

Risoluzione del 04/03/2013 n. 3 - Dipartimento delle Finanze - Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale

Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Esenzione per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali. Art. 7, comma 1, letto i), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Art. 7 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200. Adeguamento dello statuto e dell'atto costitutivo.

Sintesi: La circolare fornisce chiarimenti in merito al contenuto delle disposizioni finali recate dall'art. 7 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200, in particolare riguardo circa il termine previsto dal comma 1 dell'art. 7 citato il quale prevede che, entro il 31 dicembre 2012, gli enti non commerciali predispongono o adeguano il proprio statuto, a quanto previsto dall'art. 3, comma 1, dello stesso Regolamento, abbia natura perentoria od ordinatoria e circa l'esatta portata delle disposizioni recate dalle lett. a) e c) del comma 1, dell'art. 3 del Regolamento n. 200 del 2012.

Testo:

Sono pervenuti numerosi quesiti con i quali si chiedono chiarimenti in merito al contenuto delle disposizioni finali recate dall'**art. 7 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200**.

In particolare, si vuole conoscere:

- se il termine previsto dall'**art. 7 del D.M. n. 200 del 2012**, comma 1, il quale dispone che, entro il 31 dicembre 2012, gli enti non commerciali predispongono o adeguano il proprio statuto, a quanto previsto dall'**art. 3, comma 1, dello stesso Regolamento**, abbia natura perentoria od ordinatoria;

- l'esatta portata delle disposizioni recate dalle lett. a) e c) del **comma 1, dell'art. 3 del Regolamento n. 200 del 2012**.

In merito al primo quesito, si deve considerare che la norma che richiede l'adeguamento dell'atto costitutivo e dello statuto e' sistematicamente inserita nel contesto delle disposizioni finali di cui all'**art. 7** in commento, dirette a individuare gli adempimenti posti a carico degli enti non commerciali.

Tali adempimenti possono essere complessivamente considerati come strumentali alla verifica di tutti i requisiti, sia di carattere generale sia di settore, nonche' di tutti gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione dei rapporti percentuali che derivano dall'applicazione del Regolamento n. 200 del 2012. Non si deve, infatti, tralasciare di sottolineare che proprio al **comma 2 dell'art. 7** in questione, e' espressamente richiesto che gli enti non commerciali tengano "a disposizione dei comuni la documentazione utile al fine dello svolgimento dell'attivita' di accertamento e controllo".

A tale proposito, si deve ricordare che queste ultime attivita' sono svolte in un arco di tempo assai ampio, poiche' in virtu' del rinvio operato dall'**art. 13, comma 13, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201**, convertito, con modificazioni, dalla **legge 22 dicembre 2011, n. 214**, si applica all'imposta municipale propria la disposizione dell'**art. 1, comma 161, della legge 27 dicembre 2006, n. 296**, la quale dispone che i comuni "procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonche' all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli **articoli 16 e 17 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472**".

Si deve, inoltre, aggiungere che un'altra motivazione che sottende alla richiesta di adeguamento dell'atto costitutivo e dello statuto deve essere ricercata nella necessita' di dare evidenza formale a determinate caratteristiche che, seppure insite nella natura stessa degli enti non commerciali e ontologicamente connesse alle attivita' svolte dagli enti stessi, potrebbero, in alcuni casi, non risultare esplicitate in atti formali.

Alla luce di quanto esposto, si puo', quindi, concludere che la data del 31 dicembre 2012 di cui all'**art. 7 del Regolamento in oggetto** non deve considerarsi perentoria.

Cio' soprattutto in considerazione della circostanza che in alcuni casi il processo di adeguamento richiede tempi lunghi, dal momento che non solo puo' articolarsi in piu' fasi ma a volte l'iter di approvazione degli atti in questione puo' richiedere la partecipazione di piu' soggetti, come nell'ipotesi in cui l'approvazione dello statuto dipenda da un organo esterno all'ente non commerciale.

A ulteriore fondamento della non perentorieta' del termine del 31 dicembre 2012, militano anche la circostanza che non sono previste sanzioni nel caso di inosservanza dell'adempimento in questione nei tempi previsti e la

constatazione che il **D.M. n. 200 del 2012** e' stato pubblicato nella gazzetta ufficiale n. 274 del 23 novembre 2012, quindi, a ridosso della scadenza del 31 dicembre 2012.

Tutte le considerazioni sin qui svolte in merito al termine del 31 dicembre 2012 per l'adeguamento dell'atto costitutivo e dello statuto valgono, ovviamente, anche per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti in virtu' di quanto precisato nella risoluzione n. 1/DF del 3 dicembre 2012, nella quale e' stato chiarito che detti enti, ai quali non possono essere richiesti ne' la predisposizione ne' l'adeguamento dello statuto, devono, comunque, conformarsi alle disposizioni di cui all'**art. 3 del Regolamento n. 200 del 2012** con scrittura privata registrata. Pertanto, il termine del 31 dicembre 2012 deve essere riferito esclusivamente a quest'ultimo atto.

Per quanto concerne, invece, il secondo quesito, occorre, preliminarmente, ricordare che il **comma 1 dell'art. 3 del Regolamento n. 200 del 2012** concernente i requisiti generali per lo svolgimento con modalita' non commerciali delle attivita' istituzionali, sancisce che "le attivita' istituzionali sono svolte con modalita' 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 nonche' 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 attivita' ovvero altre attivita' 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 attivita' funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarieta' 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'analogha attivita' istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge".

Si deve sottolineare che detti requisiti generali integrano i requisiti di carattere soggettivo gia' 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.

In merito alla portata della lett. a), si deve precisare che la norma stessa, nell'ambito del divieto di distribuire utili e avanzi di gestione nonche' 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 attivita' meritevole oppure altre attivita' istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente.

A quest'ultimo proposito, si precisa che per "altre attivita' 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 n. 200 del 2012** 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'analogha attivita' istituzionale", si precisa che - attesa la diversa terminologia utilizzata dalla precedente lett. a) - detta locuzione non puo' che riferirsi a un'attivita' affine o omogenea o di sostegno all'attivita' istituzionale svolta dall'ente in scioglimento, come ad esempio, l'attivita' di promozione della cultura che e' inquadrabile per le sue caratteristiche nello stesso ambito dell'attivita' didattica, espressamente prevista dall'**art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504 del 1992**.

RISOLUZIONE N. 3/DF



MINISTERO
DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
DIPARTIMENTO DELLE FINANZE

Roma, 4 marzo 2013

DIREZIONE LEGISLAZIONE TRIBUTARIA E FEDERALISMO FISCALE
UFFICIO XII

PROT. N. 4217

OGGETTO: Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Esenzione per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali. Art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Art. 7 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200. Adeguamento dello statuto e dell'atto costitutivo.

Sono pervenuti numerosi quesiti con i quali si chiedono chiarimenti in merito al contenuto delle disposizioni finali recate dall'art. 7 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200.

In particolare, si vuole conoscere:

- se il termine previsto dall'art. 7 del D. M. n. 200 del 2012, comma 1, il quale dispone che, entro il 31 dicembre 2012, gli enti non commerciali predispongono o adeguano il proprio statuto, a quanto previsto dall'art. 3, comma 1, dello stesso Regolamento, abbia natura perentoria od ordinatoria;
- l'esatta portata delle disposizioni recate dalle lett. a) e c) del comma 1, dell'art. 3 del Regolamento n. 200 del 2012.

In merito al primo quesito, si deve considerare che la norma che richiede l'adeguamento dell'atto costitutivo e dello statuto è sistematicamente inserita nel contesto delle disposizioni finali di cui all'art. 7 in commento, dirette a individuare gli adempimenti posti a carico degli enti non commerciali.

Tali adempimenti possono essere complessivamente considerati come strumentali alla verifica di tutti i requisiti, sia di carattere generale sia di settore, nonché di tutti gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione dei rapporti percentuali che derivano dall'applicazione del Regolamento n. 200 del 2012. Non si deve, infatti, tralasciare di sottolineare che proprio al comma 2 dell'art. 7 in

questione, è espressamente richiesto che gli enti non commerciali tengano *“a disposizione dei comuni la documentazione utile al fine dello svolgimento dell’attività di accertamento e controllo”*.

A tale proposito, si deve ricordare che queste ultime attività sono svolte in un arco di tempo assai ampio, poiché in virtù del rinvio operato dall’art. 13, comma 13, del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, si applica all’imposta municipale propria la disposizione dell’art. 1, comma 161, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, la quale dispone che i comuni *“procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all’accertamento d’ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d’ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472”*.

Si deve, inoltre, aggiungere che un’altra motivazione che sottende alla richiesta di adeguamento dell’atto costitutivo e dello statuto deve essere ricercata nella necessità di dare evidenza formale a determinate caratteristiche che, seppure insite nella natura stessa degli enti non commerciali e ontologicamente connesse alle attività svolte dagli enti stessi, potrebbero, in alcuni casi, non risultare esplicitate in atti formali.

Alla luce di quanto esposto, si può, quindi, concludere che la data del 31 dicembre 2012 di cui all’art. 7 del Regolamento in oggetto non deve considerarsi perentoria.

Ciò soprattutto in considerazione della circostanza che in alcuni casi il processo di adeguamento richiede tempi lunghi, dal momento che non solo può articolarsi in più fasi ma a volte l’iter di approvazione degli atti in questione può richiedere la partecipazione di più soggetti, come nell’ipotesi in cui l’approvazione dello statuto dipenda da un organo esterno all’ente non commerciale.

A ulteriore fondamento della non perentorietà del termine del 31 dicembre 2012, militano anche la circostanza che non sono previste sanzioni nel caso di inosservanza dell’adempimento in questione nei tempi previsti e la constatazione che il D. M. n. 200 del 2012 è stato pubblicato nella gazzetta ufficiale n. 274 del 23 novembre 2012, quindi, a ridosso della scadenza del 31 dicembre 2012.

Tutte le considerazioni sin qui svolte in merito al termine del 31 dicembre 2012 per l’adeguamento dell’atto costitutivo e dello statuto valgono, ovviamente, anche per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti in virtù di quanto precisato nella risoluzione n. 1/DF del 3 dicembre 2012, nella quale è stato chiarito che detti enti, ai quali non possono essere richiesti né la

predisposizione né l'adeguamento dello statuto, devono, comunque, conformarsi alle disposizioni di cui all'art. 3 del Regolamento n. 200 del 2012 con scrittura privata registrata. Pertanto, il termine del 31 dicembre 2012 deve essere riferito esclusivamente a quest'ultimo atto.

Per quanto concerne, invece, il secondo quesito, occorre, preliminarmente, ricordare che il comma 1 dell'art. 3 del Regolamento n. 200 del 2012 concernente i requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali, sancisce che *“le attività istituzionali 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”.

Si deve sottolineare che detti requisiti generali integrano i requisiti 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.

In merito alla portata della lett. a), si deve precisare che la norma stessa, 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, si precisa 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 n. 200 del 2012 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'analogia attività istituzionale*", si precisa 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.

Il Direttore Generale delle Finanze

Fabrizia Lapecorella

pp

