

RECUPERO ICI E

RECUPERO IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI ENTI NON COMMERCIALI

ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE

PARTE PRIMA

QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

1. RECUPERO DELL'IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI (ICI)

- a) Quadro di riferimento normativo generale 2
- b) L'imposta comunale sugli immobili (ICI) 3
- c) La decisione della Commissione europea del 19 dicembre 2012 5
- d) La sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea del 6 novembre 2018 (Cause riunite da C-622/16 a C-624/16) 5
- e) La decisione della Commissione europea del 3 marzo 2023 6
- f) L'imposta municipale propria (IMU). L'esenzione per gli enti non commerciali 7
- g) Il Regolamento 19 novembre 2012, n. 200 8
- 1.1 Le definizioni dell'art. 1 del Regolamento 9
- 1.2 Il requisito soggettivo 9
- 1.3 Il requisito oggettivo 10
 - h) La legge n. 199 del 2025 10

2. I REQUISITI GENERALI E DI SETTORE

- 2.1 I requisiti generali 11

3. I REQUISITI DI SETTORE

- 3.1 Le attività assistenziali e sanitarie 12
 - Le attività assistenziali 12
 - Le attività sanitarie 12
 - Il rispetto dei requisiti del comma 2 dell'art. 4 del Regolamento 13
 - I requisiti della lett. A) 13
 - I requisiti della lett. B) 13
- 3.2 Le attività didattiche 14
 - La scuola paritaria 14
 - L'istruzione e formazione professionale (IEFP) 15
 - Le Università 16

- Il rispetto dei requisiti della lett. c), comma 3, dell'art. 4 del Regolamento 17

- 3.3 Le attività ricettive 18

- Il rispetto dei requisiti del comma 4, dell'art. 4 del Regolamento 19

- 3.4 Le attività culturali e le attività ricreative 20

- 3.5 Le attività sportive 20

4. I CRITERI PER LA DETERMINAZIONE DEL RAPPORTO PROPORZIONALE

PARTE SECONDA LA DICHIARAZIONE

1. CARATTERISTICHE GENERALI

2. MODALITÀ DI COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE. FRONTESPIZIO

3. DESCRIZIONE DEI QUADRI

- 3.1 Compilazione del Quadro A 24

- Come compilare i singoli campi del Quadro A 25

- 3.2 Compilazione del Quadro B 26

- Come compilare i singoli campi del Quadro B 26

- 3.3 Compilazione del Quadro C 29

- 3.4 Compilazione del Quadro D 30

- 3.5 Compilazione del Quadro E 30

4. TERMINE E MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE

5. VERSAMENTO DELLE SOMME DOVUTE A TITOLO DI RECUPERO ICI

6. LE ATTIVITÀ DI CONTROLLO DELLE DICHIARAZIONI E DEI VERSAMENTI

7. LE SANZIONI

DICHIARAZIONE

PARTE PRIMA - QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

1. Recupero dell'imposta comunale sugli immobili (ICI)

a) Quadro di riferimento normativo generale

L'art. 16-bis del D. L. 16 settembre 2024, n. 131, inserito dalla legge di conversione 14 novembre 2024, n. 166, è dedicato alle misure urgenti per l'applicazione della sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 6 novembre 2018, relativa alle cause riunite da C-622/16 P a C-624/16 P, e delle decisioni della Commissione europea del 19 dicembre 2012 e del 3 marzo 2023.

In particolare, la sentenza in questione ha parzialmente annullato la *"Decisione della Commissione, 2013/284/UE, del 19 dicembre 2012, relativa all'aiuto di Stato SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006) Regime riguardante l'esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici cui l'Italia ha dato esecuzione [notificata con il numero C(2012) 9461]" nella parte in cui la Commissione europea "non ha ordinato il recupero degli aiuti illegali concessi sulla base dell'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili (ICI)".*

La Corte ha ritenuto che la Commissione europea avrebbe dovuto *"[...] esaminare minuziosamente le difficoltà prospettate e le modalità alternative di recupero proposte"*. Successivamente la medesima Commissione ha emesso la decisione del 3 marzo 2023 con la quale ha imposto all'Italia il recupero fornendo, altresì, le indicazioni necessarie per la sua concreta attuazione.

Sulla base della decisione in commento, è stato, quindi, emanato il citato art. 16-bis del D. L. n. 131 del 2024.

Affrontando nel dettaglio quest'ultima disposizione, occorre, innanzitutto, circoscrivere il periodo da prendere in considerazione ai fini del recupero, che è quello che va dall'anno 2006 all'anno 2011.

A questo proposito, per definire l'anno iniziale del recupero, come emerge dalla lettura della decisione della Commissione europea del 2012, si ricorda che:

- "26. L'Italia ha adottato la misura contestata nel 2005¹. Dopo l'entrata in vigore del decreto-legge n. 203/2005, l'esenzione dall'ICI si applicava a enti non commerciali che esercitavano le attività indicate dalla normativa, anche se di natura commerciale.
- 27. A seguito di alcune modifiche alla legge sull'ICI intervenute nel 2006, l'esenzione dall'ICI è divenuta applicabile alle medesime attività, a condizione che esse non avessero natura esclusivamente commerciale".

Per quanto riguarda l'anno finale, è stato preso in considerazione il 2011, poiché è l'ultimo anno in cui si applicava l'imposta comunale sugli immobili (di seguito ICI).

La disposizione prevede, altresì, un obbligo dichiarativo a carico dei soggetti passivi che hanno presentato la dichiarazione per l'imposta municipale propria e per il tributo per i servizi indivisibili per gli enti non commerciali (IMU/TASI ENC) relativa a uno degli anni d'imposta 2012 o 2013.

Il riferimento a tali annualità si fonda sulla circostanza che i soggetti in questione, in considerazione del ravvicinato lasso temporale che ha contrassegnato il passaggio dall'ICI all'IMU, durante il periodo considerato (2006-2011) abbiano comunque posseduto e utilizzato immobili per l'esercizio delle attività meritevoli individuate ai sensi dell'art. 7 comma 1, lett. i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

La norma stabilisce, inoltre, che la dichiarazione del recupero ICI deve essere presentata solo dai soggetti che, in relazione ad almeno una delle annualità 2012 o 2013, hanno presentato la dichiarazione IMU/TASI ENC recante l'indicazione di un'imposta a debito superiore a 50.000 euro annui o che, comunque, siano stati chiamati a versare, anche a seguito di accertamento dei comuni, un importo superiore a 50.000 euro annui.

Viene poi stabilito che la dichiarazione è unica per tutti gli immobili posseduti dal soggetto passivo e deve essere trasmessa esclusivamente in via telematica.

Per quanto riguarda la determinazione dell'importo oggetto del recupero, la disposizione in commento prevede che:

- per la determinazione dell'ICI oggetto del recupero si applica la disciplina dell'IMU vigente nell'annualità 2013;
- la base imponibile, i moltiplicatori e l'aliquota sono, però, quelli stabiliti dalla disciplina dell'ICI, applicabili nell'anno di riferimento interessato dal recupero. Nel solo caso in cui l'aliquota effettiva non è individuabile si applica quella media, pari al 5,5 per mille.

¹ Si precisa che la misura è stata adottata con il comma 2-bis aggiunto dalla legge di conversione 2 dicembre 2005, n. 248 all'art. 7 del D. L. 30 settembre 2005 n. 203.

La disposizione disciplina, inoltre, le modalità di controllo, versamento e accertamento delle somme dovute e delle relative sanzioni di cui si tratterà nel prosieguo delle istruzioni e sancisce che la norma in commento si applica in deroga all'art. 52 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 e che, quindi, i comuni non possono modificare la stessa nell'esercizio della propria potestà regolamentare.

Deve essere evidenziato che l'art. 16-bis, comma 5 in commento ha previsto l'emanazione di un decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, nel quale:

- sono fissati i termini per la presentazione della dichiarazione e per il versamento;
- è stabilita la disciplina e la misura degli interessi applicabili;
- è individuata la struttura che svolge le attività di coordinamento nella gestione delle operazioni di recupero con le risorse umane, finanziarie e strumentali a disposizione.

Il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri (d'ora in poi anche DPCM) 23 dicembre 2025, in esecuzione del disposto del predetto art. 16-bis del D. L. n. 131 del 2024, ha stabilito quanto segue, riprendendo in parte quanto già disciplinato nella norma in questione:

- è fissato al 31 marzo 2026 il termine entro il quale sono tenuti a presentare la dichiarazione per il recupero dell'ICI, per il periodo dal 2006 al 2011, i soggetti passivi che abbiano presentato la dichiarazione IMU/TASI ENC relativamente ad uno degli anni d'imposta 2012 o 2013, indicando un importo a debito per una somma superiore a 50.000 euro annui (ovvero che abbiano subito un accertamento per le medesime imposte e annualità);
- la dichiarazione è unica per tutti gli immobili posseduti sul territorio nazionale nel periodo 2006-2011;
- per la determinazione dell'ICI oggetto del recupero si applica la disciplina dell'IMU vigente al 2013; la base imponibile, i moltiplicatori e l'aliquota sono, invece, quelli stabiliti dall'allora vigente disciplina ICI, applicabile nell'anno interessato dal recupero. Per le annualità in cui l'aliquota effettiva non è individuabile si applica l'aliquota media del 5,5 per mille;
- il versamento del beneficio ricevuto non è dovuto se nel periodo dal 2006 al 2011 sono stati rispettati le condizioni e i limiti previsti dai regolamenti *de minimis*, cosiddetti "general", pro tempore vigenti al tempo dell'aiuto da recuperare, vale a dire il Regolamento (CE) n. 69/2001 della Commissione del 12 gennaio 2001, in vigore fino al 31 dicembre 2006 e il Regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione del 15 dicembre 2006, in vigore dal 1° gennaio 2007 fino al 31 dicembre 2013. Con riferimento alle attività riconducibili all'ambito dei Servizi di interesse economico generale, si applica il Regolamento (UE) n. 360/2012 della Commissione del 25 aprile 2012 relativo all'applicazione degli artt. 107 e 108 del TFUE agli aiuti di importanza minore ("de minimis") concessi ad imprese che forniscono servizi di interesse economico generale. Il versamento non è dovuto anche nel caso in cui l'ammontare dell'aiuto soddisfa i requisiti stabiliti da un regolamento europeo che dichiara alcuni aiuti compatibili con i Trattati;
- l'eventuale versamento, se dovuto, dell'aiuto indebitamente percepito è effettuato entro 30 giorni dal termine di cui sopra per la presentazione della dichiarazione, esclusivamente secondo le disposizioni di cui all'art. 17 del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 e con le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate;
- il modello della dichiarazione e le relative istruzioni sono approvati con successivo decreto del Direttore generale delle finanze, adottato sentita l'ANCI;
- con la dichiarazione il soggetto passivo può, altresì, effettuare la scelta della rateizzazione, come previsto dal citato art. 16-bis;
- alle somme oggetto del recupero di cui al DPCM si aggiungono gli interessi, che decorrono dalla data in cui l'aiuto è divenuto disponibile per il beneficiario e fino alla data del recupero, calcolati secondo il regime dell'interesse composto. Gli interessi sono determinati dal soggetto passivo all'interno della dichiarazione e sono versati insieme alla somma da corrispondere a titolo di recupero;
- le attività di coordinamento della gestione delle operazioni di recupero dell'aiuto sono svolte dal Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, che adempie ai compiti derivanti dalla decisione della Commissione europea del 3 marzo 2023. Il Dipartimento si avvale dei comuni destinatari del gettito per quanto riguarda le attività di controllo delle dichiarazioni e dei versamenti, nonché di quelle di accertamento e di irrogazione delle sanzioni di cui all'art. 16-bis, comma 8, del D. L. n. 131 del 2024.

b) L'imposta comunale sugli immobili (ICI)

Si riepilogano di seguito, con maggiore dettaglio, i successivi passaggi normativi e giurisprudenziali che hanno portato al riconoscimento dell'illegittimità del regime di esenzione ICI originariamente previsto per gli enti non commerciali e al recupero oggetto delle presenti Istruzioni.

In particolare, si ricorda che l'ICI è stata introdotta nell'ordinamento con il D. Lgs. n. 504 del 1992. Soggetti passivi dell'imposta erano tutte le persone fisiche e giuridiche in possesso di immobili. L'imposta doveva essere corrisposta sia dai re-

sidenti che dai non residenti, indipendentemente dall'uso che veniva fatto dell'immobile, ed era calcolata in base al valore catastale del fabbricato.

Ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera i), del suddetto decreto legislativo, l'esenzione dall'imposta era riconosciuta a "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della l. 20 maggio 1985, n. 222".

Occorre, inoltre, precisare che, a norma del comma 2 dell'art. 7 in questione, l'esenzione spettava "per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte".

Il quadro normativo di riferimento veniva successivamente completato dall'art. 7, comma 2-bis del D. L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, come riformulato dall'art. 39 del D. L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, in base al quale "l'esenzione di spesa dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si [intendeva] applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non [avessero] esclusivamente natura commerciale".

Riassumendo, l'esenzione di cui al citato art. 7 era riconosciuta in presenza dei seguenti due requisiti, che dovevano ricorrere contemporaneamente (v. anche, sul punto, la Circolare n. 2/DF del 26 gennaio 2009, recante "Imposta comunale sugli immobili (ICI). Art. 7, comma 1, lettera i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Esenzioni. Quesiti."):

- un requisito di carattere soggettivo, rappresentato dal fatto che l'immobile doveva essere utilizzato da un ente non commerciale così come definito dall'art. 73 (ex art. 87), comma 1, lettera c), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, recante Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), e cioè un ente pubblico o privato diverso dalle società, non avente per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- un requisito di carattere oggettivo, in base al quale gli immobili utilizzati dovevano essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente elencate dalla norma e dette attività non dovevano avere esclusivamente natura commerciale.

Con la richiamata Circolare n. 2/DF del 2009 l'Amministrazione ha precisato quali enti potessero essere considerati non commerciali e le caratteristiche che dovevano presentare le attività svolte da questi ultimi per poter beneficiare dell'esenzione.

In particolare, nella Circolare veniva stabilito che nell'ambito degli enti non commerciali potevano essere compresi:

- 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, vale a dire: 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 (art. 5 della legge 26 febbraio 1987, n. 49); 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, del D. Lgs. 4 maggio 2001, n. 207); gli enti che acquisiscono la qualifica fiscale di Onlus (D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460). La circolare precisava, inoltre, che nell'ambito degli enti privati non commerciali andavano 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.

Con riferimento ai requisiti oggettivi, invece, la Circolare precisava che:

- l'immobile doveva essere effettivamente "utilizzato" dall'ente non commerciale;
- la destinazione alle specifiche attività indicate nella norma doveva essere "effettiva", non rilevando la mera indicazione nello Statuto dell'ente e non potendo tale requisito essere dimostrato sulla base di documenti che attestassero a priori il tipo di attività cui l'immobile era destinato;
- ogni immobile doveva essere utilizzato totalmente per lo svolgimento delle particolari attività richiamate dalla norma di esenzione;
- con riferimento specifico al requisito di cui al comma 2-bis dell'art. 7 del D.L. n. 203 del 2005, in base al quale, come chiarito, le attività svolte dall'Ente non dovevano avere natura "esclusivamente" commerciale, esso si riferiva alle specifiche modalità di esercizio delle attività indicate dalla norma, che consentivano di escludere la commercialità allorquando fossero assenti gli elementi tipici dell'economia di mercato (quali il lucro soggettivo e la libera concorrenza), ma fossero presenti le finalità di solidarietà sociale sottese alla norma di esenzione.

Infine, la Circolare indicava una serie di criteri specifici per ciascuna delle tipologie di attività elencate all'art. 7, comma 1, lett. i), che permettevano di stabilire quando ciascuna di esse dovesse essere considerata di natura non esclusivamente commerciale. Ad esempio, le attività sanitarie dovevano considerarsi svolte con modalità non esclusivamente commerciali nel caso in cui fossero "accreditate o contrattualizzate o convenzionate" con le autorità pubbliche, operando così "in maniera comple-

mentare o integrativa rispetto al servizio pubblico”; nel caso delle attività didattiche, occorreva invece verificare, oltre al fatto che la scuola operasse in maniera “paritaria” rispetto a quella statale, tra l’altro, anche che l’attività non chiudesse “con un risultato superiore al pareggio economico o che eventuali avanzi di gestione [fossero] reinvestiti totalmente nell’attività didattica”.

c) La decisione della Commissione Europea del 19 dicembre 2012

Con la decisione 2013/284/UE del 19 dicembre 2012 relativa all’aiuto di Stato SA 20829 (C26/210) la Commissione europea ha ritenuto, tra gli altri punti, che l’esenzione concessa, nel regime dell’ICI, agli enti non commerciali che svolgevano negli immobili esclusivamente le attività elencate all’art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992 costituissero un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno e illecitamente posto in essere dall’Italia, in violazione dell’art. 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea («TFUE»)². Si ricorda che, in base agli artt. 107 e 108 TFUE, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.

Più in dettaglio, nella decisione la Commissione ha innanzitutto osservato che gli enti non commerciali interessati dall’esenzione in questione svolgevano, almeno parzialmente, attività economiche e che per tale ragione dovessero essere classificati come imprese ai fini dell’applicazione della normativa in materia di aiuti di Stato, nella misura in cui esercitavano tali attività. Secondo la Commissione, infatti, *“la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita un’attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento. La classificazione di un determinato soggetto come impresa dipende pertanto interamente dalla natura delle sue attività”*. È dunque irrilevante *“lo status che una legge nazionale specifica conferisce a un determinato soggetto”*, con la conseguenza che *“anche un soggetto che in base alla normativa nazionale è classificato come un’associazione o una società sportiva può nondimeno essere considerato come un’impresa ai sensi dell’articolo 107, paragrafo 1, del trattato. L’unico criterio rilevante al riguardo è se il soggetto interessato svolga o meno un’attività economica”*.

Allo stesso modo, secondo la Commissione *“l’applicazione della normativa sugli aiuti di Stato non dipende dal fatto che un soggetto venga costituito per conseguire utili, poiché anche un ente senza fine di lucro può offrire beni e servizi sul mercato”*. In terzo luogo, la Commissione ha precisato che *“un soggetto è classificato come impresa sempre in relazione a un’attività specifica. Un soggetto che svolga attività a carattere sia economico che non economico è considerato un’impresa solo per quanto riguarda il primo tipo di attività. Per attività economica si intende ogni attività che preveda l’offerta su un mercato di beni e servizi”*.

Sulla base di questi presupposti, la Commissione ha quindi analizzato l’esenzione ICI oggetto delle presenti Istruzioni, concentrandosi, in particolare, sul disposto dell’art. 7, comma 2-bis, del D. L. n. 203 del 2005, in base al quale, ai fini del riconoscimento del beneficio, le attività elencate dall’art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992 potevano avere natura commerciale, ma a condizione di non avere natura esclusivamente commerciale.

La Commissione ha ritenuto che l’esenzione ICI oggetto di analisi si applicasse, potenzialmente, anche ad attività di natura commerciale e che *“i criteri definiti nella circolare [...] non [fossero] di per sé sufficienti ad escludere la natura economica delle attività svolte”*, con la conseguenza che *“gli enti non commerciali in questione [dovessero] essere classificati come imprese [...]”*. Infine, la Commissione ha precisato che non vale ad escludere la qualifica di un regime come regime di aiuto il fatto che solo alcuni dei benefici concessi in detto ambito si configurino come aiuti ai sensi dell’art. 107, par. 1, del TFUE, essendo al contrario *“sufficiente che, nell’ambito della sua attuazione, si presentino situazioni che si configurano come un aiuto”*.

Di conseguenza, non rientrando il beneficio in nessuna delle ipotesi prospettate dai Trattati, la Commissione ha stabilito l’illegittimità dell’esenzione. Ciononostante, la Commissione ha ritenuto che il recupero dell’aiuto fosse *“assolutamente impossibile”*, in considerazione della mancanza di dati certi in merito all’identificazione dei beneficiari, agli immobili interessati dall’esenzione e, di conseguenza, alla misura del beneficio concesso.

d) La sentenza della Corte di Giustizia dell’Unione europea del 6 novembre 2018 (Cause riunite da C-622/16 a C-624/16)

La decisione del 2012 è stata oggetto di numerose impugnative dinanzi al Tribunale dell’Unione europea, successivamente sfociate in un ulteriore giudizio di appello presso la Corte di Giustizia dell’Unione, poi definito con la sentenza del 6 novembre 2018 (Cause riunite da C-622/16 P a C-624/16 P). Con detta sentenza la Corte di Giustizia ha parzialmente annullato la decisione del 19 dicembre 2012, per la parte in cui la Commissione non ha ordinato il recupero degli aiuti illegali concessi sulla base dell’esenzione dall’ICI ritenendolo, come chiarito, assolutamente impossibile.

² Nella Decisione la Commissione si è anche pronunciata in materia di IMU, riconoscendo, in particolare, la compatibilità con il regime europeo degli aiuti di stato dell’esenzione prevista dal legislatore italiano nell’ambito della disciplina di detto tributo. Il tema sarà trattato più diffusamente nel prosieguo del presente documento, nella parte relativa all’esenzione concessa in tale ambito normativo.

Con riguardo a tale punto, nella sentenza in oggetto la Corte di Giustizia ha osservato che *“la condizione relativa all’esistenza di un’impossibilità assoluta di esecuzione [dell’attività di recupero di un aiuto di stato illegittimo, NDR] non è soddisfatta quando lo Stato membro convenuto si limiti a comunicare alla Commissione difficoltà interne, di natura giuridica, politica o pratica e imputabili alle azioni o alle omissioni delle autorità nazionali, che l’esecuzione della decisione in questione presenta, senza intraprendere alcuna vera iniziativa presso le imprese interessate al fine di recuperare l’aiuto e senza proporre alla Commissione modalità alternative di esecuzione di tale decisione che consentano di sormontare tali difficoltà”*. Nel caso di specie, invece, la Corte ha ritenuto che la Commissione si fosse limitata a dedurre l’impossibilità assoluta di recuperare gli aiuti illegali in questione *“dal solo fatto che era impossibile ottenere le informazioni necessarie per il recupero di tali aiuti avvalendosi delle banche dati catastali e fiscali italiane, e si è al contempo astenuta dall’esaminare l’eventuale esistenza di modalità alternative che consentissero il recupero, **anche solo parziale, di tali aiuti**”*. In altri e più chiari termini, secondo la Corte il recupero di un aiuto illegale può essere considerato *“impossibile”* solo laddove la Commissione accerti, *“dopo un esame minuzioso, che sono soddisfatte due condizioni cumulative”*: da un lato, *“l’esistenza delle difficoltà addotte dallo Stato membro interessato”*, dall’altro, *“l’assenza di modalità alternative al recupero”*. Nel caso di specie, la Commissione aveva omesso tale verifica, rendendo così necessaria la riforma della decisione *in parte qua*.

e) La decisione della Commissione europea del 3 marzo 2023

A seguito della sentenza del 2018, la Commissione ha ripreso il procedimento riguardante il recupero dell’aiuto riconosciuto come illegittimo nella propria precedente decisione del 19 dicembre 2012. All’esito di una nuova interlocuzione con le Autorità nazionali italiane il nuovo procedimento ha, quindi, portato all’adozione da parte della Commissione della decisione 2013/2103 del 3 marzo 2023, con la quale sono state fornite alle Autorità italiane le indicazioni necessarie per operare il recupero, poi recepite nell’art. 16-bis del D. L. n. 131 del 2024 e nel successivo decreto attuativo citati in apertura.

Si forniscono di seguito maggiori dettagli sui passaggi principali della decisione della Commissione del 2023:

- pur condividendo, in linea di principio, l’affermazione delle Autorità italiane in base alla quale non tutti i benefici riconosciuti in applicazione dell’esenzione ICI controversa costituiscono un aiuto di Stato illegittimo, la Commissione ha ritenuto che l’individuazione delle situazioni concrete in cui è occorsa la violazione della normativa unionale appartenga alla fase del recupero e che la necessità di valutare se in ogni singola situazione sia integrata o meno l’illegittimità non configuri, di per sé, l’impossibilità del recupero stesso. Utilizzando le parole della Decisione, *“la Commissione concorda sul fatto che vi possono essere situazioni in cui il vantaggio individuale concesso mediante l’esenzione dall’ICI non si configuri come un aiuto di Stato, poiché i beneficiari non esercitavano attività economiche. Nella sua decisione finale la Commissione non ha riscontrato, in quanto non era necessario, che tutte le attività contemplate dal regime fossero di natura economica. La Commissione ha riscontrato che almeno alcune di queste attività erano economiche e che alcuni utilizzi individuali del regime comportavano un aiuto di Stato”*. Sempre nella fase del recupero, secondo la Commissione, potranno essere verificati ulteriori elementi che potrebbero, in teoria, escludere l’illegittimità dell’aiuto e conseguentemente la necessità del recupero, quali il mancato superamento delle soglie dei cosiddetti aiuti *de minimis* applicabili alle fattispecie di esenzione previste dalla disciplina europea. Sono fatti salvi, altresì, i casi in cui l’ammontare dell’aiuto soddisfa i requisiti stabiliti da un regolamento europeo che dichiara alcuni aiuti compatibili con i Trattati; allo stesso modo, nel corso della procedura di recupero dovranno essere individuati *“gli immobili o le porzioni di immobili utilizzati per attività economiche e quelli utilizzati per attività non economiche”*;
- nonostante l’asserita mancanza di prove obiettive in merito alla corresponsione dell’aiuto, lamentata dalle Autorità italiane, la Commissione ha contestato che non siano utilizzabili, in proposito, *“prove circostanziali”*. In particolare, nonostante riconosca che non siano sufficienti, al fine del recupero, le informazioni disponibili nelle banche dati fiscali e catastali, la Commissione ha stabilito che *“le informazioni contenute nelle dichiarazioni IMU potrebbero fornire informazioni sulle attività svolte negli immobili a partire dal 2012 (ossia dal primo anno di applicazione dell’IMU, che sostituisce l’ICI), e quindi potrebbero aiutare a individuare almeno un elenco indicativo di potenziali beneficiari dell’esenzione dall’ICI”*;
- con riferimento, invece, alla possibile utilizzabilità di documentazione contabile ai fini dell’identificazione dei beneficiari dell’aiuto illegittimo, la Commissione, pur riconoscendo che *“la scadenza degli obblighi di conservazione [...] potrebbe creare difficoltà nell’ottenere informazioni dai beneficiari”*, ha ritenuto che quest’ultimi *“erano a conoscenza, o almeno avrebbero dovuto essere a conoscenza, dell’adozione della decisione di avvio del 2010”* in cui venivano posti dubbi sulla legittimità dei benefici e sui successivi sviluppi dell’iter giudiziale. In particolare, la Commissione ha ritenuto che *“i beneficiari dell’esenzione dall’ICI erano a conoscenza, o almeno avrebbero dovuto essere a conoscenza, del fatto che nella sentenza del 2018 la Corte di giustizia aveva parzialmente annullato la decisione finale, nella parte in cui non è stato ordinato il recupero”*, per cui *“dei beneficiari ragionevolmente giudiziosi potrebbero aver conservato i propri documenti contabili”*. Inoltre, continua la Commissione, non si potrebbe nel caso di specie neppure escludere che *“l’individuazione dei potenziali beneficiari di aiuti illegali possa essere ottenuta [...] ricorrendo a mezzi diversi dalla documentazione dei beneficiari”*;

- infine, la Commissione, nonostante ammetta il rischio che possano essere forniti dati non corretti, ha riconosciuto l'utilizzabilità, ai fini del recupero, di informazioni spontaneamente fornite dai contribuenti attraverso dichiarazioni sostitutive di certificazione e/o dichiarazioni sostitutive di atti di notorietà, in coerenza, peraltro, con gli obblighi dichiarativi diffusamente previsti dall'ordinamento italiano.

In considerazione di quanto sopra, la Commissione ha pertanto richiesto all'Italia di procedere al recupero del beneficio concesso mediante la descritta esenzione ICI, nei termini specifici che sono di seguito riportati:

• **“Articolo 1**

L'Italia recupera dai beneficiari l'aiuto incompatibile concesso nell'ambito della misura di cui all'articolo 1 della decisione 2013/284/UE, ossia l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili (ICI) concessa agli enti non commerciali che svolgevano negli immobili esclusivamente le attività elencate all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92.

• **Articolo 2**

L'aiuto individuale concesso nel quadro del regime di cui all'articolo 1 non costituisce aiuto di Stato se, al momento della concessione, soddisfa le condizioni di un regolamento adottato a norma dell'articolo 2 del regolamento (UE) 2015/1588 del Consiglio (37) o dell'articolo 2 del regolamento (CE) n. 994/98 del Consiglio (38), a seconda di quale sia applicabile al momento della concessione dell'aiuto.

• **Articolo 3**

L'aiuto individuale concesso nel quadro del regime di cui all'articolo 1 che, al momento della concessione, soddisfa le condizioni di un regolamento adottato a norma dell'articolo 1 del regolamento (UE) 2015/1588 o dell'articolo 1 del regolamento (CE) n. 994/98 o da qualunque altro regime di aiuti autorizzato, è compatibile con il mercato interno fino a concorrenza dell'intensità di aiuto massima applicabile a detto tipo di aiuti.

• **Articolo 4**

1. *Le somme da recuperare sono fruttifere di interessi a decorrere dalla data in cui sono state messe a disposizione dei beneficiari fino al loro effettivo recupero.*
2. *Gli interessi sono calcolati secondo il regime dell'interesse composto a norma del capo V del regolamento (CE) n. 794/2004 e del regolamento (CE) n. 271/2008 che modifica il regolamento (CE) n. 794/2004.*

• **Articolo 5**

1. *Il recupero dell'aiuto concesso ai sensi del regime di cui all'articolo 1 deve essere immediato ed effettivo.*
2. *L'Italia garantisce l'attuazione della presente decisione entro quattro mesi dalla data della sua notifica”.*

• **Articolo 6**

1. *Entro due mesi dalla notifica della presente decisione l'Italia trasmette alla Commissione le seguenti informazioni: a) l'elenco dei beneficiari che hanno ricevuto aiuti nel quadro del regime di cui all'articolo 1 e l'importo complessivo degli aiuti ricevuti da ciascuno di loro a norma del regime; b) l'importo complessivo (capitale e interessi) che deve essere recuperato presso ciascun beneficiario; c) una descrizione dettagliata delle misure già adottate e previste per conformarsi alla presente decisione; d) i documenti attestanti che ai beneficiari è stato imposto di rimborsare l'aiuto.*
2. *L'Italia informa la Commissione dei progressi delle misure nazionali adottate per l'esecuzione della presente decisione fino al completo recupero dell'aiuto erogato nell'ambito del regime di cui all'articolo 1. Essa trasmette immediatamente, dietro semplice richiesta della Commissione, le informazioni relative alle misure già adottate e previste per conformarsi alla presente decisione. Essa fornisce inoltre informazioni dettagliate riguardo all'importo dell'aiuto e degli interessi già recuperati presso i beneficiari.*

• **Articolo 7**

La Repubblica italiana è destinataria della presente decisione. La Commissione può pubblicare l'identità dei beneficiari dell'aiuto incompatibile e gli importi recuperati in relazione agli aiuti e agli interessi relativi al recupero in applicazione della presente decisione, fatto salvo l'articolo 30 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio”.

f) L'imposta municipale propria (IMU). L'esenzione per gli enti non commerciali

Sulla base di quanto deciso dalla Commissione è stato, quindi, approvato il citato art. 16-bis del D. L. n. 131 del 2024, che detta le condizioni e le modalità del recupero dell'aiuto concesso mediante la normativa di esenzione ICI.

Nel rimandare a quanto *supra* per indicazioni di maggiore dettaglio sul contenuto della disposizione e del successivo decreto attuativo, si ricorda che, ai fini di identificare presuntivamente i possibili beneficiari dell'esenzione disposta in ambito ICI per gli anni dal 2006 al 2011, la platea dei contribuenti obbligati ad effettuare la dichiarazione finalizzata al recupero è stata circoscritta ai soggetti passivi che abbiano presentato, con riferimento ad almeno uno degli anni 2012 o 2013, la dichiarazione IMU/TASI per enti non commerciali recante un'imposta a debito superiore ai 50.000,00 euro annui (art. 16-bis, comma 1). Inoltre, la disposizione stabilisce che “*per la determinazione dell'ICI oggetto del recupero [...] si applica la disciplina dell'IMU vigente nell'anno 2013*”, mentre “*la base imponibile, i moltiplicatori e l'aliquota sono quelli stabiliti dalla disciplina dell'ICI, applicabili nell'anno di riferimento interessato dal recupero. Nel solo caso l'aliquota effettiva non è individuabile, si applica quella media, pari al 5,5 mille*”.

Ai fini della compilazione della dichiarazione oggetto delle presenti istruzioni, sono pertanto necessarie indicazioni anche in merito alla disciplina normativa relativa all'esenzione per gli enti non commerciali vigente nel regime IMU nell'anno 2013, in quanto, come anticipato, e come si chiarirà meglio nella parte concernente le istruzioni per la compilazione della dichiarazione, l'applicazione di tale disciplina – con l'eccezione degli aspetti relativi alla base imponibile, ai moltiplicatori e all'aliquota dell'imposta, rispetto ai quali si applica, anche ai fini della dichiarazione qui in oggetto, il regime ICI vigente ai tempi dell'eventuale riconoscimento del beneficio – è imposta dalla legge per la determinazione degli obbligati al pagamento dell'imposta rilevante ai fini del presente recupero. Allo stesso modo, saranno fornite indicazioni in merito al regime ICI, rilevante nei termini appena chiariti.

A tal proposito, si ricorda che l'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, ha anticipato l'istituzione in via sperimentale dell'IMU di cui al D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23. Successivamente, l'art. 1, comma 707, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità per l'anno 2014) ha previsto l'applicazione a regime dell'IMU, così come disciplinata dall'art. 13 in esame, eliminandone, quindi, la fase sperimentale. In particolare, il comma 1 del citato art. 13 stabilisce che l'IMU è applicata in tutti i comuni del territorio nazionale in base agli artt. 8 e 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011, in quanto compatibili. Il comma 8 dell'art. 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011, dispone che si applica all'IMU l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i) del D. Lgs. n. 504 del 1992, recante disposizioni in materia di ICI in base al quale sono esenti *"gli immobili utilizzati dai soggetti 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, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, 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"*. La norma di esenzione è stata dapprima modificata dall'art. 91-bis, comma 1, del D. L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27. Si deve, altresì, evidenziare che il comma 4 dello stesso art. 91-bis ha abrogato il comma 2-bis dell'art. 7 del D. L. n. 203 del 2005, il quale prevedeva – come chiarito *supra* – che l'esenzione in parola si intendeva applicabile alle attività indicate nella lett. i) che non avessero esclusivamente natura commerciale.

In merito all'applicazione dell'esenzione relativa all'IMU di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992 è di fondamentale importanza richiamare l'attenzione sul contenuto dei commi 2 e 3 dello stesso art. 91-bis del D. L. n. 1 del 2012. In particolare, 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, integrato dall'art. 9, comma 6, del D. L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, 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"*.

g) Il Regolamento 19 novembre 2012, n. 200

Il Regolamento n. 200 del 2012 ha, quindi, 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 1° 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.

Allo scopo, 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, esplicitati 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.

1.1 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.

1.2 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, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato.

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;
- 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, del D. Lgs. 4 maggio 2001, n. 207); gli enti che acquisiscono, a determinate condizioni, la qualifica fiscale di Onlus (v. il D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 e il riquadro sotto per un approfondimento specifico). 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 av-

ventiste 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-CELL; 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 del D. Lgs. n. 460 del 1997 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".

1.3 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;
- 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., nonché alle attività di culto degli enti degli istituti eretti in enti morali, ai sensi della legge 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 (CELL); 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].

h) La legge n. 199 del 2025

Con riferimento alle attività a carattere assistenziale e/o sanitario, il comma 853 dell'art. 1 della legge di bilancio per il 2026 (legge 30 dicembre 2025, n. 199), riprende pedissequamente il contenuto del Regolamento n. 200 del 2012 affermando che ai fini dell'applicazione dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 1, comma 759,

lettera g), della legge n. 160 del 2019, lo svolgimento delle attività assistenziali e delle attività sanitarie si intende effettuato, per gli effetti di cui all'art. 1, comma 2, della legge n. 212 del 2000, con modalità non commerciali quando le stesse:

a) sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le regioni e gli enti locali, 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 o convenzionate 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.

Al successivo comma 854 precisa che gli enti non commerciali di cui al citato comma 853, lettera a), beneficiano dell'esenzione IMU, laddove rispettino i requisiti prescritti dalla norma, indipendentemente da eventuali importi di partecipazione alla spesa da parte dell'utente o dei familiari in quanto tale forma di cofinanziamento risulta necessaria al fine di garantire la copertura del servizio universale.

Al comma 855 chiarisce inoltre che non è rilevante ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui al comma 853 l'inserimento degli immobili utilizzati per lo svolgimento delle attività assistenziali e delle attività sanitarie in una specifica categoria catastale.

Con riferimento poi alle attività didattiche, il medesimo art. 1 della legge n. 1999 del 2025, al comma 856, introduce una disposizione di carattere interpretativo laddove dispone che l'art. 1, comma 759, lettera g), della legge n. 160 del 2019, si interpreta, per gli effetti di cui all'art. 1, comma 2, della legge n. 212 del 2000, nel senso che le attività didattiche, svolte negli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, si intendono svolte con modalità non commerciali quando il loro corrispettivo medio percepito è inferiore al costo medio per studente (CMS) pubblicato annualmente dal Ministero dell'istruzione e del merito nonché dal Ministero dell'università e della ricerca.

2. I requisiti generali e di settore

Il Regolamento n. 200 del 2012, in attuazione dell'art. 91-bis, comma 3, 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 all'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992, come svolte con modalità non commerciali.

2.1 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 dall'art. 7 comma 1, lett. i), 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 dall'art. 7, comma 1, lett. i), 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 od 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.

3. 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 evidenziare che questi requisiti integrano quelli di carattere oggettivo già previsti dall'art. 7, comma 1, lett. i), 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.

3.1 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 inizialmente definiti dal D.P.C.M. 29 novembre 2001 (successivamente abrogato dal Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 12 gennaio 2017), 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, ecc.), 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 contraddittorio, 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, nella citata decisione del 19 dicembre 2012, 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, invece, come chiarito dalla Commissione sempre nella citata decisione del 19 dicembre 2012, 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, ecc.) 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, ecc.).

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.

3.2 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. L'art. 4, comma 3 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-curricolari 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), 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), 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"*.

– 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), Cost.) 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”*.

Il requisito dell’applicazione della *“contrattazione collettiva al personale docente e non docente”* è, invece, 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 al rispetto del requisito di *“adeguatezza delle strutture agli standard previsti”* lo stesso art. 21, comma 1, del D. Lgs. n. 226 del 2005 stabilisce, poi, 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 n. 53 del 2003, in materia di istruzione e di formazione professionale, 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”*. Ed invero, al paragrafo 172 della decisione in parola, la Commissione ha stabilito che: *“[...] Al riguardo, la Commissione ricorda 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. Come anche la Commissione ha riconosciuto nella comunicazione 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, tali principi riguardano la formazione professionale, la scuola elementare e gli asili nido privati e pubblici, l'attività d'insegnamento esercitata in via accessoria nelle università, nonché l'offerta di istruzione universitaria. Alla luce di quanto precede, la Commissione ritiene che le rette di importo simbolico cui si riferisce il decreto non possano essere considerate una remunerazione del servizio fornito. Pertanto, nella fattispecie, considerati i requisiti ge-*

nerali e soggettivi di cui agli articoli 1 e 3 del regolamento e i requisiti oggettivi specifici di cui all'articolo 4, la Commissione ritiene che il servizio didattico fornito dagli enti in questione non possa essere considerato un'attività economica".

3.3 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 alla 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 all'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 citata 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.

3.4 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, come già ricordato *supra*, la Commissione, nella decisione del 19 dicembre 2012 ha stabilito 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 ha anche chiarito 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.

3.5 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, si ricorda che la Commissione, nella decisione del 19 dicembre 2012, ha stabilito 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 ha anche chiarito 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.

4. I criteri per la determinazione del rapporto proporzionale

L'art. 5 del Regolamento, dedicato all'individuazione del rapporto proporzionale di cui all'art. 91-bis, comma 3, 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 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 del comma 5 dell'art. 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 riportare 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 del comma 5 dell'art. 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; in alternativa, 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 ai fini dell'applicazione del tributo.

PARTE SECONDA - LA DICHIARAZIONE

1. Caratteristiche generali

Come più volte ricordato, l'art. 16-bis del D. L. n. 131 del 2024 prevede che la dichiarazione Recupero ICI ENC, relativa al periodo dal 2006 al 2011, deve essere presentata, esclusivamente in via telematica, dai soggetti passivi che abbiano presentato la dichiarazione per l'IMU/TASI ENC con riferimento ad almeno uno degli anni 2012 e 2013, recante l'indicazione di un'imposta a debito superiore a 50.000 euro annui, o che comunque siano stati chiamati a versare, anche a seguito di accertamento da parte dei comuni, un importo superiore a 50.000 euro annui.

La dichiarazione è unica per tutti gli immobili posseduti da ciascun soggetto passivo e reca l'indicazione delle somme oggetto del recupero, comprensive degli interessi, le quali, ove superiori a 100.000 euro, possono essere rateizzate in quattro quote trimestrali di pari importo.

Il DPCM stabilisce, in applicazione dell'art. 16-bis, che la dichiarazione deve essere presentata entro il 31 marzo 2026. A questo proposito, occorre soffermarsi sul disposto dell'art. 2 del DPCM, il quale interviene sulla disciplina e sulla misura degli interessi applicabili stabilendo che alle somme oggetto del recupero ICI si aggiungono gli interessi che devono essere indicati nella dichiarazione³. Detti interessi decorrono dalla data in cui l'aiuto è divenuto disponibile per il beneficiario fino alla data del recupero, da intendersi la data di presentazione della dichiarazione o il 31 marzo 2026, termine ultimo di presentazione della dichiarazione, nel caso in cui venga richiesta la dilazione del versamento in quattro rate.

Si deve ribadire che per la determinazione dell'ICI oggetto del recupero si deve applicare la disciplina dell'IMU vigente nell'anno 2013, mentre si deve tenere conto della base imponibile, dei moltiplicatori e dell'aliquota previsti dalla disciplina dell'ICI, applicabili nell'anno di riferimento interessato dal recupero. Nel solo caso in cui l'aliquota effettiva non sia individuabile si applica l'aliquota media, pari al 5,5 per mille.

Per tali ragioni il modello dichiarativo presenta sostanzialmente le medesime caratteristiche di quello relativo all'IMU, tenendo, però, conto delle peculiarità che contraddistinguono la disciplina del recupero ICI.

A questo proposito si deve, innanzitutto, fare riferimento all'art. 91-bis del D. L. n. 1 del 2012, il quale 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 l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile, quale risulta da apposita dichiarazione.

³ L'art. 2, comma 1, del DPCM in merito all'applicazione degli interessi richiama gli artt. 9 e 11 del Regolamento (CE) n. 794/2004 della Commissione del 21 aprile 2004, recante disposizioni di esecuzione del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del Trattato CE, come modificato dal regolamento (CE) n. 271/2008 della Commissione del 30 gennaio 2008 e dell'art. 16, paragrafo 2, del regolamento di procedura (UE) 2015/1589 del Consiglio del 13 luglio 2015 recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'aiuto da recuperare a seguito di una decisione di recupero e della Comunicazione della Commissione sul recupero degli aiuti di Stato illegali e incompatibili (2019/C247/01).

In sintesi, l'ente non commerciale deve presentare la dichiarazione Recupero ICI ENC in relazione alle seguenti casistiche di immobili nei quali sono esercitate le attività di cui al più volte citato art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992, cosiddette meritevoli e cioè quelli:

- totalmente imponibili;
- parzialmente imponibili o totalmente esenti.

2. Modalità di compilazione della dichiarazione. Frontespizio

Sul frontespizio del modello Recupero ICI ENC la casellina "SOSTITUTIVA DEL PROTOCOLLO TELEMATICO" va barrata nel solo caso in cui si procede alla presentazione di una nuova dichiarazione Recupero ICI ENC sostitutiva di una dichiarazione precedentemente inviata. Nel campo adiacente, pertanto, va indicato il protocollo telematico dell'ultima dichiarazione inviata.

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

- **Contribuente;**
- **Dati relativi al rappresentante firmatario della dichiarazione;**
- **Quadri compilati e de minimis/SA;**
- **Firma;**
- **Impegno alla presentazione telematica.**

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

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 a **"Quadri compilati e de minimis/SA"**, si precisa che lo stesso deve essere compilato indicando nei campi "A" e "B" il numero totale degli immobili dichiarati nei corrispondenti Quadri, vale a dire il Quadro A, concernente gli immobili totalmente imponibili, e il Quadro B relativo agli immobili parzialmente imponibili o totalmente esenti.

In ciascuno dei campi concernenti le annualità dal 2006 al 2011 si deve indicare obbligatoriamente: **0.** nel caso in cui non sono stati rispettati i limiti e le condizioni del *de minimis* generale e SIEG o non si rientra in un regime di aiuto autorizzato o esente da notifica; **1.** nel caso in cui sono stati rispettati i limiti e le condizioni del *de minimis* generale; **2.** nel caso in cui sono stati rispettati i limiti e le condizioni del *de minimis* SIEG; **3.** nel caso in cui si rientri in un regime di aiuto autorizzato o esente da notifica. Nel caso in cui si rientri in un regime di aiuto autorizzato o esente da notifica deve essere riportato il numero e l'anno di autorizzazione del regime SA (State aid) reperibile al seguente link: <https://competition-cases.ec.europa.eu/search?caseInstrument>. Si precisa che il modello dovrà essere compilato fino al Rigo "Totale complessivo recupero ICI dovuto" del Quadro D anche nel caso in cui si rientri, per tutti gli anni rilevanti ai fini della dichiarazione, in una delle ipotesi di cui ai numeri da 1 a 3 sopra indicate.

Il computo del *de minimis* sarà descritto nel prosieguo delle istruzioni.

Il riquadro concernente la **"Firma"** è riservato alla sottoscrizione della dichiarazione, a pena di nullità, da parte del 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 cinque Quadri e precisamente:

- Il **"Quadro A"** riservato alla descrizione degli immobili totalmente imponibili;
- 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 del recupero ICI;
- Il **"Quadro D"** relativo alla liquidazione del recupero ICI;
- Il **"Quadro E"** concernente il dettaglio di liquidazione del recupero ICI.

Occorre evidenziare che i Quadri "D" ed "E" sono dedicati al riepilogo del recupero e, quindi, si riferiscono a tutti gli immobili dichiarati, a tutti i comuni e a tutti gli anni di imposta, mentre i Quadri "A", "B" e "C" riguardano i singoli comuni e i singoli anni di imposta.

Pertanto, dovranno essere compilati tanti Quadri "A", "B" e "C" quanti sono i comuni in cui l'ENC possedeva gli immobili, per ogni anno di imposta, indicando il "Codice Comune", che corrisponde al codice catastale del singolo Comune nel cui territorio sono situati gli immobili, costituito da quattro caratteri, e lo specifico anno di imposta interessato dal recupero.

Fatta questa premessa si passa alla descrizione delle modalità di compilazione dei Quadri che compongono la dichiarazione.

3.1 Compilazione del Quadro A

Il Quadro "A", dedicato agli **"Immobili totalmente imponibili"**, è riservato ai solì immobili nei quali sono esercitate le attività di cui al più volte citato art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992, cosiddette meritevoli, svolte però con modalità commerciali e, pertanto, totalmente assoggettati ad imposizione.

Tale situazione si riscontra nel caso in cui il corrispettivo medio percepito dall'ente non commerciale – che nel riquadro relativo alle "Altre attività" del successivo "Quadro B", è stato denominato "Cenc" – risulta superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità commerciali nello stesso ambito territoriale e che nel medesimo riquadro 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 e le attività sportive.

Si ricorda che 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 "Cms" 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 specificamente dedicato all'"Attività didattica".

– Come compilare i singoli campi del Quadro A

Il Quadro A deve essere compilato nel caso in cui nell'immobile veniva svolta, con modalità commerciali, un'attività di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992, vale a dire un'attività meritevole.

Ogni riquadro descrittivo del singolo immobile comprende i campi da **1** a **21** 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 con valore determinato sulla base delle scritture contabili.

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 ancora iscritto in catasto relativamente all'anno di riferimento, 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 del recupero ICI è esclusivamente il titolare del diritto di usufrutto, uso, abitazione, superficie, enfiteusi, oppure il locatario finanziario o il concessionario di aree demaniali.

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 11 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 **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.

Nel **campo 13** indicare: **1.** per l'aliquota effettiva, vale a dire l'aliquota ICI vigente nell'anno di riferimento **2.** per l'aliquota media, vale a dire 5.5 per mille, che si applica nel solo caso in cui non è individuabile l'aliquota effettiva.

Nel **campo 14** indicare l'aliquota da applicare.

Il **campo 15** deve essere compilato nel caso in cui si sono verificate le condizioni per l'applicazione delle riduzioni.

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 sia acquistato il diritto all'agevolazione sia nel caso in cui tale diritto sia stato perso;
- 2.** immobile inagibile/inabitabile, se si tratta di fabbricati che erano stati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati;
- 3.** altre riduzioni che devono essere poi indicate nelle **"Annotazioni"**.

Il **campo 16** deve essere barrato se il contribuente ha acquistato il diritto sull'immobile.

il **campo 17**, invece, deve essere barrato se il contribuente ha ceduto detto diritto.

Il **campo 18** 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 19** 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 18. 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 ICI. In mancanza, nello spazio denominato "Estremi del titolo" vanno indicati gli estremi dell'atto, del contratto o della concessione.

Il **campo 20** 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 21** deve essere utilizzato solo per dichiarare l'inizio/termine dell'agevolazione riconducibile al **campo 15** concernente le riduzioni. Pertanto, nel **campo 21**, il contribuente dovrà indicare: la lettera **"I"** nel caso di inizio dell'agevolazione; la lettera **"T"** nel caso di termine dell'agevolazione.

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 contiene le informazioni relative agli immobili parzialmente imponibili o totalmente esenti, sulla base dei criteri e dei requisiti che sono stati illustrati per ciascuna tipologia di attività meritevole.

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 nei quali sono esercitate le attività cosiddette meritevoli parzialmente imponibili o totalmente esenti e si compone di tre riquadri di cui:

- il primo, denominato **"Immobili parzialmente imponibili o totalmente esenti"** relativo alla tipologia di attività in esso svolta e all'identificazione catastale dell'immobile, nonché ai dati relativi ai casi in cui l'immobile è oggetto di

comodato o mantiene il rapporto di strumentalità con l'attività meritevole svolta nell'immobile stesso, ai sensi della disposizione di natura interpretativa, contenuta nell'art. 1, comma 71, lett. a) e b), della legge n. 213 del 2023⁴;

- il secondo, denominato **"Attività didattica"**, 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, denominato **"Altre attività"**, 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.

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.

Con riferimento al **campo 16**, denominato **"Esenzione"**, il dichiarante dovrà indicare: **0**. nel caso in cui si applichi esclusivamente l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992. In questo caso il dichiarante dovrà compilare il riquadro dedicato alla **"ATTIVITÀ DIDATTICA"** o alle **"ALTRE ATTIVITÀ"** a seconda della tipologia di attività svolta; **1**. per l'esenzione per immobili non utilizzabili né disponibili; **2**. per le altre esenzioni. In tali due ultimi casi, che possono includere le ipotesi in cui il comune abbia previsto una esenzione totale nel proprio regolamento, il dichiarante non deve compilare gli altri riquadri.

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. A questo proposito, si veda l'art. 1, comma 71, lett. a) della legge n. 213 del 2023, riportato nella nota n. 6.

A questo proposito, si precisa che nel **campo 23** deve essere indicato: **1**. Per comodato [art. 1 comma 71, lett. a) legge n. 213 del 2023]; **2**. Per immobili strumentali [art. 1 comma 71, lett. b) legge n. 213 del 2023], mentre nel **campo 24** deve essere indicata la denominazione dell'ente non commerciale comodatario.

Il **secondo riquadro**, dedicato all'**"ATTIVITÀ DIDATTICA"**, è diretto alla determinazione della superficie assoggettabile al recupero ICI per ciascun immobile in cui viene svolta l'attività in questione e quindi al valore imponibile da assoggettare al recupero ICI, a seguito dell'applicazione dei criteri generali e di settore previsti dal Regolamento n. 200 del 2012, illustrati nei paragrafi precedenti.

Il riquadro prevede, innanzitutto, l'indicazione del Cm, vale a dire il corrispettivo medio percepito dall'ente non commerciale e del Cms, vale a dire il costo medio per studente per l'anno 2013 pubblicato sul sito *internet* www.finanze.gov.it, 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;

⁴ L'art. 1, comma 71, lett. a) della legge n. 213 del 2023 dispone che "l'articolo 1, comma 759, lettera g), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, nonché le norme da questo richiamate o sostituite si interpretano, per gli effetti di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, 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.

Sul punto, si veda anche la Circolare n. 2/DF del 16 luglio 2024.

- **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 a¹)** 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 b¹)** quando il rapporto di cui al Rigo b) è correlato 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 e, quindi, a soggetti esterni all'ambito universitario.

Proseguendo l'esame dei rigi, si precisa che al **Rigo d)** deve essere indicata la somma delle eventuali percentuali di imponibilità risultante dai rapporti precedenti ed esposti nei rigi 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 del recupero ICI, ai sensi dell'art. 5 del Regolamento n. 200 del 2012 che riguarda l'individuazione del rapporto proporzionale.

Tale valore viene determinato, secondo quanto espressamente stabilito dall'art. 16-bis, comma 1, del D. L. n. 131 del 2024, tenendo conto anche della disciplina dell'ICI applicabile nell'anno interessato dal recupero. A questo proposito, si ricorda che, secondo quanto stabilito dall'art. 5 del D. Lgs. n. 504 del 1992, la base imponibile dell'ICI è costituita dal valore degli immobili che, per i fabbricati iscritti in catasto, è rappresentato dalla rendita catastale dell'immobile, rivalutata del 5%, moltiplicata per:

- 140 se si tratta di fabbricati classificati nei gruppi catastali B (collegi, convitti, ecc.). Si ricorda che questo coefficiente è stato rivalutato nella misura del 40 per cento per effetto dell'art. 2, comma 45, del D. L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito dalla legge n. 286 del 24 novembre 2006. La rivalutazione decorre dalla data di entrata in vigore (3 ottobre 2006) del decreto-legge;
- 100 per i fabbricati dei gruppi catastali A e C (con esclusione delle categorie A/10 e C/1);
- 50 per i fabbricati del gruppo catastale D e della categoria A/10;
- 34 per i fabbricati della categoria C/1.

Per i terreni agricoli la base imponibile è data dal reddito dominicale, rivalutato del 25%, moltiplicato per 75.

Una volta determinata la base imponibile ICI, alla stessa deve essere applicata la percentuale di imponibilità indicata nel rigo d).

Nel **Rigo f)** deve essere riportato il valore da considerare ai fini dell'applicazione/esenzione del recupero ICI, 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 ICI, relativa all'immobile preso in considerazione, il valore risultante dalla lett. e), ossia il valore da considerare ai fini dell'applicazione del recupero ICI, 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 recupero ICI. In questo caso dovrà essere barrato il campo corrispondente al **Rigo g)**.

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 recupero ICI. Si dovrà, quindi, continuare nella compilazione dei rigi successivi e precisamente nel:

- **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 recupero ICI, risultante dal prodotto tra l'importo di cui al Rigo f) e la misura percentuale da assoggettare a recupero ICI, pari all'unità da cui si sottrae la misura percentuale di esenzione indicata al Rigo i), vale a dire 1-i;
- **Rigo k)** deve essere indicato il valore complessivo da assoggettare a recupero ICI 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 a recupero ICI.

Il riquadro prevede 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 per l’anno 2013”*.

Passando all’esame dei rigli del riquadro in commento, si deve precisare che, come già illustrato in merito ai medesimi rigli 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 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 dell’immobile che, nello stesso tempo, era utilizzato in parte per accogliere persone che partecipavano a 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 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 a¹)** 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 giorni all’anno sono destinate allo svolgimento di attività ricettiva di tipo commerciale;
- **Rigo b¹)** 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, nello stesso tempo, era utilizzato in parte per accogliere persone che partecipavano a un pellegrinaggio e in parte per lo svolgimento di attività ricettiva di tipo commerciale.

Proseguendo l’esame dei rigli, si precisa che al **Rigo d)** deve essere indicata la somma delle eventuali percentuali di imponibilità risultante dai rapporti precedenti ed esposti nei rigli 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 del recupero ICI, ai sensi dell’art. 5 del Regolamento n. 200 del 2012 che riguarda l’individuazione del rapporto proporzionale.

Tale valore viene determinato, secondo quanto espressamente stabilito dall’art. 16-bis, comma 1, del D. L. n. 131 del 2024, tenendo conto della disciplina dell’ICI applicabile nell’anno interessato dal recupero. A questo proposito, si ricorda che, secondo quanto stabilito dall’art. 5 del D. Lgs. n. 504 del 1992, la base imponibile dell’ICI è costituita dal valore degli immobili che, per i fabbricati iscritti in catasto, è rappresentato dalla rendita catastale dell’immobile, rivalutata del 5%, moltiplicata per:

- 140 se si tratta di fabbricati classificati nei gruppi catastali B (collegi, convitti, ecc.). Si ricorda che questo coefficiente è stato rivalutata nella misura del 40 per cento per effetto dell’art. 2, comma 45, del D. L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito dalla legge n. 286 del 24 novembre 2006. La rivalutazione decorre dalla data di entrata in vigore (3 ottobre 2006) del decreto-legge;
- 100 per i fabbricati dei gruppi catastali A e C (con esclusione delle categorie A/10 e C/1);
- 50 per i fabbricati del gruppo catastale D e della categoria A/10;
- 34 per i fabbricati della categoria C/1.

Per i terreni agricoli la base imponibile è data dal reddito dominicale, rivalutato del 25%, moltiplicato per 75.

Una volta determinata la base imponibile ICI, alla stessa deve essere applicata la percentuale di imponibilità indicata nel rigo d).

3.3 Compilazione del Quadro C

Il **Quadro C** è riservato alla *“DETERMINAZIONE DEL RECUPERO ICI”* e indica il totale del recupero ICI complessivamente calcolato, in riferimento a un determinato comune per ogni anno di imposta, come innanzi precisato in apertura del paragrafo 3. Passando alla descrizione dei singoli rigli, nel **Rigo a)**, che riguarda il *“Recupero ICI”*, occorre riportare l’ammontare complessivo dello stesso calcolato 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 in riferimento allo stesso comune e allo stesso anno di imposta, si dovrà indicare il totale del recupero.

Nel **Rigo b)**, dedicato all'“ICI già versata” occorre riportare, sempre con riferimento allo stesso comune e anno di imposta, l'importo totale dell'ICI eventualmente versato, indicando la data del versamento in acconto e a saldo. Nel caso in cui sia stato effettuato un unico versamento si deve utilizzare il campo “Data del versamento (Acconto/Unica soluzione)”.

Nel **Rigo c)**, dedicato al “Recupero ICI (a – b)” si deve indicare l'ammontare della differenza tra gli importi esposti nei precedenti righe a e b.

Nel **Rigo d)** va inserito l'importo degli interessi, i quali, ai sensi del combinato disposto dell'art. 16-bis, commi 3 e 5, del D. L. n. 131 del 2024 e dell'art. 2 del DPCM, sono, come già chiarito, quelli previsti dagli artt. 9 e 11 del Regolamento (CE) n. 794/2004 della Commissione del 21 aprile 2004, recante disposizioni di esecuzione del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio recante modalità di applicazione dell'art. 93 del Trattato CE, come modificato dal regolamento (CE) n. 271/2008 della Commissione del 30 gennaio 2008 e dell'art. 16, paragrafo 2, del regolamento di procedura (UE) 2015/1589 del Consiglio del 13 luglio 2015 recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'aiuto da recuperare a seguito di una decisione di recupero e della Comunicazione della Commissione sul recupero degli aiuti di Stato illegali e incompatibili (2019/C247/01).

Detti interessi decorrono dalla data in cui l'aiuto è divenuto disponibile per il beneficiario fino alla data del recupero, da intendersi la data di presentazione della dichiarazione o il 31 marzo 2026, termine ultimo di presentazione della dichiarazione, nel caso in cui venga richiesta la dilazione del versamento in quattro rate.

Per il calcolo degli interessi deve essere utilizzata esclusivamente l'applicazione web disponibile sul sito internet www.finanze.gov.it del Dipartimento delle finanze.

Infine, nel **Rigo e)**, “Totale recupero (c + d)” deve essere indicata, sempre con riferimento al singolo comune e al relativo anno di imposta, la somma totale del recupero ICI e degli interessi come sopra calcolati.

3.4 Compilazione del Quadro D

Il Quadro in commento, dedicato alla “LIQUIDAZIONE DEL RECUPERO ICI”, assieme al Quadro E, è dedicato al riepilogo del recupero e, quindi, si riferisce a tutti gli immobili dichiarati dal singolo contribuente, in relazione a tutti i comuni e a tutti gli anni di imposta oggetto del recupero.

Nel **primo rigo**, recante “Totale complessivo recupero ICI”, deve essere riportato il totale del recupero, comprensivo degli interessi, riferito a tutti gli immobili dichiarati, per tutti i comuni e per tutti gli anni di imposta.

Nel **secondo rigo**, recante “Totale complessivo recupero ICI dovuto” occorre inserire il totale della somma dovuta al netto delle somme relative alle annualità che rientrano nei *de minimis* o SA.

Nel **terzo rigo** concernente la “Rateazione” va indicato Sì o No a seconda che il soggetto eserciti o meno la facoltà di cui all'art. 16-bis, comma 4, del D. L. n. 131 del 2024, in base al quale le somme oggetto del recupero, ove superiori a 100.000 euro, possono essere rateizzate in quattro quote trimestrali di pari importo.

Come anticipato, si precisa che il modello dovrà essere compilato fino al Rigo “Totale complessivo recupero ICI dovuto” anche nel caso in cui si rientri, per tutti gli anni rilevanti ai fini della dichiarazione, in una delle ipotesi di cui ai numeri da 1 a 3 indicate nel Quadro “Quadri compilati e superamento soglia” del Frontespizio. In tale ipotesi, nel Rigo in questione dovrà essere indicato il valore 0.

3.5 Compilazione del Quadro E

Il Quadro in commento, dedicato al “DETTAGLIO DI LIQUIDAZIONE DEL RECUPERO ICI” reca il dettaglio del totale dovuto ai fini del recupero per ogni comune e per ogni anno di imposta.

In particolare, nel campo “Codice comune” deve essere indicato il codice catastale di ogni singolo ente locale nei confronti del quale viene effettuato il versamento.

Per ogni singolo comune deve essere indicato, in riferimento ad ogni anno di imposta, l'eventuale superamento della soglia dei *de minimis*, e il totale dovuto per ogni anno, nonché il totale dovuto complessivo del recupero e l'importo delle rate, ove il contribuente abbia esercitato la relativa opzione. In particolare, nel campo denominato “De minimis/SA” occorre indicare, in coerenza con quanto dichiarato nel frontespizio, **SÌ** o **NO** a seconda che siano stati rispettati o meno i limiti e le condizioni del *de minimis* generale o SIEG o indicare **SÌ** nel caso in cui si rientri in un regime di aiuto autorizzato o esente da notifica.

Se si è indicato NO nel campo denominato “Totale dovuto” si deve indicare 0.

Per quanto riguarda il superamento delle soglie dei *de minimis* si evidenzia che l'art. 16-bis, comma 2, del D. L. n. 131 del 2024 prevede che il versamento non è effettuato se, nel periodo dal 2006 al 2011, non sono state superate le soglie

di aiuto, ovvero sono stati rispettati le condizioni e i limiti previsti dalle discipline europee, al tempo vigenti, in materia di aiuti di Stato, di importo limitato.

Si precisa, a questo proposito, che, in ragione delle caratteristiche specifiche del recupero in commento legate, tra l'altro, al considerevole lasso di tempo ormai trascorso, è possibile frazionare la soglia dei *de minimis* per annualità.

In concreto, la verifica del superamento della soglia deve essere valutata in ragione di ciascuna annualità compresa nel periodo del recupero ICI (ad esempio, per l'anno 2006 e per ogni anno successivo il confronto deve essere effettuato tra l'importo da recuperare nella singola annualità e la frazione del *de minimis* triennale, vale a dire $200.000/3 = 66.666$), per gli importi risultanti dai regolamenti *de minimis*, cosiddetto "generale", pro tempore vigenti al tempo dell'aiuto da recuperare, vale a dire il Regolamento (CE) n. 69/2001 della Commissione del 12 gennaio 2001, in vigore fino al 31 dicembre 2006 e il Regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione del 15 dicembre 2006, in vigore dal 1° gennaio 2007 fino al 31 dicembre 2013.

Nel caso di attività riconducibili all'ambito dei Servizi di interesse economico generale, ai sensi dell'art. 2, comma 2, del "Regolamento (UE) n. 360/2012 della Commissione del 25 aprile 2012 relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti di importanza minore (*«de minimis»*) concessi ad imprese che forniscono servizi di interesse economico generale", l'importo di riferimento per il calcolo della frazione del *de minimis* triennale, da comparare all'importo da recuperare nella singola annualità, è pari a 500.000 euro.

Anche in questo caso vale quanto affermato nell'ipotesi di *de minimis* "generale", vale a dire che è possibile frazionare la soglia del *de minimis* per singola annualità e la frazione del *de minimis* triennale, vale a dire $\text{Euro } 500.000/3 = \text{Euro } 166.666$.

4. Termine e modalità di presentazione della dichiarazione

Per quanto riguarda il termine di presentazione della dichiarazione si ricorda che la dichiarazione telematica Recupero ICI ENC deve essere presentata entro il 31 marzo 2026, a norma dell'art. 1, comma 1, del DPCM.

La dichiarazione deve essere presentata direttamente dal dichiarante oppure tramite un intermediario abilitato ai sensi dell'art. 3, comma 3, del 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, il servizio 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 occorre 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 delle somme dovute a titolo di Recupero ICI

Il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione deve essere effettuato, a norma dell'art. 1, comma 4, del DPCM, entro 30 giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione, vale a dire entro il 30 aprile 2026, esclusivamente secondo le disposizioni di cui all'art. 17 del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, a favore dei comuni ove sono ubicati gli immobili oggetto del recupero, come previsto dall'art. 16-bis, comma 3, del D. L. n. 131 del 2024.

Ai sensi del medesimo comma 3, sugli importi dovuti sono applicati gli interessi secondo le metodologie di calcolo previste dalla normativa europea in materia di aiuti di Stato, a decorrere dalla data in cui le somme da recuperare sono state messe a disposizione dei beneficiari fino al loro effettivo recupero. A questo proposito, si richiama l'art. 2 del DPCM secondo il quale, ai sensi degli art. 9 e 11 del Regolamento (CE) n. 794/2004 della Commissione del 21 aprile 2004, recante disposizioni di esecuzione del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del Trattato CE, come modificato dal Regolamento (CE) n. 271/2008 della Commissione del 30 gennaio 2008 e dell'art. 16, paragrafo 2, del regolamento di procedura (UE) 2015/1589 del Consiglio del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'aiuto da recuperare ai sensi di una decisione di recupero e della Comunicazione della Commissione sul recupero degli aiuti di Stato illegali e incompatibili (2019/C247/01), gli interessi sono calcolati secondo il regime dell'interesse composto.

Il comma 2 dello stesso art. 2 del DPCM dispone che il soggetto passivo determina gli interessi nella dichiarazione e li versa insieme alla somma da corrispondere a titolo di recupero ICI.

In merito al computo degli interessi, si ribadisce che gli stessi devono essere calcolati fino alla data di presentazione della dichiarazione o al 31 marzo 2026, termine ultimo di presentazione della dichiarazione, nel caso in cui venga richiesta la dilazione del versamento in quattro rate in caso di tempestiva presentazione della dichiarazione. Diversamente, nel caso di dichiarazione tardiva gli interessi devono essere computati fino alla data di presentazione della dichiarazione.

Si fa presente che per il calcolo degli interessi occorre utilizzare esclusivamente il foglio di calcolo disponibile sul sito www.finanze.gov.it.

Infine, ai sensi dell'art. 16-bis, comma 4, del D. L. n. 131 del 2024, le somme oggetto del recupero, comprensive degli interessi, ove superiori a 100.000 euro, possono essere rateizzate in quattro quote trimestrali di pari importo. La scelta della rateizzazione deve essere indicata in dichiarazione.

6. Le attività di controllo delle dichiarazioni e dei versamenti

L'art. 16-bis, comma 7, del D. L. n. 131 del 2024 stabilisce che le attività di controllo delle dichiarazioni e dei versamenti, nonché quelle di accertamento e di irrogazione delle sanzioni previste dalla stessa disposizione, sono effettuate dal comune interessato dalle misure di aiuto o dal soggetto cui l'ente stesso ha affidato la riscossione delle proprie entrate.

La norma in commento prevede, poi, che i relativi dati sono messi a disposizione della struttura individuata ai sensi dell'art. 16-bis, comma 5. All'art. 3 il DPCM identifica nel Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze la struttura deputata a svolgere le attività di coordinamento nella gestione delle operazioni di recupero ICI con le risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili a legislazione vigente.

Il Dipartimento delle finanze, inoltre, adempie ai compiti derivanti dalla decisione della Commissione europea del 3 marzo 2023 e si avvale dei comuni destinatari del gettito del recupero proprio per quanto riguarda le attività di controllo delle dichiarazioni e dei versamenti, nonché quelle di accertamento e di irrogazione delle sanzioni.

7. Le sanzioni

Nel presupposto che le disposizioni recate dall'art. 16-bis del D. L. n. 131 del 2024 sono dirette a disciplinare una procedura di recupero di un aiuto illegittimamente concesso e non tipicamente di un tributo, la norma in commento fissa specifiche sanzioni applicabili in caso di omessa presentazione della dichiarazione del recupero ICI, di dichiarazione infedele e di versamento di un importo difforme rispetto a quanto dichiarato.

Ed invero, per l'omessa presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione amministrativa del cento per cento dell'importo non versato, con un minimo di 50 euro.

Se la dichiarazione è infedele si applica la sanzione amministrativa del quaranta per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro.

In caso di versamento di un importo difforme rispetto a quanto dichiarato, l'art. 16-bis, comma 8, del D. L. n. 131 del 2024 stabilisce che si applica la sanzione amministrativa di cui all'art. 13 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. Tale riferimento normativo deve essere, però, attualizzato alla luce delle recenti modifiche intervenute a seguito dell'attuazione della legge di delega fiscale 9 agosto 2023, n. 111 in materia di sanzioni amministrative, ad opera dell'art. 2, comma 1, lett. l), del D. Lgs. 14 giugno 2024, n. 87 e, a decorrere dal 1° gennaio 2026, dell'art. 38 del testo unico sanzioni tributarie amministrative e penali di cui al D. Lgs. 5 novembre 2024, n. 173. In base a tali disposizioni, chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti risultanti dalla dichiarazione è soggetto alla sanzione amministrativa pari al venticinque per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile.

Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni detta sanzione è ridotta alla metà.

Come stabilito dallo stesso art. 13, comma 1, del D. Lgs. n. 471 del 1997, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni la sanzione è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo, fatta salva in ogni caso l'applicazione delle disposizioni sul ravvedimento.