

I CHIARIMENTI DEL MEF SULL'ESENZIONE IMU PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

Tra le novità della Legge di Bilancio 2024 vi erano 2 disposizioni atte a regolamentare l'applicazione dell'esenzione Imu quando:

- l'immobile sia utilizzato (in quanto impiegato in attività meritevoli) da un ente diverso rispetto a quello che lo possiede, in forza di un contratto di comodato, quando tra i 2 soggetti vi è un legame funzionale o strutturale;
- l'immobile venga temporaneamente non utilizzato.

Si tratta di ipotesi non remote, che la giurisprudenza negli ultimi tempi aveva interpretato in maniera restrittiva, in particolare negando la possibilità di fruire dell'esenzione per la "scissione" esistente tra possessore e utilizzatore.

Con la circolare n. 2/DF del 16 luglio 2024 il Mef fornisce le indicazioni per l'applicazione dell'agevolazione nelle 2 richiamate ipotesi.

L'esenzione per gli enti non commerciali

Nell'ambito delle fattispecie di esenzione dal pagamento dell'Imu, quella che si pone in una posizione di primo piano, tanto per quanto riguarda la vastità delle ipotesi interessate, così per quanto attiene la complessità di applicazione, è quella relativa agli immobili posseduti dagli enti non commerciali, disciplinata dalla lettera g), comma 759 dell'articolo 1, L. 160/2019.

Tale disposizione attribuisce l'esenzione a favore degli enti non commerciali che possiedono e utilizzano immobili, con modalità non commerciali, nell'ambito di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché per finalità connesse al culto.

Quella in commento, di fatto, di una fattispecie che ricalca ampiamente quella previgente: la norma attualmente applicabile richiama la disciplina Ici (D.Lgs. 504/1992), già a sua volta richiamata anche nella previgente Imu applicabile dal 2012 al 2019 (D.L. 201/2011).

Si tratta di una disciplina decisamente articolata che ha spesso generato ampi contenziosi, tanto che vi sono stati numerosi interventi normativi e chiarimenti di prassi per cercare di meglio circostanziarne il contenuto.

I fabbricati in comodato

Va notato che viene richiesta la coincidenza tra possessore e utilizzatore, posto che la norma che attribuisce agli enti non commerciali l'esenzione Imu fa riferimento agli immobili "*posseduti ed utilizzati*" da parte di tali soggetti.

Particolarmente contestata è l'ipotesi dei fabbricati oggetto di comodato, per i quali una prima interpretazione del Mef, risalente al 2013, aveva autorizzato l'applicazione dell'esenzione; tale posizione è però stata nel tempo respinta dalla giurisprudenza di Cassazione, che ha interpretato la norma in maniera più restrittiva, negando l'esenzione ai fabbricati oggetto di comodato, anche se all'interno di essi vengono svolte attività meritevoli.

Sul punto è intervenuta la Legge di Bilancio 2024 stabilendo che gli immobili si intendono posseduti anche nel caso in cui sono concessi in comodato a un ente, funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente, a condizione che il comodatario svolga nell'immobile esclusivamente le attività meritevoli, con modalità non commerciali.

Nella circolare n. 2/E/2024 il Mef osserva che il collegamento funzionale può ritenersi sussistente ove le attività svolte dal comodatario dell'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 considerino i seguenti esempi:

- il comodante svolge un'attività didattica e l'immobile concesso in comodato è 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 (attività di doposcuola, attività assistenziale diretta a particolari categorie di studenti, etc.);
- il concedente svolge attività sanitaria o assistenziale e l'immobile è concesso in comodato al fine di garantire ospitalità ai familiari delle persone assistite o agli operatori sanitari.

Il Mef osserva come si debba considerare integrato il requisito del collegamento funzionale tra comodante e comodatario nell'ulteriore ipotesi in cui il primo detenga, in forza di norma statutaria, la facoltà di nominare i componenti dell'organo di gestione del secondo ente.

Inoltre, afferma il Ministero, il contratto di comodato, se stipulato in forma scritta, è richiesto che 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, il vincolo si sostanzia in uno stretto rapporto di strumentalità che potrebbe definirsi "*compenetrante*", ovvero 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.



ESEMPIO

Un ente religioso civilmente riconosciuto concede in comodato un immobile di sua proprietà a una fondazione, costituita ai sensi del codice civile dal medesimo ente religioso ai fini del miglior perseguimento delle proprie attività di assistenza e beneficenza.

Temporaneo mancato impiego

La Legge di Bilancio 2024 prevede una seconda previsione che riguarda gli immobili impiegati dagli enti non commerciali, la quale stabilisce che l'esenzione si applica anche in assenza di esercizio attuale delle attività meritevoli, purché essa non determini la cessazione definitiva della strumentalità. Secondo il Mef, non tutti i mancati utilizzi degli immobili interessati determinano la perdita del beneficio fiscale, ma solo ed esclusivamente quelli che sono indice del mutamento della destinazione o della cessazione del rapporto di strumentalità rispetto all'utilizzazione del bene per lo svolgimento delle attività meritevoli cui gli stessi immobili sono stati destinati.

Pertanto, il mero inutilizzo del bene per ragioni più o meno temporanee non è automaticamente sintomatico del venir meno del carattere strumentale dell'immobile all'esercizio delle attività protette. L'esenzione Imu, infatti, compete non solo quando nell'immobile vengono svolte le attività meritevoli, ma anche qualora l'immobile mantenga, in via potenziale, la strumentalità all'attività pur in assenza di esercizio attuale delle attività stesse; in altre parole, un temporaneo mancato impiego dell'immobile non ne fa venir meno la destinazione alle attività meritevoli, con la conseguenza che l'esenzione continua a essere applicabile.

IL LEGISLATORE INTERVIENE A TUTTO CAMPO PER APPORTARE RILEVANTI MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Con la L. 104/2024 (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 168 del 19 luglio 2024 e in vigore dal 3 agosto 2024), vengono apportate significative modifiche all'impianto normativo recato sia dal D.Lgs. 117/2017 (Codice del Terzo settore) sia dal D.Lgs. 112/2017, provvedimento quest'ultimo che reca la disciplina dell'ente di Terzo settore commerciale per definizione, l'impresa sociale.

Il provvedimento, rubricato "*Disposizioni in materia di politiche sociale e di enti del terzo settore*", si compone di soli 8 articoli e introduce modifiche anche ad altre disposizioni normative, tra le quali il codice civile, ma sempre con riguardo a tematiche di carattere sociale.

Vediamo pertanto di dare conto delle disposizioni contenute negli articoli che vanno da 4 a 8 in quanto direttamente riferibili al mondo del Terzo settore.



STUDIO BMGR

DOTTORI COMMERCIALISTI REVISORI LEGALI
BARBARA MAGNONI | GIORDANO RIBOLI

Modifiche al Codice del Terzo settore (D.Lgs. 117/2017)

Disposizioni modificate	Contenuto della modifica
Articolo 6, comma 1	Anche per gli Ets iscritti nel Rasd viene fatta salva l'applicazione della disposizione contenuta nell'articolo 9, comma 1- <i>bis</i> , D.Lgs. 36/2021 che esclude dal computo delle attività secondarie alcune tipologie di proventi a condizione che gli stessi siano impiegati nell'attività di interesse generale sportiva dilettantistica
Articolo 11, comma 3	Per le imprese sociali costituite in forma di associazione o fondazione l'iscrizione nella sezione speciale del registro imprese è efficace ai fini dell'acquisto della personalità giuridica <i>ex</i> articolo 22, CTS
Articolo 13, commi 2 - 2bis (new) - 3 E 5	Viene innalzato da 220.000 a 300.000 euro il limite entro il quale gli Ets possono redigere il bilancio nella forma del rendiconto per cassa. Per gli Ets con entrate non superiori a 60.000 euro è possibile predisporre il rendiconto per cassa con indicazione delle entrate e delle uscite in forma aggregata. Viene prevista per gli Ets aventi natura commerciale, diversi dalle imprese sociali, la possibilità di redigere il bilancio secondo gli schemi obbligatori previsti per gli Ets in luogo degli schemi obbligatori previsti dal codice civile.
Articolo 24, comma 4	Viene meglio formulata la disposizione che consente agli Ets costituiti in forma di associazione di prevedere l'espressione del voto in assemblea dei soci con modalità sia elettronica sia per corrispondenza.
Articolo 30, comma 2	Vengono innalzati i limiti al superamento dei quali ricorre l'obbligo di nominare l'organo di controllo: - da 110.000 a 150.000 euro per il totale dell'attivo; - da 220.000 a 300.000 euro per il totale delle entrate; - da 5 a 7 unità per i dipendenti occupati in media
Articolo 31, comma 1	Vengono innalzati i limiti al superamento dei quali ricorre l'obbligo di nominare l'organo di revisione: - da 1.100.000 a 1.500.000 euro per il totale dell'attivo; - da 2.200.000 a 3.000.000 di euro per il totale delle entrate; - da 12 a 20 unità per i dipendenti occupati in media
Articolo 36, comma 1, 2° periodo	Per le associazioni di promozione sociale viene incrementata da 5 a 20 la percentuale del numero di associati che definisce il numero delle risorse dipendenti o di lavoro autonomo che l'Aps può assumere, precisando tuttavia che deve restare ferma la prevalenza dell'attività di volontariato degli associati o aderenti prevista dall'articolo 35, comma 1
Articolo 41, comma 2-bis (new)	Per le reti associative viene disciplinato il caso di riduzione al di sotto del minimo del numero di associativi, prevedendo che il mancato reintegro entro l'anno prevede la cancellazione della rete associativa dalla specifica sezione del Runts



STUDIO BMGR

DOTTORI COMMERCIALISTI REVISORI LEGALI
BARBARA MAGNONI | GIORDANO RIBOLI

Articolo 47, comma 1	Viene previsto che la domanda di iscrizione nel Runts possa essere fatta anche da un delegato del rappresentante legale dell'ente o della rete associativa a cui l'ente aderisca
Articolo 48, commi 3 e 4	Viene sostituito il termine del 30 giugno per il deposito dei bilanci nel Runts ora stabilendo un nuovo termine di 180 giorni, con un nuovo termine di 60 giorni dall'approvazione del bilancio per gli Ets aventi natura commerciale. Per il caso del mancato o incompleto deposito di atti il termine di 180 giorni previsto per la diffida ad adempiere da parte degli uffici Runts viene ora modificato in un termine non inferiore a 30 giorni
Articolo 87, comma 3	Nella disposizione che disciplina gli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili degli Ets vengono armonizzati i riferimenti al nuovo comma 2- <i>bis</i> dell'articolo 13, CTS (rendiconto per cassa con entrate/uscite in forma aggregata)
Articolo 89, comma 15-bis (new)	Viene introdotta la possibilità di iscriversi al Runts per le associazioni fra militari in congedo e dei pensionati iscritte all'albo di cui al D.P.R. 90/2010 (Testo unico disposizioni regolamentari in materia di ordinamento militare), venendo altresì fornita una specifica definizione di strumentalità ai fini della individuazione delle attività diverse di cui all'articolo 6, CTS
Articolo 101, comma 8	Vengono aggiunte ulteriori fattispecie alla disposizione che prevede – per le Onlus – che l'iscrizione nel Runts non integra ipotesi di scioglimento dell'ente. In particolare, non subiscono le conseguenze negative derivanti dalla perdita della qualifica di Onlus i <i>trust</i> dotati di tale qualifica nonché le Onlus che in quanto soggette a direzione e coordinamento di enti pubblici non possono assumere la qualifica di Ets.

Modifiche alla disciplina dell'impresa sociale (D.Lgs. 112/2017)

Disposizioni modificate	Contenuto della modifica
Articolo 16, comma 1, 1° periodo	Viene rivista in termine fisso e non come tetto massimo la quota del 3% degli utili netti annuali che le imprese sociali devono destinare al fondo per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali

Modifiche al D.Lgs. 346/1990 (Testo unico imposta sulle successioni e donazioni)

Disposizioni modificate	Contenuto della modifica
Articolo 36, comma 5-bis (new)	Vengono esclusi dalla responsabilità solidale gli Ets beneficiari di trasferimenti ereditari laddove esonerati dall'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni e dell'imposta ipotecaria e catastale ai sensi dell'articolo 3, D.Lgs. 346/1990 e dell'articolo 82, comma 2, CTS



Modifiche alle disposizioni del codice civile

Disposizioni modificate	Contenuto della modifica
Articolo 705, comma 3 (new)	Viene introdotta una specifica previsione in tema di apposizione di sigilli e inventario da parte dell'esecutore testamentario quando chiamati all'eredità sono unicamente persone giuridiche private senza scopo di lucro ed enti del Terzo settore (Ets). È prevista l'emanazione di un D.M. per stabilire criteri e modalità della garanzia prevista dal nuovo comma

Infine, con l'articolo 6 della recente L. 104/2024 viene disposta l'abrogazione dell'articolo 10, L. 106/2016, con conseguente estinzione – entro 60 giorni dall'entrata in vigore della citata L. 104/2024 e secondo la procedura allegata dal D.P.R. 28 luglio 2017 – della Fondazione Italia Sociale.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.

Studio Professionale Associato Magnoni-Riboli