive**, *"di prestazioni volontarie di personale docente purché fornito di relativi titoli scientifici e professionali ovvero ricorrere anche a contratti di prestazione d'opera di personale fornito dei necessari requisiti"*. Occorre, inoltre, soffermarsi su quanto stabilisce la lett. b), del comma 4 dell'art. 1, della medesima legge, in base alla quale le scuole paritarie devono impegnarsi ad avere la *"disponibilità di locali, arredi e attrezzature didattiche propri del tipo di scuola e conformi alle norme vigenti"*.

In ordine al requisito *"di pubblicità del bilancio"* presente nella più volte citata lett. b), comma 3, dell'art. 4 del Regolamento bisogna fare riferimento al disposto dell'art. 1, comma 4, lett. a), della legge n. 62 del 2000, per il quale le scuole paritarie sono tenute all'attestazione della titolarità della gestione e alla pubblicità dei bilanci.

È importante sottolineare che sia l'originaria presenza di tutti i predetti requisiti nonché il permanere della loro sussistenza sono soggetti a controllo da parte del Ministero dell'Istruzione e del Merito (MIM), poiché l'art. 1, comma 6, della legge n. 62 del 2000, prevede che detto Ministero *"accerta l'originario possesso e la permanenza dei requisiti per il riconoscimento della parità"*.

Da ultimo, si deve ricordare che fra le attività didattiche sono ricomprese le "sezioni primavera" di cui all'art. 2, comma 3, lett. b), del D. Lgs. n. 65 del 2017.

Si deve, altresì, far presente che anche i "servizi educativi per l'infanzia" di cui all'art. 2, comma 3, del D. Lgs. n. 65 del 2017 rientrano nelle attività didattiche.

– L'Istruzione e Formazione Professionale (IEFP)

Si deve sottolineare che l'assetto normativo del secondo ciclo di istruzione e formazione è costituito da due sottosistemi. Infatti, oltre a quello dell'Istruzione Secondaria Superiore, che è articolato nei Licei, negli Istituti tecnici e negli Istituti professionali – e dunque da istituzioni educative di competenza statale – vi è quello dell'Istruzione e Formazione Professionale (IeFP), di competenza delle Regioni, che, a seguito della legge n. 53 del 2003 e dei relativi decreti legislativi 15 aprile 2005, n. 76 e 17 ottobre 2005 n. 226, è parte costitutiva del *"sistema educativo nazionale di istruzione e formazione"*.

Nello stesso tempo la IeFP è soggetta al rispetto delle *"norme generali sull'istruzione"* dettate dallo Stato (art. 117, comma 2, lett. n), e dei *"livelli essenziali delle prestazioni"* (i cosiddetti LEP) sempre stabiliti dallo Stato e che devono essere garantiti sull'intero territorio nazionale (art. 117, comma 2, lett. m), Cost.).

L'erogazione delle prestazioni della IeFP, con particolare riferimento all'ambito della formazione iniziale connessa all'obbligo formativo e al diritto-dovere di istruzione, non viene effettuata direttamente né dalle Regioni, né da istituzioni pubbliche costituite ovvero dipendenti dalle autonomie territoriali, ma avviene – fatti salvi gli Istituti Professionali di Stato (IPS), i quali operano in funzione sussidiaria rispetto alle istituzioni formative del privato sociale – per il tramite di istituzioni formative liberamente create dal privato sociale e operanti, secondo il principio di sussidiarietà orizzontale (art. 118, comma 4, Cost.) in regime di accreditamento.

Le regioni attivano i percorsi della IeFP iniziale ricorrendo al plafond finanziario disponibile per lo più sulla base degli strumenti di finanziamento che originariamente erano destinati alla *"formazione professionale"* del previgente sistema.

Occorre, comunque, sottolineare che i frequentanti dei percorsi della IeFP iniziale non versano alle istituzioni formative accreditate alcun corrispettivo per la frequenza dei corsi.

Per quanto riguarda i parametri indicati dal comma 3, dell'art. 4 del Regolamento si fa presente che è sostanzialmente rispettato il requisito

dell'attività che deve essere paritaria rispetto a quella statale di cui alla lett. a). L'assetto dell'offerta formativa è, infatti, sostanzialmente corrispondente a quello paritario circa il comune rispetto degli standard da parte dei soggetti che vi operano. Va ribadito che il regime di accreditamento, disciplinato in sede regionale sulla base dei LEP, stabiliti dallo Stato nel D. Lgs. n. 226 del 2005, dà luogo a un sistema di IeFP in cui tutte le istituzioni formative – sia pubbliche che del privato sociale – agiscono nel rispetto di standard comuni. Infatti, l'art. 15 del citato D. Lgs. n. 226 del 2005 prescrive al comma 2 che *"Nell'esercizio delle loro competenze legislative esclusive in materia di istruzione e formazione professionale e nella organizzazione del relativo servizio le Regioni assicurano i livelli essenziali delle prestazioni definiti dal presente Capo"* e al successivo comma 3 che i *"livelli essenziali di cui al presente Capo costituiscono requisiti per l'accreditamento delle istituzioni che realizzano i percorsi"*.
Per la IeFP risulta rispettato anche il requisito della *"non discriminazione in fase di accettazione degli alunni"* di cui alla lett. a) del comma 3 dell'art. 4 del Regolamento. Infatti, a livello nazionale, l'art. 16, comma 1, del D. Lgs. n. 226 del 2005 stabilisce che *"le Regioni assicurano (...) il soddisfacimento dell'offerta formativa. (...)"*. Tale principio trova poi specifica attuazione nelle discipline poste dalle leggi regionali, e in specie nelle prescrizioni contenute sia nel regime di accreditamento che nei bandi regionali, ove si impone alle istituzioni formative la necessaria accettazione di tutti i soggetti che chiedono l'iscrizione ai percorsi della IeFP.
Passando ai requisiti della lett. b), comma 3, dell'art. 4 del Regolamento, si evidenzia che il rispetto del requisito dell'osservanza *"degli obblighi di accoglienza degli alunni portatori di handicap"* è assicurato attraverso un primo Accordo quadro del 19 giugno 2003 il cui punto 11 dispone che le parti convengono che negli accordi territoriali sia prevista l'utilizzazione delle strutture con particolare riferimento alle misure di orientamento *"di personalizzazione dei percorsi e di sostegno agli allievi disabili"*.
Per quanto riguarda il requisito dell'applicazione della *"contrattazione collettiva al personale docente e non docente"* è garantito dall'art. 21, comma 1, lett. c), del D. Lgs. n. 226 del 2005, il quale prevede che le Regioni assicurano il rispetto dei contratti collettivi nazionali di lavoro del personale dipendente dalle medesime istituzioni.
In merito, invece, al rispetto del requisito di *"adeguatezza delle strutture agli standard previsti"* lo stesso l'art. 21, comma 1, del D. Lgs n. 226 del 2005 stabilisce che le Regioni assicurano: *"f) l'adeguatezza dei locali, in relazione sia allo svolgimento delle attività didattiche e formative, sia al rispetto della normativa vigente in materia di sicurezza sui luoghi di lavoro, di prevenzione incendi e di infortunistica; g) l'adeguatezza didattica, con particolare riferimento alla disponibilità di laboratori, con relativa strumentazione per gli indirizzi formativi nei quali la sede formativa intende operare; h) l'adeguatezza tecnologica, con particolare riferimento alla tipologia delle attrezzature e strumenti rispondenti all'evoluzione tecnologica; i) la disponibilità di attrezzature e strumenti ad uso sia collettivo che individuale; l) la capacità di progettazione e realizzazione di stage, tirocini ed esperienze formative, coerenti con gli indirizzi formativi attivati."*
Il requisito *"di pubblicità del bilancio"* è rispettato laddove alla lett. b), comma 1, del citato art. 21 si prevede che le Regioni assicurano l'adeguatezza delle capacità gestionali e della situazione economica. Il criterio della pubblicità del bilancio è poi assolto sia in sede di accreditamento regionale che di partecipazione ai bandi regionali per la partecipazione ai percorsi di IeFP finanziati.

– Le Università

Si deve precisare che le Università, al pari degli altri enti esaminati ai paragrafi precedenti, rientrano a tutti gli effetti tra quelli che svolgono attività didattica di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992, nonostante che la lett. i), comma 1, dell'art. 1 del Regolamento individui le attività didattiche in quelle di cui alla legge 28 marzo 2003, n. 53 in materia di istruzione e di formazione professionale che sono articolate in un sistema educativo che va dalla scuola dell'infanzia fino ai licei e all'istruzione e alla formazione professionale.
Il fondamento di tale assunto può essere agevolmente rinvenuto al punto 27 della già citata *"Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale"* laddove nei servizi pubblici d'istruzione si fa rientrare anche *"l'offerta di istruzione universitaria"*.
Occorre, comunque, verificare se per questi enti sono rispettati tutti i requisiti previsti da detta normativa ai fini dell'applicazione dei requisiti di settore di cui all'art. 4, comma 3 del Regolamento.
In merito al carattere paritario dell'istruzione, occorre richiamare l'art. 1 del R. D. 31 agosto 1933 n. 1592, il quale prevede che l'istruzione superiore, che ha per fine quello di promuovere il progresso della scienza e di fornire la cultura scientifica necessaria per l'esercizio degli uffici e delle professioni, può essere impartita anche nelle università e negli istituti liberi non statali legalmente riconosciuti.
Muovendo da questo presupposto, con riferimento alla lett. a), comma 3, dell'art. 4 del Regolamento, laddove viene richiesto che l'attività didattica sia paritaria rispetto a quella statale, con riferimento alle università non statali legalmente riconosciute, si evidenzia che:

- le università non statali sono istituzioni, promosse o gestite da enti e da privati, che ricevono un riconoscimento legale e che vengono autorizzate, con provvedimento avente forza di legge, a rilasciare titoli accademici universitari di valore legale identico a quelli rilasciati dalle università statali (art. 10 della legge 1° ottobre 1973 n. 580; art. 6 della legge 7 agosto 1990, n. 245);
- il D.M. 22 ottobre 2004, n. 270, in materia di autonomia didattica degli atenei, stabilisce sia per le università statali che per quelle non statali i criteri generali per l'ordinamento degli studi universitari e individua le differenti tipologie di titoli di studio che le stesse possono rilasciare;
- le università e gli istituti superiori non statali legalmente riconosciuti operano nell'ambito delle norme dell'art. 33, ultimo comma, della Costituzione e delle leggi che li riguardano, nonché dei principi generali della legislazione in materia universitaria in quanto compatibili (art. 1 della legge 29 luglio 1991, n. 243).

L'università non statale costituisce, dunque, un'alternativa – non sostitutiva né concorrenziale – ai servizi erogati dall'università statale, collaborando con quest'ultima alla determinazione di un'offerta didattica e formativa più ampia e articolata. In relazione al requisito della *"non discriminazione in fase di accettazione degli alunni"* prescritto sempre dalla lett. a), comma 3, dell'art. 4 del Regolamento, si ricorda che le università non statali danno piena attuazione al principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 della Costituzione e per l'accesso degli studenti si attengono ai requisiti di ammissione ai corsi di studio, come definiti dall'art. 6 del sopracitato D. M. n. 270 del 2004.
Con riguardo alla lett. b), comma 3, dell'art. 4 del Regolamento, si sottolinea che il requisito dell'osservanza *"degli obblighi di accoglienza degli alunni portatori di handicap"* viene soddisfatto dall'ottemperanza alle disposizioni di cui all'art. 14 del D.P.C.M. 9 aprile 2001 laddove vengono individuati gli interventi da porre in essere a favore degli studenti in situazione di handicap. Agli stessi, in relazione alle specifiche tipologie di disabilità, viene fornito ampio accesso alle informazioni intese ad orientarli nei percorsi formativi e universitari e alle procedure amministrative connesse, nonché a quelle relative ai servizi e alle risorse disponibili e alle relative modalità di accesso.
In merito al rispetto dell'applicazione della *"contrattazione collettiva al personale docente e non docente"*, presente sempre nella lett. b), comma 3, dell'art. 4 del Regolamento, si ricorda che, ai sensi dell'art. 3, comma 2, del D. Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, a docenti e ricercatori universitari si applicano le norme regolanti il rapporto di pubblico impiego non privatizzato.
Per quanto riguarda, invece, il requisito di *"adeguatezza delle strutture agli standard previsti"* anch'esso individuato dalla sopracitata lett. b), comma 3, dell'art. 4 del Regolamento, si richiama il D.M. 30 gennaio 2013 n. 47, in tema di potenziamento dell'autovalutazione, di accreditamento iniziale e periodico delle sedi e dei corsi di studio e di valutazione periodica. La normativa prevede che tutte le università, statali e non, siano fatte oggetto di valutazione da parte dell'ANVUR (Agenzia nazionale di valutazione del sistema universitario e della ricerca) per quanto concerne la qualità della didattica e della ricerca, dei corsi di laurea, dell'organizzazione delle sedi e dei corsi di studio, nonché per la presenza e i requisiti delle strutture al servizio degli studenti, come le aule e le biblioteche, per il resto degli strumenti didattici e tecnologici e, non ultimo, per la sostenibilità economico-finanziaria dell'ateneo.
Circa il requisito *"di pubblicità del bilancio"*, sempre richiamato dalla lett. b), comma 3, dell'art. 4 del Regolamento, al medesimo si adeguano anche le università non statali, in forza del D. Lgs. 27 gennaio 2012, n. 18. recante *"Introduzione di un sistema di contabilità economico patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato nelle università, a norma dell'articolo 5, comma 1 lettera b) e art. 4 lettera a) della Legge 30 dicembre 2010 n. 240"*. L'art. 8, comma 3, del citato decreto dispone, infatti, che il bilancio unico d'ateneo d'esercizio venga fatto oggetto di pubblicità sul sito istituzionale delle università.
Un riferimento particolare deve essere effettuato per le Università Pontificie che sono state oggetto della Circolare n. 13/E del 9 maggio 2013, nella quale l'Agenzia delle Entrate, nel pronunciarsi sulla detraibilità delle spese sostenute per l'iscrizione e la frequenza ai corsi di laurea in teologia, ha riportato quanto affermato dal MIUR, secondo il quale a *"seguito della normativa derivante dagli accordi relativi ai Patti Lateranensi ed ai successivi accordi stipulati tra la Santa Sede e lo Stato italiano (art. 1 del d.P.R. 2 febbraio 1994, n. 175) i titoli pontifici di Licenza in Teologia sono riconosciuti dallo Stato italiano come Diploma Universitario e come Diploma di Laurea dell'Ordinamento Universitario italiano (ai sensi della legge n. 341 del 1990). Oltre al riconoscimento suddetto, lo Stato italiano riconosce i titoli accademici rilasciati dalle Università Pontificie, quali università straniere, ai sensi dell'art. 2 della legge 148/2002 e ai sensi del d.P.R. n. 189 del 30 luglio 2009"*.

– Il rispetto dei requisiti della lett. c), comma 3, dell'art. 4 del Regolamento

Il rispetto dei requisiti di cui alla lett. c), comma 3, dell'art. 4 del Regolamento può essere esaminato unitariamente rispetto a tutti gli enti non commerciali, fin qui richiamati, che svolgono le attività didattiche.
Si ricorda che la lett. c), comma 3, dell'art. 4 del Regolamento stabilisce che lo svolgimento dell'attività deve essere effettuato *"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"*.
A questo proposito, si deve sottolineare che la Commissione europea nella decisione del 19 dicembre 2012 ha fatto riferimento alla *"Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale. Testo rilevante ai fini del SEE"*.
Per l'individuazione dei parametri necessari per determinare gli importi da versare a titolo di IMU si rinvia al paragrafo «3.2. Compilazione del Quadro B».

4.3 Le Attività ricettive

Prima di affrontare l'esame della lett. j) dell'art. 1, comma 1, del Regolamento che riguarda le attività ricettive, potenzialmente meritevoli di esenzione, si deve focalizzare l'attenzione sulla circostanza che la norma in commento esclude, in ogni caso, dall'esenzione le attività svolte nelle strutture alberghiere e paralberghiere di cui all'art. 9 del D. Lgs. 23 maggio 2011, n. 79.
A questo proposito, occorre premettere che la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 80 del 5 aprile 2012, ha dichiarato, tra l'altro, costituzionalmente illegittimo l'art. 9 del citato D. Lgs. n. 79 del 2011, statuendo che tale norma, contenente una classificazione e una disciplina delle strutture ricettive alberghiere e paralberghiere, accentra in capo allo Stato compiti e funzioni la cui disciplina era stata rimessa alle Regioni e alle Province autonome che finisce per alterare il riparto di competenze tra Stato e Regioni nella suddetta materia.
Per quanto qui di interesse si può, tuttavia, ritenere che la classificazione contenuta nell'art. 9 può costituire un generico punto di riferimento rispetto al quale prevale sempre la classificazione individuata a livello regionale.

Data questa premessa, si possono richiamare le strutture ricettive alberghiere e paralberghiere contenute nel citato art. 9:

a) gli alberghi;

b) i motels;

c) i villaggi-albergo;

d) le residenze turistico alberghiere;

e) gli alberghi diffusi;

f) le residenze d'epoca alberghiere;

g) i bed and breakfast organizzati in forma imprenditoriale;

h) le residenze della salute - beauty farm;

i) ogni altra struttura turistico-ricettiva che presenti elementi ricollegabili a uno o più delle precedenti categorie.

Tornando all'esame della lett. j) dell'art. 1, comma 1, del Regolamento si precisa che le attività ricettive meritevoli di esenzione sono quelle che prevedono l'accessibilità limitata ai destinatari propri delle attività istituzionali e la discontinuità nell'apertura.
Per quanto riguarda la prima condizione, questa si verifica, in particolare, quando l'accessibilità non è rivolta a un pubblico indifferenziato ma ai soli destinatari propri delle attività istituzionali (ad esempio: alunni e famiglie di istituti scolastici, iscritti a catechismo, appartenenti alla parrocchia, membri di associazioni), mentre la seconda condizione risulta soddisfatta quando l'attività ricettiva per sua natura non è svolta per l'intero anno solare.
Rientrano in tale tipologia le strutture che esercitano attività di accoglienza strumentale in via immediata e diretta al culto e alla religione per la quale non è oggettivamente ipotizzabile l'esistenza di un mercato concorrenziale in cui operano enti commerciali. Si tratta di strutture regolarmente autorizzate nelle categorie di ricettività extralberghiera che costituiscono di fatto una *species* del tutto autonoma e irripetibile, in quanto caratterizzate dalla presenza di luoghi adibiti esclusivamente al culto e dalla programmazione di servizi di alloggio e di refezione con modalità e orari coerenti con lo svolgimento di pratiche di ritiro e di meditazione spirituale, anche in isolamento, così come individuate dalle specifiche dottrine confessionali.
Ferma restando l'esenzione in proporzione alla superficie adibita alla stabile convivenza *religionis causa* della comunità o del gruppo religioso ospitante ovvero adibita allo svolgimento di attività di culto non commerciali – quali ad esempio gli spazi adibiti a cappella o tempio – occorre, comunque, tener conto degli altri criteri fissati dall'art. 91-*bis* comma 3, del D. L. n. 1 del 2012, considerando che l'individuazione della quota esente dovrà essere calcolata in relazione agli spazi adibiti ad attività ricettiva in misura corrispondente al numero di soggetti ospitati gratuitamente e di quelli tenuti ad effettuare tale periodo di raccoglimento – in quanto appartenenti a enti e istituti aventi fine di religione e di culto, riconosciuti dalle Confessioni religiose che hanno stipulato con lo Stato italiano patti, accordi o intese – rapportato al numero totale degli ospiti accolti.
Relativamente, invece, alla ricettività sociale (il cosiddetto housing sociale), la lett. j), comma 1, dell'art. 1 del Regolamento n. 200 del 2012 prende in considerazione le attività dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali, ovvero svolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari.

Un'attività ricettiva, quindi, per essere considerata di carattere sociale deve essere strumentale e strettamente funzionale al soddisfacimento di bisogni di natura sociale e deve porsi, pertanto, in rapporto complementare rispetto alla attività ricettiva pura e semplice che, in via generale, viene svolta nelle strutture alberghiere e paralberghiere. In particolare, questa tipologia di attività deve essere strumentale a obiettivi di:

- assistenza o protezione sociale, presupponendo, quindi, un bisogno assistenziale o di protezione dei beneficiari. Lo svolgimento di tale attività intende dare risposta di regola a esigenze abitative, anche temporanee, offrendo oltre al mero servizio di alloggio, l'utilizzo di spazi comuni che costituiscono ambienti ricreativi e di convivenza, anche extralavorativa, quali la disponibilità di una biblioteca, di uno spazio comune adibito alla refezione, di un ambiente adibito al lavaggio degli indumenti (come, a titolo esemplificativo, avviene nel caso del lavoratore fuori sede con retribuzione insufficiente a pagare un affitto, al padre separato, all'anziano semi autosufficiente); il paragone tariffario potrebbe essere fatto con i *residence* e/o strutture similari;
- educazione e formazione. In tale tipologia di attività rientrano la casa dello studente e il pensionato universitario. Anche qui il paragone (molto pragmaticamente utile a rafforzare l'esenzione) potrebbe essere con i *residence* e le strutture similari, ferma la necessità di comparare prestazioni omogenee (non si può in sintesi comparare la messa a disposizione di una camera con bagno ed uso cucina con l'attività di accudimento, accompagnamento, socializzazione e formazione di un pensionato universitario ben organizzato);
- turismo sociale; e qui effettivamente il parametro di riferimento potrebbe essere costituito dalle rette alberghiere del territorio di riferimento, ferme le modalità di accesso selezionato che prevedono sia la prassi che il diritto amministrativo.

– Il rispetto dei requisiti del comma 4, dell'art. 4 del Regolamento

Secondo le indicazioni fornite dalla Commissione Europea nella decisione del 19 dicembre 2012 (punto 174), la comparazione tariffaria

deve essere effettuata con i corrispettivi per *"attività analoghe svolte da enti commerciali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio"*.

In questo ultimo caso, per poter beneficiare dell'esenzione dall'IMU, le attività devono essere svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.
A questo proposito, la Commissione stabilisce che, *"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"*.
La Commissione chiarisce che il compenso per potersi definire simbolico, innanzitutto, deve essere sganciato dal costo del servizio e non deve, quindi, essere posto in relazione al costo sostenuto dall'ente non commerciale, dovendosi, al contrario, trattare di un compenso di modico importo tale da non poter rappresentare una remunerazione del costo del servizio sostenuto dall'ente non commerciale, escludendo al contempo una valutazione dell'importo del corrispettivo avulso dal contesto economico di riferimento.
Sulla base degli anzidetti principi enucleati dalla decisione della Commissione europea, spetta, quindi, al comune, in sede di verifica delle dichiarazioni e dei versamenti effettuati dagli enti non commerciali, valutare la simbolicità dei corrispettivi praticati da ciascun ente non commerciale, non potendosi effettuare in astratto una definizione di corrispettivo simbolico, poiché in tal modo si violerebbe la finalità perseguita dalla decisione della Commissione.

In secondo luogo, il limite della metà del prezzo medio, fissato per le medesime attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità concorrenziali, rappresenta un parametro che deve essere utilizzato solo al fine di escludere il diritto all'esenzione dall'IMU nel caso in cui il compenso ricevuto dall'ente non commerciale superi il suddetto limite.
Al contrario, come chiarito dalla Commissione, il riferimento alla metà del prezzo medio non può essere utilizzato quale criterio per valutare il diritto all'esenzione nell'ipotesi in cui i fornitori del servizio applicano un prezzo inferiore a tale parametro.
L'individuazione del prezzo medio pone la necessità di una ricognizione preferibilmente su base comunale delle tariffe medie praticate proprio dalle strutture ricettive di tipo alberghiero diverse da quelle che possono usufruire dell'esenzione e di quelle ricettive extralberghiere che operano al pari delle imprese in quanto gestite da enti commerciali.

A tale proposito bisogna, innanzitutto, specificare che, nel caso in cui nell'ambito comunale non esistano strutture di riferimento, detto ambito può essere esteso fino a quello regionale.
Occorre, inoltre, chiarire che la comparazione con attività *"analoghe"* impone la selezione di un campione di strutture caratterizzate da un'offerta di alloggio e di servizi accessori, nonché dell'eventuale messa a disposizione di spazi comuni, da valutare in relazione alla specifica tipologia di utenza della struttura per la quale si intende applicare l'esenzione.

Pertanto, per le categorie ricettive rivolte al *"turismo sociale"* occorre fare riferimento alle tariffe praticate da strutture alberghiere di bassa/media categoria (due/tre stelle) ubicate nel medesimo ambito territoriale di riferimento, mentre per le strutture ricettive destinate a far fronte ad esigenze abitative di carattere temporaneo, si ritiene che le strutture comparabili possano essere individuate nei c.d. *"residence"* ovvero in strutture ricettive similari, sempre debitamente autorizzate, che offrono di regola un periodo di soggiorno prolungato e una gamma di servizi accessori e/o utilità collaterali come individuate al paragrafo precedente.

4.4 Le attività culturali e le attività ricreative

Le lett. k) e l) del comma 1, dell'art. 1 del Regolamento definiscono rispettivamente:

- le attività culturali come quelle attività rivolte a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte. In tale categoria sono comprese le attività che rientrano nelle competenze del Ministero della cultura, e cioè musei, pinacoteche e simili e, con riguardo all'ambito dello spettacolo, i cinema ed i teatri.
- le attività ricreative come quelle attività dirette all'animazione del tempo libero; un esempio è rappresentato dalle realtà aggregative come i "**circoli ricreativi**".

Le attività in questione per poter beneficiare dell'esenzione dall'IMU devono essere svolte con modalità non commerciali che, a norma dell'art. 4, comma 5, del Regolamento, si ritengono tali se le stesse sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.
A questo proposito, la Commissione stabilisce che, *"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"*.
La Commissione chiarisce che il compenso per potersi definire simbolico, innanzitutto, deve essere sganciato dal costo del servizio e non deve, quindi, essere posto in relazione al costo sostenuto dall'ente non commerciale, dovendosi, al contrario, trattare di un compenso di

modico importo tale da non poter rappresentare una remunerazione del costo del servizio sostenuto dall'ente non commerciale, escludendo al contempo una valutazione dell'importo del corrispettivo avulso dal contesto economico di riferimento.
Sulla base degli anzidetti principi enucleati dalla decisione della Commissione europea spetta, quindi, al comune, in sede di verifica delle dichiarazioni e dei versamenti effettuati dagli enti non commerciali, valutare la simbolicità dei corrispettivi praticati da ciascun ente non commerciale, non potendosi effettuare in astratto una definizione di corrispettivo simbolico, poiché in tal modo si violerebbe la finalità perseguita dalla decisione della Commissione.
In secondo luogo, il limite della metà del prezzo medio, fissato per le medesime attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità concorrenziali, rappresenta un parametro che deve essere utilizzato solo al fine di escludere il diritto all'esenzione dall'IMU nel caso in cui il compenso ricevuto dall'ente non commerciale superi il suddetto limite.
Al contrario, come chiarito dalla Commissione, il riferimento alla metà del prezzo medio non può essere utilizzato quale criterio per valutare il diritto all'esenzione nell'ipotesi in cui i fornitori del servizio applicano un prezzo inferiore a tale parametro.

4.5 Le attività sportive

La lett. m), comma 1, dell'art. 1 del Regolamento definisce le attività sportive come quelle 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'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289.
Il successivo art. 4, comma 6, del Regolamento prevede che lo svolgimento di tali attività si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le stesse sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.
A questo proposito, la Commissione stabilisce che, *"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"*.
La Commissione chiarisce che il compenso per potersi definire simbolico, innanzitutto, deve essere sganciato dal costo del servizio e non deve, quindi, essere posto in relazione al costo sostenuto dall'ente non commerciale, dovendosi, al contrario, trattare di un compenso di modico importo tale da non poter rappresentare una remunerazione del costo del servizio sostenuto dall'ente non commerciale, escludendo al contempo una valutazione dell'importo del corrispettivo avulso dal contesto economico di riferimento.
Sulla base degli anzidetti principi enucleati dalla decisione della Commissione europea spetta, quindi, al comune, in sede di verifica delle dichiarazioni e dei versamenti effettuati dagli enti non commerciali, valutare la simbolicità dei corrispettivi praticati da ciascun ente non commerciale, non potendosi effettuare in astratto una definizione di corrispettivo simbolico, poiché in tal modo si violerebbe la finalità perseguita dalla decisione della Commissione.
In secondo luogo, il limite della metà del prezzo medio, fissato per le medesime attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità concorrenziali, rappresenta un parametro che deve essere utilizzato solo al fine di escludere il diritto all'esenzione dall'IMU nel caso in cui il compenso ricevuto dall'ente non commerciale superi il suddetto limite.
Al contrario, come chiarito dalla Commissione, il riferimento alla metà del prezzo medio non può essere utilizzato quale criterio per valutare il diritto all'esenzione nell'ipotesi in cui i fornitori del servizio applicano un prezzo inferiore a tale parametro.
Si deve comunque precisare che se negli immobili vengono esercitate attività sportive rientranti nelle discipline riconosciute dal CONI, detti immobili possono beneficiare dell'esenzione, a condizione che tali attività siano 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'art. 90 della legge n. 289 del 2002.
Per quanto attiene alle modalità di esercizio, è necessario che l'ente svolga nell'immobile esclusivamente attività sportiva agonistica *"organizzata"* direttamente (ad esempio: partite di campionato, organizzazione di corsi, tornei) e non si limiti a mettere a disposizione l'immobile per l'esercizio individuale dello sport (ad esempio: affitto di campi da tennis, gestione di piscine con ingressi a pagamento, affitto di campi da calcio a singoli o gruppi).
Ovviamente, nel caso di attività mista occorre applicare l'anzidetto criterio della gratuità della prestazione ovvero del corrispettivo simbolico.
In merito all'attività sportiva dilettantistica svolta dalle società ed associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai sensi dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002, è bene precisare che la stessa consiste nella formazione, didattica, preparazione ed assistenza allo sport svolto a livello dilettantistico e amatoriale a fronte della corresponsione da parte dei frequentatori dell'importo dell'iscrizione.
In particolare, l'importo dell'iscrizione ha la mera funzione di consentire alle società e alle associazioni sportive dilettantistiche di organizzare l'attività sportiva all'interno delle Federazioni sportive nazionali e degli Enti di promozione sportiva, secondo quanto previsto dalla normativa di settore. Le associazioni e le società sportive dilettantistiche, infatti, essendo inserite nell'ordinamento sportivo, sostengono spese per le iscrizioni alle Federazioni Sportive Nazionali o agli Enti di promozione sportiva per le diverse discipline sportive organizzate, per il tesseramento dei propri frequentatori alle Federazioni Sportive Nazionali o agli Enti di Promozione Sportiva, per l'organizzazione

dell'attività didattica concretizzantesi in corsi per le diverse discipline sportive e, in alcuni casi, per la partecipazione alle gare, anche in trasferta, organizzate dalle richiamate Federazioni ed Enti. Queste società devono anche sostenere spese per la manutenzione degli impianti che devono essere tenuti secondo le norme dettate dalle Federazioni Sportive Nazionali o dagli Enti di promozione sportiva in relazione alle diverse discipline. Spese sono anche previste per la formazione di tutti coloro che operano all'interno delle società e associazioni sportive dilettantistiche, che per la peculiarità dell'attività svolta, necessitano di continuo aggiornamento e preparazione.
Occorre tener presente che per creare atleti agonisti di vertice si devono compiere tutti i numerosi passaggi propedeutici: scuola bambini, scuola ragazzi, scuola amatori; organizzazione e partecipazione a manifestazioni e gare correlate le une alle altre.
Per il proseguimento di tale obiettivo il CONI, infatti, abbraccia l'intera attività sportiva dilettantistica sotto tutti i suoi aspetti: olimpico, base, promozionale, amatoriale, (escluso quello commerciale), attraverso i centri sportivi dilettantistici in quanto affiliati alle Federazioni sportive nazionali ed Enti di promozione sportiva.
I centri sportivi che non sono gestiti dai soggetti costituiti ai sensi dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002, di contro, non sono tenuti al rispetto di detti percorsi, poiché non sono direttamente coinvolti nella promozione dello sport dilettantistico che registra costi elevatissimi anche a livello di base.

5. Le attività di ricerca scientifica

La disposizione di esenzione in commento è stata introdotta dall'art. 2, comma 3, D.L. n. 102 del 2013, che, si ricorda, ha esteso, a decorrere dal periodo di imposta 2014, l'ambito di applicazione dell'esenzione anche agli immobili in cui si svolge l'attività di ricerca scientifica.
A questo proposito, si deve ricordare che nella *"Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale. Testo rilevante ai fini del SEE"* - pubblicata nella Gazzetta ufficiale n. C 008 dell'11 gennaio 2012 pag. 0004 – 0014 (2012/C 8/02) - la Commissione europea ha precisato che, nella disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione, *"determinate attività delle università e degli organismi di ricerca non rientrano nell'ambito di applicazione delle norme sugli aiuti di Stato. Ciò riguarda le principali attività degli organismi di ricerca, in particolare:*

a) le attività di formazione per disporre di maggiori risorse umane meglio qualificate;

b) le attività di R&S svolte in maniera indipendente in vista di maggiori conoscenze e di una migliore comprensione, inclusa la R&S in collaborazione;

c) la diffusione dei risultati della ricerca".

La Commissione ha, altresì, chiarito che *"le attività di trasferimento di tecnologia (concessione di licenze, creazione di spin-off e altre forme di gestione della conoscenza create dagli organismi di ricerca) rivestono carattere non economico qualora siano "di natura interna" e tutti i redditi da esse provenienti siano reinvestiti nelle attività principali degli organismi di ricerca interessati"*.
A questo proposito la Commissione richiama più volte la disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione, GU C 323 del 30.12.2006, e, in particolare, chiarisce che, conformemente alla nota 25 della disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato per *"natura interna"* si intende una situazione in cui la gestione della conoscenza degli organismi di ricerca è svolta o da un dipartimento oppure dall'affiliata di un organismo di ricerca o congiuntamente con altri organismi di ricerca. L'aggiudicazione a terzi mediante gare di appalto della fornitura di servizi specifici non pregiudica una natura interna di siffatte attività.

6. I criteri per la determinazione del rapporto proporzionale

L'art. 5 del Regolamento, dedicato all'individuazione del rapporto proporzionale di cui al comma 3 dell'art. 91-*bis* del citato D. L. n. 1 del 2012, stabilisce che detto rapporto è determinato con riferimento:

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

Il criterio relativo allo spazio è quello principale come previsto dallo stesso comma 2 dell'art. 5 in commento, il quale dispone che *"la proporzione di cui al comma 1 è prioritariamente determinata in base alla superficie destinata allo svolgimento delle attività diverse"* da quelle meritevoli, *"rapportata alla superficie totale dell'immobile"*.
Se, per esempio, nell'immobile dove si svolge l'attività sanitaria (o altra attività per la quale comunque compete l'esenzione) è presente un locale o uno spazio dedicato allo svolgimento di un'attività commerciale, comunque, non suscettibile di accatastamento separato (bar, rivendita di giornali), ai fini del calcolo della quota esente occorre rapportare la superficie effettiva e non catastale sulla quale si svolge l'attività commerciale alla superficie effettiva e non catastale dell'intera unità immobiliare. La percentuale derivante da tale rapporto deve essere applicata alla rendita catastale dell'immobile, in modo da ottenere la base imponibile da utilizzare ai fini della determinazione dell'IMU dovuta, ai sensi dell'art. 5, comma 5, del Regolamento.
Analogamente si deve operare se nell'immobile è presente un locale o uno spazio dedicato allo svolgimento di un'attività per la quale

compete l'esenzione (ancorché non suscettibile di accatastamento separato) e, quindi, ai fini del calcolo della quota esente occorre rapportare la superficie effettiva e non catastale sulla quale si svolge l'attività agevolata alla superficie dell'intera unità catastale. La percentuale derivante da tale rapporto deve essere applicata alla rendita catastale destinata all'attività meritevole in modo da escludere dalla base imponibile da utilizzare ai fini della determinazione dell'IMU dovuta, ai sensi dell'art. 5, comma 5, del Regolamento, la quota parte della rendita proporzionalmente riferibile agli spazi esclusivamente dedicati all'attività per la quale compete l'esenzione. Lo stesso art. 5, ai commi 3 e 4, detta ulteriori criteri per delineare in maniera ancora più puntuale l'ambito di applicazione dell'esenzione dall'imposta.
Sulla base di tali criteri la proporzione è determinata in relazione al numero dei soggetti nei confronti dei quali le attività sono svolte con modalità commerciali, rapportato al numero complessivo dei soggetti nei confronti dei quali è svolta l'attività oppure nel caso in cui l'utilizzazione mista è effettuata 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 meritevoli.
Per quanto riguarda le attività sanitarie il numero dei soggetti deve considerarsi quale numero di prestazioni effettuate escludendo dal computo quelle relative ad adempimenti obbligatori per legge (visite mediche di controllo per i dipendenti) o campagne preventive gratuite, che inficerebbero la significatività della percentuale.
Come innanzi affermato, le percentuali determinate in base ai rapporti che risultano dall'applicazione delle disposizioni di cui ai commi 2, 3 e 4 dell'art. 5 del Regolamento, indicate per ciascuna unità immobiliare nella dichiarazione, si applicano alla rendita catastale in modo da ottenere la base imponibile da utilizzare ai fini della determinazione dell'IMU dovuta.
Le medesime percentuali si applicano anche per il calcolo della misura dell'esenzione spettante per le unità immobiliari destinate ad attività strumentali promiscuamente e indistintamente sia all'attività per la quale spetta l'esenzione, sia all'attività per la quale non spetta (ad esempio, spazi destinati ai servizi amministrativi o comunque ausiliari comuni).
Si precisa, infine, che l'esenzione non spetta con riferimento alle unità immobiliari di fatto non utilizzate, che devono essere dichiarate.

7. La Decisione della Commissione europea del 19 dicembre 2012 e la sua evoluzione.

Con la **decisione del 19 dicembre 2012** relativa all'aiuto di Stato SA 20829 (C26/210) la Commissione Europea, con riferimento, in particolare, all'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992, si è pronunciata in materia sia di ICI che di IMU. Dato l'oggetto delle presenti istruzioni rivolto all'esame dell'applicazione di tale esenzione anche all'IMU, appare opportuno riportare, esclusivamente, quanto statuito dalla Commissione in merito a quest'ultimo tributo anche nella considerazione che la questione relativa all'ICI è stata oggetto della sentenza della Corte di Giustizia UE del 6 novembre 2018, che ha parzialmente annullato la Decisione in esame nella parte in cui questa, pur avendo dichiarato l'esenzione ICI non compatibile con le norme europee sugli aiuti di Stato, non ne aveva però disposto il recupero. Successivamente, in data 3 marzo 2023 la Commissione europea ha adottato la decisione di recupero sull'ICI non versata negli anni 2006-2011 da parte degli enti non commerciali che svolgevano, negli immobili in loro possesso, attività specifiche di natura *"economica"*.

7.1 L'esenzione relativa all'IMU

La Commissione ha riconosciuto che *"l'esenzione dall'IMU, concessa ad enti non commerciali che svolgono negli immobili esclusivamente le attività elencate all'articolo 7, primo comma, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92, non costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato"*.
Secondo la Commissione le disposizioni concernenti l'applicazione all'IMU dell'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992 esprimono in modo chiaro che detta esenzione può essere garantita solo se negli immobili considerati non vengono svolte attività commerciali. Non sono, quindi, più possibili per la Commissione *"le situazioni ibride create dalla normativa ICI, in base alla quale, in alcuni immobili che beneficiavano di esenzioni fiscali, si svolgevano attività di natura commerciale"*. Pertanto, è necessario soffermarsi sull'interpretazione del concetto di attività economica che, come si legge al punto 163 della decisione in commento, dipende, tra le altre cose, dalle circostanze specifiche, dal modo in cui l'attività è organizzata dallo Stato e dal contesto in cui viene organizzata.
Per determinare il carattere non economico di un'attività, ai sensi della giurisprudenza dell'Unione occorre, infatti, esaminare la natura, lo scopo e le norme che regolano tale attività. Il fatto che alcune attività possano essere qualificate come *"sociali"* non basta a escluderne la natura economica. Tuttavia, anche la Corte di giustizia dell'Unione europea ha riconosciuto che alcune attività che adempiono una funzione puramente sociale possono essere considerate non economiche, soprattutto in settori collegati ai doveri e alle responsabilità fondamentali dello Stato.
La Commissione, quindi, nella decisione in commento si è soffermata sul disposto dell'art. 1, comma 1, lett. p), del Regolamento n. 200 del 2012 che definisce il concetto di *"modalità non commerciali"*.
In base a tale disposizione le attività istituzionali sono considerate svolte con modalità non commerciali quando:

a) sono prive di scopo di lucro;

b) per loro natura, conformemente al diritto dell'Unione europea, non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che perseguono uno scopo di lucro;

c) costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà.

Al riguardo, nella decisione è stato evidenziato che il requisito di cui alla lett. b) costituisce una tutela importante, poiché, riferendosi espressamente al diritto dell'Unione, garantisce in generale che l'attività non sia in concorrenza con altri operatori del mercato che perseguono uno scopo di lucro, caratteristica, questa, fondamentale per le attività non economiche.
In particolare, rivolgendo l'esame alle singole attività istituzionali, la Commissione ha precisato che, per quanto riguarda lo svolgimento di **attività assistenziali e di attività sanitarie**, il Regolamento n. 200 del 2012 stabilisce che queste sono svolte con modalità non commerciali se risulta soddisfatta almeno una delle seguenti condizioni:

1) le attività sono accreditate dallo Stato e prestate nell'ambito di un contratto o di una convenzione con lo Stato, le regioni o gli enti locali e sono svolte in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, fornendo agli utenti un servizio a titolo gratuito o dietro versamento di un importo che rappresenta una semplice partecipazione alla spesa prevista per la copertura del servizio universale;

2) se non accreditate e svolte nell'ambito di un contratto o una convenzione, le attività sono fornite a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività realizzate con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

Rispetto alla prima condizione, la Commissione ha osservato, innanzitutto, che gli enti interessati, per poter beneficiare dell'esenzione, devono formare parte integrante del sistema sanitario nazionale, che offre una copertura universale e si basa sul principio di solidarietà.
In tale sistema, gli ospedali pubblici sono finanziati direttamente dai contributi sociali e da altre risorse statali. Tali ospedali forniscono il servizio a titolo gratuito sulla base della copertura universale o dietro versamento di un importo ridotto, che copre soltanto una piccola frazione del costo effettivo del servizio. Gli enti non commerciali che soddisfano le medesime condizioni sono anch'essi considerati facenti parte integrante del sistema sanitario nazionale.
La Commissione ha, quindi, concluso che, alla luce delle caratteristiche precipue del caso di specie e conformemente ai principi stabiliti dalla giurisprudenza dell'Unione, considerato che il sistema nazionale italiano fornisce un sistema di copertura universale, gli enti in parola che svolgono le attività sopra descritte e che soddisfano tutte le condizioni previste dalla legge, non possono essere considerati imprese e, quindi, possono essere considerate attività non economiche, secondo il diritto dell'Unione (punto 164 della decisione).
Per quanto riguarda, invece, la seconda condizione, il Regolamento n. 200 del 2012 prevede che le attività siano svolte, tra l'altro, a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico.
I servizi forniti a titolo gratuito non costituiscono in generale un'attività economica. In particolare, questo è il caso in cui, come stabilito all'art. 1 del Regolamento, i servizi non sono offerti in concorrenza con altri operatori del mercato.
Lo stesso vale per i servizi forniti dietro versamento di un compenso simbolico in merito ai quali la Commissione stabilisce che, *"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, considerando che le attività assistenziali e quelle sanitarie soddisfano, altresì, i requisiti generali e soggettivi di cui agli articoli 1 e 3 del Regolamento, la Commissione ha concluso che dette attività, svolte nel rispetto dei principi stabiliti dalla legislazione vigente, non costituiscono attività economica.
Per quanto riguarda le **attività didattiche**, la Commissione ha affermato che le stesse si ritengono svolte con modalità non commerciali se sono soddisfatte alcune condizioni specifiche.

In particolare:

- l'attività deve essere paritaria rispetto all'istruzione pubblica;
- la scuola deve garantire la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;
- la scuola deve inoltre accogliere gli alunni portatori di handicap, applicare la contrattazione collettiva, avere strutture adeguate agli standard previsti e prevedere la pubblicazione del bilancio.

L'attività deve essere, inoltre, svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un importo simbolico, tale da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.
Al riguardo, la Commissione ha ricordato che, conformemente alla giurisprudenza, *"non costituiscono attività economica i corsi offerti da determinati stabilimenti che formano parte del sistema dell'istruzione pubblica e sono finanziati, del tutto o prevalentemente, con fondi pubblici"*.
La natura non economica dell'istruzione pubblica non viene in linea di principio contraddetta dal fatto che talvolta gli alunni o i loro genitori debbano versare tasse scolastiche o di iscrizione, che contribuiscono ai costi di esercizio del sistema scolastico, purché tali contributi finanziari coprano solo una frazione del costo effettivo del servizio e non possano, pertanto, considerarsi una retribuzione del servizio prestato.
Si fa presente che la lett. c), comma 3, dell'art. 4 del Regolamento stabilisce che lo svolgimento dell'attività deve essere effettuato *"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"*.
A questo proposito, viene ricordato che, nella *"Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale. Testo rilevante ai*

fini del SEE" – pubblicata nella Gazzetta ufficiale n. C 008 dell'11 gennaio 2012 pag. 0004 - 0014 (2012/C 8/02) – la Commissione europea ha già avuto modo di verificare che *"la giurisprudenza dell'Unione ha stabilito che l'istruzione pubblica organizzata nell'ambito del sistema scolastico nazionale finanziato e controllato dallo Stato può essere considerata un'attività non economica"* (punto 2.1.5. Istruzione, 26). Nella stessa Comunicazione, al punto 27, la Commissione europea, richiamando la giurisprudenza dell'Unione, ha, altresì, affermato che *"il carattere non economico dell'istruzione pubblica, in linea di massima, non è pregiudicato dal fatto che talora gli alunni o i genitori siano tenuti a pagare tasse d'iscrizione o scolastiche per contribuire ai costi di gestione del sistema. Tali contributi finanziari spesso coprono soltanto una frazione del costo effettivo del servizio e non possono quindi essere considerati una retribuzione del servizio prestato. Essi non alterano pertanto il carattere non economico di un servizio d'istruzione generalmente finanziato dalle casse pubbliche. Questi principi possono riguardare i servizi pubblici d'istruzione quali la formazione professionale [47], la scuola elementare [48] e gli asili nido [49] privati e pubblici, l'attività d'insegnamento esercitata in via accessoria nelle università [50], nonché l'offerta di istruzione universitaria [51]"*.

Alla luce di quanto appena illustrato, la Commissione ha ritenuto che *"le rette di importo simbolico"* cui si riferisce il Regolamento n. 200 del 2012 non possano essere considerate una remunerazione del servizio fornito.

Pertanto, nella fattispecie in esame, considerati i requisiti generali e soggettivi di cui agli artt. 1 e 3 del Regolamento e i requisiti oggettivi specifici di cui al successivo art. 4, la Commissione ha deciso che l'attività didattica esercitata dagli enti in questione non possa essere considerata un'attività economica.

Per quanto riguarda le **attività ricettive, culturali, ricreative e sportive**, la Commissione – dopo aver ricordato che l'art. 4 del Regolamento stabilisce che queste devono essere fornite a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e in ogni caso non superiori alla metà del prezzo medio praticato per attività analoghe svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio – ha affermato che detto requisito è identico alla seconda condizione prevista per le attività assistenziali e sanitarie e che, quindi, valgono le stesse considerazioni svolte per tali attività. Limitatamente alle attività ricettive e sportive, la Commissione prende in considerazione i requisiti ulteriori derivanti dalle definizioni di tali attività contenute nell'art. 1, comma 1, lett. j) e lett. m) del Regolamento n. 200 del 2012.

In particolare, per quanto riguarda le attività ricettive, viene fatto notare che l'esenzione è circoscritta alle attività svolte da enti non commerciali che prevedono l'accessibilità a determinate categorie di destinatari e la discontinuità nell'apertura ed entrando nello specifico della *"ricettività sociale"*, viene precisato che le attività devono essere dirette a persone con bisogni speciali temporanei o permanenti o a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari.

Per beneficiare dell'agevolazione, l'ente può richiedere soltanto il versamento di una retta di importo simbolico e in ogni caso non superiore alla metà del prezzo medio praticato per attività analoghe svolte da enti commerciali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

La Commissione sottolinea che il Regolamento chiarisce, inoltre, che in ogni caso l'esenzione non è applicabile alle attività svolte in strutture alberghiere o paralberghiere quali, ad esempio, alberghi, motel e bed and breakfast e che, considerato che nella fattispecie gli enti non commerciali che svolgono attività ricettive devono soddisfare i requisiti generali soggettivi e oggettivi di cui agli artt. 1, 3 e 4 del Regolamento n. 200 del 2012, alla luce delle peculiarità del caso in questione, le attività in oggetto, che presentano le sopracitate caratteristiche, non costituiscono un'attività economica ai sensi del diritto dell'Unione.

Al termine dell'analisi condotta, la Commissione ha, quindi, ritenuto che, *"in base alle informazioni trasmesse dalle autorità italiane, alla luce delle caratteristiche specifiche e peculiari del caso in oggetto, le attività esaminate nei punti che precedono, svolte da enti non commerciali nel pieno rispetto dei criteri generali soggettivi ed oggettivi di cui agli articoli 1, 3 e 4 del regolamento, non hanno natura economica. Pertanto, gli enti non commerciali in questione, quando svolgono le attività suindicate rispettando integralmente le condizioni previste dalla legislazione italiana non agiscono come imprese ai sensi del diritto dell'Unione. Dato che l'articolo 107, paragrafo 1, del trattato si applica soltanto alle imprese, nel caso di specie la misura non risulta rientrare nel campo di applicazione di tale articolo"*.

Nella stessa Decisione viene anche ricordato che, a partire dal 1° gennaio 2013, in caso di utilizzazione mista di un immobile occorrerà calcolare il rapporto proporzionale dell'uso commerciale dell'immobile e applicare l'IMU solo alle attività economiche. Al riguardo, è stato evidenziato che, nei casi in cui un ente svolga attività sia economiche che non economiche, *"l'esenzione parziale, di cui beneficia per la frazione dell'immobile utilizzata per attività non economiche, non rappresenta un vantaggio per tale ente quando presta un'attività economica in quanto impresa. In una situazione del genere la misura non costituisce pertanto un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato"*.

PARTE SECONDA - LA DICHIARAZIONE

1. Caratteristiche generali

L'art. 91-*bis* del D. L. n. 1 del 2012 prevede, al comma 3, che nel caso in cui non sia possibile procedere al frazionamento dell'unità immobiliare, ai sensi del comma 2 dello stesso art. 91-*bis*, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile, quale risulta da apposita dichiarazione.

Si ricorda che l'art. 1, comma 770 della legge n. 160 del 2019 stabilisce che *"gli enti di cui al comma 759, lettera g), devono presentare la dichiarazione, il cui modello è approvato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sentita l'ANCI, 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. Si applica il regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200. La dichiarazione deve essere presentata ogni anno"*. L'ente non commerciale, quindi, come in precedenza illustrato, deve presentare la dichiarazione IMU ogni anno per le ragioni su esposte, in relazione alle seguenti casistiche di immobili e cioè quelli:

- totalmente imponibili o esenti;
- parzialmente imponibili o totalmente esenti.

Con la risoluzione 1/DF dell'11 gennaio 2013 nel commentare la disposizione di cui all'art. 91-*bis*, comma 3, del D. L. n. 1 del 2012 – il quale prevede che, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione di cui alla lett. i) comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992 si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile, quale risulta da apposita dichiarazione – è stato affermato che, sulla base delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti e di razionalizzazione degli strumenti a disposizione degli enti locali impositori in sede di verifica dell'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria, la dichiarazione IMU relativa agli immobili degli enti non commerciali debba **essere unica e riepilogativa di tutti gli elementi concernenti le diverse fattispecie innanzi illustrate.**

2. Modalità di compilazione della dichiarazione Frontespizio

Sul frontespizio del Modello IMU deve essere indicato, come precisato dalla nota, l'anno di presentazione della dichiarazione mentre al rigo sottostante il periodo di imposta per il quale si sta presentando la dichiarazione. Deve essere, altresì, indicato il comune al quale va presentata la dichiarazione stessa, in quanto soggetto attivo del tributo.

Si ricorda che nel caso in cui l'immobile insiste sul territorio di comuni diversi, occorre tenere conto di quanto stabilito dal comma 742 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019 secondo il quale soggetto attivo dell'IMU è il comune la cui superficie insiste, interamente o prevalentemente, sul territorio del comune stesso. In caso di variazioni delle circoscrizioni territoriali dei comuni, si considera soggetto attivo il comune nell'ambito del cui territorio risultano ubicati gli immobili al 1° gennaio dell'anno cui l'imposta si riferisce.

Il Frontespizio si compone di una facciata divisa in quattro riquadri relativi a:

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

Nel riquadro dedicato al **"Contribuente"** (da compilare sempre) devono essere riportati i dati identificativi del soggetto passivo dell'IMU.

Le persone giuridiche non aventi domicilio fiscale o sede legale in Italia devono indicare nello spazio dedicato al Comune (e Stato Estero), lo Stato estero di appartenenza, ossia quello in cui hanno il domicilio fiscale o la sede legale e nello spazio riservato al Domicilio fiscale la specificazione della relativa località e dell'indirizzo.

Nel campo "Codice Stato Estero" deve essere inserito il codice dello Stato estero di appartenenza corrispondente a quello presente nell'archivio "Comuni e Stati esteri", consultabile sul sito dell'Agenzia delle Entrate (Stati soppressi e non soppressi).

Nel riquadro concernente i **"Dati relativi al rappresentante firmatario della dichiarazione"** devono essere indicati i dati anagrafici, il codice fiscale e il codice della carica, rivestita all'atto della presentazione della dichiarazione, del rappresentante stesso.

Il campo "Codice carica" deve essere sempre compilato utilizzando l'apposito elenco riportato nella tabella di seguito fornita.

TABELLA GENERALE DEI CODICI DI CARICA

1	Rappresentante legale, negoziale o di fatto, socio amministratore
2	Rappresentante di minore, inabilitato o interdetto, amministratore di sostegno, ovvero curatore dell'eredità giacente, amministratore di eredità devoluta sotto condizione sospensiva o in favore di nascituro non ancora concepito
3	Curatore fallimentare/Curatore della liquidazione giudiziale
4	Commissario liquidatore (liquidazione coatta amministrativa ovvero amministrazione straordinaria)
5	Custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati ovvero commissario giudiziale (amministrazione controllata)
6	Rappresentante fiscale di soggetto non residente
7	Erede
8	Liquidatore (liquidazione volontaria)
9	Soggetto tenuto a presentare la dichiarazione per conto del soggetto estinto a seguito di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive (cessionario d'azienda, società beneficiaria, incorporante, conferitaria, ecc.); ovvero, rappresentante della società beneficiaria (scissione) o della società risultante dalla fusione o incorporazione
10	Soggetto esercente l'attività tutoria del minore o interdetto in relazione alla funzione istituzionale rivestita
11	Liquidatore (liquidazione volontaria di ditta individuale - periodo ante messa in liquidazione)
12	Amministratore di condominio

I dati relativi alla residenza devono essere compilati esclusivamente da coloro che risiedono all'estero. In caso di più rappresentanti, nel frontespizio vanno comunque indicati i dati di un solo soggetto.
Per quanto riguarda, invece, il riquadro riservato alla "**Firma**", si evidenzia che questo contiene l'indicazione dei quadri che sono stati compilati.
La dichiarazione deve essere sottoscritta, a pena di nullità, dal rappresentante legale dell'ente dichiarante e, in mancanza, da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto o da un rappresentante negoziale.
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.
Il riquadro dedicato all'"**Impegno alla presentazione telematica**" deve essere compilato e sottoscritto dall'intermediario che presenta la dichiarazione in via telematica. L'intermediario deve:

- riportare il proprio codice fiscale;
- riportare se si tratta di CAF, il proprio numero di iscrizione all'albo;
- riportare la data (giorno, mese e anno) di assunzione dell'impegno a presentare la dichiarazione;
- apporre la firma.

3. Descrizione dei Quadri

Il modello di dichiarazione si compone di quattro Quadri e precisamente:

- Il *"Quadro A"* riservato alla descrizione degli immobili totalmente imponibili o esenti;
- Il *"Quadro B"* concernente gli immobili parzialmente imponibili o totalmente esenti. Il quadro in questione prevede una differente modalità di compilazione e di determinazione della porzione di immobile da assoggettare a imposizione a seconda che si tratti di attività didattica o di altre attività meritevoli;
- Il *"Quadro C"* dedicato alla determinazione dell'IMU;
- Il *"Quadro D"* relativo alle compensazioni e ai rimborsi.

3.1 Compilazione del Quadro A

Il *"Quadro A"* è relativo alla descrizione degli immobili totalmente imponibili o esenti.
Per quanto riguarda la prima categoria, vale a dire quella degli immobili totalmente imponibili, si precisa che il quadro deve essere compilato sia quando nell'immobile viene svolta un'attività commerciale che non rientra in quelle individuate dall'art. 7, comma 1, lett. i)

del D. Lgs. n. 504 del 1992, sia nell'ipotesi in cui sono esercitate le attività di cui al citato art. 7, svolte, però, con modalità commerciali. Ciò si verifica sicuramente quando tutto l'immobile è adibito a un'attività tipicamente commerciale, come, ad esempio, il bar che, seppur inserito nell'ambito di un complesso immobiliare destinato allo svolgimento di un'attività sanitaria, risulta accatastato separatamente.
Altro caso è quello di un'area edificabile ovvero di un terreno che non è funzionalmente collegato all'attività meritevole di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D. L.gs. n. 504 del 1992.
Per quanto concerne, invece, le attività che potrebbero astrattamente rientrare in quelle meritevoli, occorre ribadire che per le stesse deve essere preliminarmente verificata la sussistenza dell'ulteriore requisito introdotto nell'art. 7, comma 1, lett. i) in esame, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 91-*bis* del D. L. n. 1 del 2012 e cioè che le attività indicate dalla norma devono essere svolte *"con modalità non commerciali"*.
A questo proposito, si deve sottolineare che anche gli immobili in cui vengono svolte le attività elencate nell'art. 7, comma 1, lett. i), del D. L.gs. n. 504 del 1992 potrebbero comunque essere assoggettate ad imposizione.
Tale situazione si riscontra nel caso in cui il corrispettivo medio percepito dall'ente non commerciale – che nel successivo *"Quadro B"*, riquadro relativo alle – è stato denominato "Cenc" – risulta superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità commerciali nello stesso ambito territoriale, che nel medesimo *"Quadro B"*, è stato denominato *"Cm"*.
Pertanto, in quest'ultima ipotesi, l'ente non commerciale dovrà inserire l'immobile in cui si svolge la suddetta attività con modalità commerciali nel *"Quadro A"* dedicato agli immobili totalmente imponibili e non nel *"Quadro B"*.
Se, invece, il *"Cenc"* è inferiore o uguale alla metà del *"Cm"* l'ente non commerciale dovrà inserire l'immobile nel *"Quadro B"*.
Si deve sottolineare che quanto appena affermato riguarda le attività assistenziali, le attività sanitarie non accreditate o contrattualizzate con lo Stato, le Regione e gli enti locali, le attività ricettive, le attività culturali, le attività sportive.
Infatti, come si è avuto già modo di precisare la stessa Commissione europea ha stabilito 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"*.
Un discorso a parte deve essere, invece, riservato all'attività didattica, per la quale il rapporto tra *"Cenc"* e *"Cm"* svolge anche un'ulteriore funzione che sarà illustrata nel successivo paragrafo dedicato alla compilazione del *"Quadro B"* concernente gli *"Immobili parzialmente imponibili o totalmente esenti"*, nel riquadro dedicato proprio all'*"Attività didattica"*.
Il *"Quadro A"* deve essere compilato anche nel caso di possesso da parte dell'ENC di immobili esenti. Tale circostanza si verifica quando il soggetto passivo possiede immobili che godono di esenzioni diverse da quella tipica di cui al citato art. 7, comma 1 lett. i) del D. Lgs. n. 504 del 1992, che si riscontrano in quelle relative al campo 14 *"Esenzioni"*.

– Come compilare i singoli campi del "QUADRO A"

Ogni riquadro descrittivo del singolo immobile comprende i campi da **1** a **23** e serve per identificare l'immobile e indicare gli altri elementi necessari per la determinazione dell'imposta.
Nel **campo 1** relativo alle *"Caratteristiche"* dell'immobile, va indicato il numero:

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

Relativamente ai dati catastali:
Nel **campo 2**, *"Indirizzo"*, va indicata l'esatta ubicazione dell'immobile descritto e cioè la località, la via o la piazza, il numero civico, la scala, il piano e l'interno.
Nel riquadro "**Dati catastali identificativi dell'immobile**" vanno indicati i dati catastali relativi al fabbricato o al terreno.
Nel **campo 3** va indicata la *"Sezione"*, ove esistente.
Nel **campo 4** va indicato il *"Foglio"*.
Nel **campo 5**, *"Particella"*, occorre indicare il numero di particella, come risulta dalla banca dati catastale.
Nel **campo 6** va indicato il *"Subalterno"* ove esistente.
Nel **campo 7**, relativo a *"Categoria/Qualità"* va indicata la categoria per i fabbricati e la qualità per i terreni (es. seminativo, vigneto, seminativo arboreo, ecc.).
Nel **campo 8** va indicata la *"Classe"* dei fabbricati o la classe di redditività delle singole particelle di terreno.
Nel **campo 8a** *"T/U"* va riportata la lettera **T** se l'immobile è censito nel catasto terreni o la lettera **U** se è censito nel catasto urbano;
Nei **campi 9**, "*N. Protocollo*" e **10**, *"Anno"*, in via eccezionale, in mancanza degli estremi catastali, occorre indicare il numero di protocollo e l'anno di presentazione della domanda di accatastamento.
I campi da 3 a 10 non vanno compilati se si tratta di fabbricato classificabile nel gruppo catastale D, non iscritto in catasto, interamente posseduto da impresa e distintamente contabilizzato, il cui valore deve essere determinato sulla base delle scritture contabili.

Nel **campo 11** deve essere riportato il valore dell'immobile descritto nel quadro. Il valore deve essere indicato per intero, indipendentemente dalla quota di possesso, poiché l'imposta deve essere calcolata sull'intero valore. Il valore deve essere indicato per intero anche qualora l'immobile sia gravato da diritto reale di godimento o sia oggetto di locazione finanziaria oppure sia un'area demaniale oggetto di concessione. In tal caso, infatti, soggetto passivo IMU è esclusivamente il titolare del diritto di usufrutto, uso, abitazione, superficie, enfiteusi, oppure il locatario finanziario o il concessionario di aree demaniali. Nel caso in cui l'immobile insiste su territori di comuni diversi, occorre tenere conto di quanto stabilito dal comma 742 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019 secondo il quale soggetto attivo dell'IMU è il comune con riferimento agli immobili la cui superficie insiste, interamente o prevalentemente, sul territorio del comune stesso. In caso di variazioni delle circoscrizioni territoriali dei comuni, si considera soggetto attivo il comune nell'ambito del cui territorio risultano ubicati gli immobili al 1°gennaio dell'anno cui l'imposta si riferisce.
Va inoltre sottolineato che nell'ipotesi in cui un terreno agricolo sia composto da varie particelle, il contribuente può comunque evitare di compilare tanti riquadri quante sono le relative particelle, in quanto può indicare nel campo 12 il valore complessivo dei terreni e precisare detta circostanza nella parte del modello di dichiarazione relativa alle "Annotazioni", assolvendo in tal modo all'obbligo di completezza dei dati da dichiarare.
Nel caso in cui l'immobile insiste su territori di comuni diversi, occorre tenere conto di quanto stabilito dal comma 742 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019 secondo il quale soggetto attivo dell'IMU è il comune con riferimento agli immobili la cui superficie insiste, interamente o prevalentemente, sul territorio del comune stesso. In caso di variazioni delle circoscrizioni territoriali dei comuni, si considera soggetto attivo il comune nell'ambito del cui territorio risultano ubicati gli immobili al 1°gennaio dell'anno cui l'imposta si riferisce.

Nel **campo 12** va indicata la quota di possesso esprimendola in percentuale. In caso di dichiarazione congiunta va, ugualmente, indicata, nel quadro descrittivo dell'immobile in contitolarità, la sola quota di possesso spettante al contribuente dichiarante. Per le parti comuni dell'edificio che devono essere dichiarate dall'amministratore del condominio, va indicata come quota di possesso 100 e non va compilato il quadro dei contitolari.

Il **campo 13** deve essere compilato nel caso in cui si sono verificate le condizioni per l'applicazione delle riduzioni, come descritte nella precedente parte illustrativa.

In particolare, si deve indicare:

0. per nessuna riduzione;

1. Per immobile storico o artistico, se si tratta di fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'art. 10 del D. Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, per i quali la dichiarazione deve essere presentata sia nel caso in cui si acquista il diritto all'agevolazione sia nel caso in cui si perde tale diritto;

2. Immobile inagibile/inabitabile, se si tratta di fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, per i quali la dichiarazione deve essere presentata solo nel caso in cui si perde il diritto all'agevolazione. L'inagibilità o inabitabilità è accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione. In alternativa, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi del testo unico di cui al D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, che attesti la dichiarazione di inagibilità o inabitabilità del fabbricato da parte di un tecnico abilitato, rispetto a quanto previsto dal periodo precedente. Ai fini dell'applicazione della riduzione di cui alla presente lettera, i comuni possono disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione.

3. Altre riduzioni che devono essere poi indicate nelle "Annotazioni".

Il **campo 14** deve essere compilato se si sono verificate le condizioni per l'applicazione delle esenzioni, come descritte nella precedente parte illustrativa.

In particolare, si deve indicare:

0. Per nessuna esenzione;

1. Per esenzione per immobili non utilizzabili né disponibili. Si ricorda che solo nel caso in cui il contribuente indichi il numero 1 per immobili non utilizzabili né disponibili, il sistema consente la compilazione dei successivi campi 21, 22 e 23.

2. Per esenzione quadro temporaneo Aiuti di Stato che deve essere utilizzato nel caso in cui il contribuente ha usufruito di benefici fiscali derivanti dal Quadro temporaneo Aiuti di Stato che hanno interessato l'IMU durante il periodo dell'emergenza epidemiologica da Covid19 e precisamente quelle che risultano dai seguenti provvedimenti:

- art. 177 del D. L. 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77;
- art. 78 del D. L. 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126; artt. 9 e 9-bis del D. L. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176;
- art. 1, comma 599 della legge 30 dicembre 2020, n. 178;

- art. 6-sexies del D. L. 22 marzo 2021, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 maggio 2021, n. 69.

Le agevolazioni appena indicate sono state richiamate dal D.M. 11 dicembre 2021, in attuazione dell'art. 1, commi da 13 a 17, del D. L. 22 marzo 2021, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 maggio 2021, n. 69 relativo alle modalità di monitoraggio e controllo degli aiuti riconosciuti ai sensi delle Sezioni 3.1 e 3.12 della comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final «Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza da COVID-19». Anche per le ipotesi delle esenzioni previste in relazione all'emergenza epidemiologica da Covid-19 occorre presentare la dichiarazione IMU.

3. Per le altre esenzioni, come ad esempio quella prevista dall'art. 1, comma 777, lett. e), della legge n. 160 del 2019, laddove il comune abbia stabilito "l'esenzione dell'immobile dato 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".

Il **campo 15** deve essere barrato se il contribuente ha acquistato il diritto sull'immobile.

Va, invece, barrato il **campo 16** se il contribuente ha ceduto detto diritto.

Il **campo 17** è un campo generico e deve essere barrato nel caso in cui si verificano circostanze non contemplate nei riquadri precedenti, dalle quali scaturisce in capo al soggetto passivo l'obbligo dichiarativo.

Il **campo 18** è dedicato alla "Descrizione Altro" e pertanto nello stesso deve essere sinteticamente fornita la descrizione del motivo per cui è stato barrato il precedente campo 17. Nello spazio denominato "Agenzia delle entrate di…" è sufficiente indicare soltanto l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate presso il quale è stato registrato l'atto o dichiarato il fatto che ha determinato l'acquisto o la perdita della soggettività passiva IMU. In mancanza, nello spazio denominato "Estremi del titolo" vanno indicati gli estremi dell'atto, del contratto o della concessione.

Il **campo 19** deve essere compilato per indicare la data in cui il possesso dell'immobile, oggetto di dichiarazione, ha avuto inizio o termine oppure per dichiarare la data della variazione rilevante ai fini della determinazione dell'imposta.

Il **campo 20** deve essere utilizzato solo per dichiarare l'inizio/termine dell'agevolazione riconducibile ai **campi 13 o 14** concernenti le riduzioni e le esenzioni. Pertanto, nel **campo 20**, il contribuente dovrà indicare:

la lettera "**I**" nel caso di inizio dell'agevolazione;
la lettera "**T**" nel caso di termine dell'agevolazione.

Diversamente, in caso di acquisto (campo 15) o cessione (campo 16) non è necessario compilare il campo 20, poiché la data indicata nel campo 19 è inequivocabilmente riferibile all'acquisto, e quindi all'inizio del possesso, o alla cessione, vale a dire al termine dello stesso.

Occorre evidenziare che, se nello stesso anno di imposta si verificano più vicende relative allo stesso immobile (ad esempio acquisto e successiva riduzione di imposta) ma le stesse avvengono in date diverse, allora si dovranno compilare più quadri per lo stesso immobile, contrassegnandolo con il medesimo *"Progressivo Immobile"*, ma indicando numeri d'ordine crescenti.

Al contrario, se le vicende relative all'immobile si verificano nella stessa data (ad esempio acquisto di un immobile che già gode di un'esenzione), allora si dovrà redigere un unico quadro, compilando i corrispondenti campi (tornando all'esempio, i **campi 14** e **15**).

Nello spazio denominato "**Agenzia delle entrate di...**" è sufficiente indicare soltanto l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate presso il quale è stato registrato l'atto o dichiarato il fatto che ha determinato l'acquisto o la perdita della soggettività passiva IMU. In mancanza, nello spazio denominato "**Estremi del titolo**" vanno indicati gli estremi dell'atto, del contratto o della concessione.

Il riquadro "**Esenzione per immobili non utilizzabili né disponibili**" deve essere utilizzato per dichiarare gli estremi dell'esenzione per gli immobili in questione per i quali è stato indicato il numero "1" nel **campo 14**.

In particolare, il **campo 21** serve per indicare la fattispecie che dà diritto all'esenzione prevista dall'art. 1, comma 759, lett. g-bis) della legge 160 del 2019. A tal fine occorre indicare:

1 per art. 614, secondo comma, c. p. **Violazione di domicilio** o art. 633 c.p. **Invasione di terreni o edifici**;
2 per occupazione abusiva per la quale sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale.

Nel **campo 22** deve riportare l'indicazione dell'"Autorità presso la quale è stata presentata la denunci o che ha iniziato l'azione giudiziale penale".

Il **campo 23** deve recare la data della denuncia all'autorità giudiziaria o del provvedimento che attesti l'inizio dell'azione giudiziaria penale.

ATTENZIONE

Per i comuni nei quali è in vigore il catasto fondiario, gli estremi catastali vanno indicati secondo le modalità di seguito specificate:

a) nel campo 3 va riportato il codice catastale del comune;

b) nel campo 4 va riportato il numeratore della particella edificiale qualora frazionata;

c) nel campo 5 va riportato il denominatore della particella frazionata ovvero il numero che identifica la particella qualora non frazionata;

d) nel campo 6 va riportato l'eventuale numero del "subalterno" della particella.

I dati da indicare nei campi da 3 a 8 sono desumibili dalle consultazioni della banca dati catastale, forniti gratuitamente dall'Agenzia delle entrate.

3.2 Compilazione del Quadro B

Il *"Quadro B"* è diretto a contenere le informazioni relative agli immobili parzialmente imponibili o totalmente esenti, sulla base dei criteri e dei requisiti che sono stati illustrati per ciascuna tipologia.
Pertanto, si procede di seguito alla descrizione delle modalità di compilazione dei singoli campi contenuti nel Quadro in commento.

– Come compilare i singoli campi del "QUADRO B"

Il *"Quadro B"* è dedicato agli immobili parzialmente imponibili o totalmente esenti e si compone di tre riquadri di cui:

- Il primo relativo all'identificazione catastale dell'immobile, alla tipologia di attività in esso svolta: nonché i dati relativi ai casi in cui l'immobile è oggetto di comodato ai sensi dell'art. 1, comma 71, lett. a), della legge n. 213 del 2023.
- Il secondo, dedicato all'attività didattica, deve essere compilato per determinare, in caso di utilizzazione mista dell'immobile, la percentuale dello stesso assoggettabile ad imposizione;
- Il terzo, dedicato alle attività diverse da quella didattica, deve essere anch'esso compilato per determinare, in caso di utilizzazione mista dell'immobile, la percentuale dello stesso assoggettabile ad imposizione. Occorre premettere che il *"Quadro B"* deve essere compilato per ciascun immobile in cui si svolge l'attività meritevole e posseduto dallo stesso soggetto passivo.

Per quanto riguarda la compilazione del **primo riquadro**, nel rinviare a quanto già illustrato in merito al *"Quadro A"*, occorre solo precisare che il contribuente deve barrare i campi da 1 a 10 a seconda della tipologia dell'attività svolta nell'immobile preso in considerazione.
Nella nota n. 1 sono indicate le diverse tipologie di attività contemplate dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992.
Nel caso in cui l'immobile risulti totalmente esente, e ciò avviene quando nello stesso non sono svolte né attività diverse da quelle di cui alla citata lett. i) né attività rientranti nella stessa lett. i) svolte con modalità commerciali, il dichiarante dovrà barrare il campo 14 relativo a *"Esenzione"* e compilare solo i campi relativi al Cm e Cms del riquadro *"Attività didattica"* e al Cenc e Cm del riquadro *"Altre attività"*, campi che saranno successivamente illustrati.

Nel riquadro è presente anche la parte dedicata ai casi in cui l'immobile beneficia dell'agevolazione prevista nel Quadro B nonostante che sia stato concesso in comodato oppure quando l'attività meritevole non sia esercitata ma non viene meno il vincolo di strumentalità con l'immobile.
Si tratta, nello specifico, delle ipotesi previste dall'art. 1, comma 71, lett. a) e b), della legge n. 213 del 2023, illustrate nella precedente parte descrittiva dell'imposta.

Il **secondo riquadro**, dedicato all'*"ATTIVITÀ DIDATTICA"*, è diretto alla determinazione della superficie assoggettabile all'IMU per ciascun immobile in cui viene svolta l'attività in questione e quindi al valore imponibile da assoggettare ad IMU, a seguito dell'applicazione dei criteri generali e di settore previsti dal Regolamento n. 200 del 2012, illustrati nei paragrafi precedenti.
Il riquadro prevede, al primo rigo, l'indicazione del Cm, vale a dire il corrispettivo medio percepito dall'ente non commerciale e quella del Cms, vale a dire il costo medio per studente pubblicato sul sito internet del Ministero dell'Istruzione e del Merito, e dell'Università e della Ricerca, che costituisce in sostanza il parametro di riferimento per verificare il rispetto del requisito di cui alla lett. c), comma 3, dell'art. 4 del Regolamento di cui si dirà in seguito. In applicazione del comma 3 dall'art. 91-*bis* del D. L. n. 1 del 2012 e dell'art. 5 del Regolamento sono stati individuati gli appositi righi per la determinazione del rapporto proporzionale.

A questo proposito, si deve precisare che il:

- **Rigo a)** è finalizzato a individuare lo spazio e, quindi, la superficie dell'immobile utilizzata per lo svolgimento di attività con modalità commerciali rispetto alla superficie totale dell'immobile. È il caso in cui una porzione dell'unità immobiliare è stata riservata ad esempio a un bar oppure a un'edicola e non si è potuto operare il frazionamento catastale di detta parte dell'immobile, ai sensi del comma 2 del citato art. 91-*bis* del D. L. n. 1 del 2012;

- **Rigo b)** riguarda il numero dei soggetti nei confronti dei quali l'attività è esercitata con modalità commerciali rispetto al numero complessivo dei soggetti nei cui confronti l'attività è svolta. Si può fare a questo proposito l'esempio della biblioteca dell'Università alla quale possono accedere mediante apposita tessera a pagamento anche soggetti diversi dagli studenti;
- **Rigo c)** concerne il tempo, vale a dire il rapporto tra i giorni nei quali l'immobile è utilizzato per lo svolgimento di attività con modalità commerciali rispetto al numero complessivo dei giorni dell'anno solare. È questo il caso in cui tutto l'immobile è destinato per alcuni giorni dell'anno allo svolgimento di un'attività commerciale.

Possono, inoltre, verificarsi casi di utilizzo contemporaneo di più criteri.

A tal fine occorre compilare il:

- **Rigo a[1])** dal quale emerge il rapporto tra la superficie utilizzata per lo svolgimento di attività con modalità commerciali e la superficie totale dell'immobile quando, però, si verificano utilizzi temporanei della superficie stessa. Si pensi, ad esempio, al caso di superfici che istituzionalmente sono riservate allo svolgimento dell'attività didattica ma che per alcuni giorni all'anno sono destinate allo svolgimento di attività prettamente commerciali, come la locazione di aule per lo svolgimento di un evento privato;
- **Rigo b[1])** che deve essere compilato quando il rapporto di cui al Rigo b) è rapportato anche al tempo di utilizzo della superficie stessa. Si può fare a questo proposito l'ipotesi di una superficie destinata stabilmente allo svolgimento di un corso universitario in cui sono ammessi a partecipare, a pagamento, anche non studenti, soggetti, quindi, esterni all'ambito universitario.

Proseguendo l'esame dei righi si precisa che al **Rigo d)** deve essere indicata la somma delle eventuali percentuali di imponibilità risultante dai rapporti precedenti ed esposti nei righi da a) a c). Ovviamente, nel caso in cui la somma delle percentuali sia uguale o superiore a 100 l'immobile è totalmente imponibile, per cui dovrà essere compilato il *"Quadro A"*.

Nel **Rigo e)** deve essere indicato il valore da considerare ai fini dell'applicazione dell'IMU, ai sensi dell'art. 5 del Regolamento n. 200 del 2012 che riguarda l'individuazione del rapporto proporzionale.
Tale valore viene determinato moltiplicando la base imponibile dell'immobile, calcolata ai sensi dei commi 745, 746 e 747 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019, per la percentuale di imponibilità di cui al Rigo d).

Nel **Rigo f)** deve essere riportato il valore da considerare ai fini dell'applicazione dell'IMU, ai sensi della lett. c) del comma 3, dell'art. 4 del Regolamento che si ricorda prevede che l'attività deve essere svolta *"a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso"*.
Tale valore è calcolato sottraendo dalla base imponibile relativa all'immobile preso in considerazione il valore risultante dalla lett. e), ossia il valore assoggettato ad IMU, ai sensi dell'art. 5 del Regolamento.
A questo punto occorre verificare in quale misura la base imponibile residuale esposta nel rigo f) è assoggettabile a imposizione.
La verifica deve essere effettuata comparando il Cm con il Cms.
Se il Cm è inferiore al Cms, ciò significa che l'attività didattica è svolta con modalità non commerciali e, quindi, non è assoggettabile a imposizione. In questo caso dovrà essere barrato il campo corrispondente al **Rigo g)**.
Vale la pena di ribadire che dovrà essere contestualmente barrato il campo 14, nel caso in cui nell'immobile venga svolta esclusivamente attività didattica con modalità non commerciali. In tal caso non risulteranno neanche compilati i precedenti righi.
Se, invece, il Cm risulta uguale o superiore al Cms, si dovrà barrare il campo relativo al **Rigo h)** e si dovrà procedere alla determinazione della parte del valore di cui al Rigo f) assoggettabile a IMU. Si dovrà quindi continuare nella compilazione dei righi successivi e precisamente:

- **Rigo i)** deve essere inserito il risultato del rapporto tra il Cms e il Cm, che costituisce la misura percentuale dell'esenzione da applicare alla base imponibile di cui al Rigo f);
- **Rigo j)** va determinato il valore da assoggettare a imposizione, risultante dal prodotto tra l'importo di cui al Rigo f) e la misura percentuale da assoggettare a IMU, pari all'unità da cui si sottrae la misura percentuale di esenzione indicata al Rigo i), vale a dire (1-i).

Nell'ultimo rigo del riquadro relativo all'*"ATTIVITÀ DIDATTICA"* deve essere indicato il valore complessivo da assoggettare a IMU dato dalla somma tra i valori esposti nel Rigo e) e nel Rigo j).
Il **terzo riquadro**, dedicato alle *"ALTRE ATTIVITÀ"*, cioè a quelle diverse dall'attività didattica, deve essere anch'esso compilato per determinare, in caso di utilizzazione mista dell'immobile, la percentuale dello stesso assoggettabile ad imposizione.
Il riquadro prevede, al primo rigo, l'indicazione del Cenc che, come indicato alla nota n. 1, rappresenta il *"corrispettivo medio percepito dall'ente non commerciale"* e del Cm che, come riportato nella nota n. 2 costituisce il *"corrispettivo medio previsto per analoghe attività svolte con modalità commerciali nello stesso ambito territoriale"*.
Passando all'esame dei vari righi del riquadro in commento, si deve precisare che, come già illustrato in merito ai medesimi righi del *"Quadro B"* relativi all'*"ATTIVITÀ DIDATTICA"*, il:

- **Rigo a)** è finalizzato a individuare lo spazio e, quindi, la superficie dell'immobile utilizzata per lo svolgimento di attività con modalità commerciali rispetto alla superficie totale dell'immobile. È il caso in cui una porzione dell'unità immobiliare è stata riservata a un bar oppure a un'edicola e non si è potuto operare il frazionamento catastale di detta parte dell'immobile, ai sensi del comma 2 del citato art. 91-*bis* del D. L. n. 1 del 2012;

- **Rigo b)** riguarda il numero dei soggetti nei confronti dei quali l'attività è svolta con modalità commerciali rispetto al numero complessivo dei soggetti verso i quali l'attività è svolta. Si può fare a questo proposito l'esempio di un immobile che nello stesso tempo è utilizzato in parte per accogliere persone che partecipano ad un pellegrinaggio e in parte per lo svolgimento di attività ricettiva di tipo commerciale;
- **Rigo c)** concerne il tempo, vale a dire il rapporto tra i giorni nei quali l'immobile è utilizzato per lo svolgimento di attività con modalità commerciali rispetto al numero complessivo dei giorni dell'anno solare. È questo il caso in cui tutto l'immobile è destinato per un periodo dell'anno allo svolgimento di un'attività commerciale.

Possono, inoltre, verificarsi casi di utilizzo contemporaneo di più criteri.

A tal fine occorre compilare il:

- **Rigo a[1])** dal quale emerge il rapporto tra la superficie utilizzata per lo svolgimento di attività con modalità commerciali e la superficie totale dell'immobile quando, però, si verificano utilizzi temporanei della superficie stessa. Si pensi, ad esempio, al caso di superfici che istituzionalmente sono riservate allo svolgimento dell'attività ricettiva ma che per alcuni periodi dell'anno sono destinate allo svolgimento dell'attività ricettiva di tipo commerciale;
- **Rigo b[1])** quando il rapporto di cui al Rigo b) è correlato anche al tempo di utilizzo della superficie stessa. Tornando all'esempio precedente, si consideri un immobile che è utilizzato in alcuni periodi dell'anno per accogliere persone che partecipano ad un pellegrinaggio e in altri per lo svolgimento di attività ricettiva di tipo commerciale.

Proseguendo l'esame dei righi si precisa che al Rigo d) deve essere indicata la somma delle eventuali percentuali di imponibilità risultante dai rapporti precedenti ed esposti nei righi da a) a c). Ovviamente, nel caso in cui la somma delle percentuali sia uguale o superiore a 100 l'immobile è totalmente imponibile, per cui dovrà essere compilato il *"Quadro A"*.
Nel Rigo e) deve essere indicato il valore da considerare ai fini dell'applicazione dell'IMU ai sensi dell'art. 5 del Regolamento n. 200 del 2012 che riguarda l'individuazione del rapporto proporzionale.
Tale valore viene determinato moltiplicando la base imponibile dell'immobile, calcolata ai sensi dei commi 745 e 746 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019, per la percentuale di imponibilità di cui al Rigo d).

3.3 Compilazione del Quadro C

Il Quadro C è riservato alla *"DETERMINAZIONE DELL'IMU"* e rappresenta un quadro riepilogativo dal quale emerge il totale dell'imposta complessivamente dovuta per l'anno di riferimento.
La previsione di tale Quadro scaturisce dalle disposizioni recate dall'art. 1, comma 763 della legge n. 160 del 2019 le quali hanno introdotto un particolare sistema di versamento dell'IMU dovuta dagli enti non commerciali.
Nel Rigo 1, recante l'indicazione dell'*"IMU dovuta"*, occorre riportare l'ammontare complessivo dell'imposta calcolata in base ai valori risultanti dalla compilazione dei precedenti Quadri A e B. Ovviamente, nel caso in cui sono stati compilati più quadri A ovvero più quadri B per più immobili, si dovrà indicare il totale dell'IMU risultante dagli stessi.
Nel Rigo 2, *"Eccedenza IMU risultante dalla precedente dichiarazione"* occorre riportare l'eccedenza di imposta per la quale non è stato chiesto il rimborso nella precedente dichiarazione, risultante dalla colonna 3 del rigo 1 del *"Quadro D" "COMPENSAZIONE E RIMBORSI"*.
Nel Rigo 3, *"Eccedenza IMU risultante dalla precedente dichiarazione compensata nel mod. F24"*, va indicata la parte dell'eccedenza dell'imposta risultante dalla precedente dichiarazione, già riportata nel rigo 2, che è stata utilizzata in compensazione nel modello F24.
Nel Rigo 4, *"Rate versate"*, si deve riportare la somma delle rate versate (considerando eventuali versamenti integrativi).

Determinazione dell'imposta.
Per determinare l'IMU a debito o a credito, occorre effettuare la seguente operazione:
Rigo 1– Rigo 2 + Rigo 3 – Rigo 4.
Se il risultato di tale operazione è positivo, riportare l'importo ottenuto nel Rigo 5 *"IMU a debito"*.
Se, invece, il risultato di tale operazione è negativo, indicare l'importo ottenuto, non preceduto dal segno meno, nel Rigo 6 *"IMU a credito"*. Tale importo va riportato nel rigo 1, colonna 1, del "Quadro D" "COMPENSAZIONE E RIMBORSI".

NOTA BENE:
L'imposta non è dovuta, non è rimborsata né può essere utilizzata in compensazione se non supera euro 12,00 o il diverso importo eventualmente stabilito dal comune.

3.4 Compilazione del Quadro D

Il **"Quadro D"** *"COMPENSAZIONE E RIMBORSI"* scaturisce anch'esso dalle disposizioni recate dall'art. 1, comma 763, della legge n. 160 del 2019 e deve essere compilato per l'indicazione del credito di imposta risultante dalla presente dichiarazione al fine di richiederne il rimborso oppure la compensazione con versamenti futuri.
Nella colonna 1 va indicato l'importo a credito risultante dalla presente dichiarazione.
Nella colonna 2 va indicato il credito di cui si chiede il rimborso.
Si ricorda che non può essere richiesta a rimborso la parte di credito già utilizzata in compensazione fino alla data di presentazione della presente dichiarazione.
Nella colonna 3 va indicato il credito da utilizzare in compensazione con il modello F24, ai sensi del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.
In caso di credito in compensazione non utilizzato nel modello F24 e non fatto valere nella dichiarazione successiva, il contribuente può chiedere il rimborso presentando un'apposita istanza al comune competente.

NOTA BENE:
Si ricorda che la compensazione può essere effettuata esclusivamente fra crediti e debiti relativi all'IMU dovuta al medesimo comune.

4. Termine e modalità di presentazione della dichiarazione

Per quanto riguarda il termine si ricorda che la dichiarazione telematica IMU ENC a norma dell'art. 1, comma 770 della legge n. 160 del 2019, deve essere presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta e che la stessa deve essere presentata ogni anno, come illustrato in precedenza.
La dichiarazione deve essere presentata direttamente dal dichiarante oppure tramite un intermediario abilitato ai sensi dell'art. 3, comma 3, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 e successive modificazioni. Il servizio telematico restituisce immediatamente dopo l'invio un identificativo "protocollo telematico'" che conferma solo l'avvenuta ricezione del file; in seguito fornisce all'utente un'altra comunicazione attestante l'esito dell'elaborazione effettuata sui dati pervenuti, che, in assenza di errori, conferma l'avvenuta presentazione della dichiarazione.
I soggetti che scelgono di trasmettere direttamente la propria dichiarazione devono utilizzare i servizi telematici Entratel o Fisconline in base ai requisiti posseduti per il conseguimento dell'abilitazione. Per le modalità di abilitazione visitare l'apposita sezione del sito dell'Agenzia delle Entrate: **www.agenziaentrate.gov.it.**
Nel caso di presentazione tramite un intermediario abilitato, gli intermediari individuati ai sensi dell'art. 3, comma 3, del d.P.R. n. 322 del 1998, trasmettono per via telematica, all'Agenzia delle Entrate, le dichiarazioni predisposte per conto del dichiarante e per le quali hanno assunto l'impegno alla presentazione per via telematica.

5. Versamento dell'IMU

Il versamento dell'imposta dovuta è effettuato in tre rate di cui le prime due, di importo pari ciascuna al 50 per cento dell'imposta complessivamente corrisposta per l'anno precedente, devono essere versate nei termini del 16 giugno e del 16 dicembre dell'anno di riferimento, e l'ultima, a conguaglio dell'imposta complessivamente dovuta, deve essere versata entro il 16 giugno dell'anno successivo a quello cui si riferisce il versamento. Gli enti non commerciali eseguono i versamenti del tributo con eventuale compensazione dei crediti, a favore del comune nei confronti del quale è scaturito il credito, risultanti dalle dichiarazioni presentate successivamente alla data di entrata in vigore della legge n. 160 del 2019. In pratica, la norma consente che la compensazione possa essere effettuata esclusivamente fra crediti e debiti relativi all'IMU dovuta al medesimo comune.