

Un'ordinanza della Cassazione sulle attività svolte con modalità non commerciali

Immobili, esenzione in chiaro

L'esonero (Ici, Imu, Tasi) non spetta per utilizzo indiretto

Pagina a cura
di SERGIO TROVATO

L'esenzione dal pagamento dell'Ici e, più in generale, per Imu e Tasi non può essere riconosciuta se le attività sanitarie, assistenziali, ricreative, didattiche, culturali vengono svolte in forma non commerciale da un soggetto utilizzatore degli immobili, che non ne sia proprietario, anche se le attività stesse sono assistite da finalità di interesse pubblico e perseguono obiettivi socialmente utili. In caso di utilizzazione indiretta degli immobili non si ha diritto a fruire dei benefici fiscali. A maggior ragione se l'utilizzatore è una società per azioni, che ha per sua natura scopi di lucro. Lo ha chiarito la Corte di cassazione, con l'ordinanza 4047 del 12 febbraio 2019.

Per i giudici di legittimità l'articolo 7, comma 1, lett. i) del decreto legislativo 504/1992 «esige la duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito».

Dunque, l'esenzione dall'Ici «non spetta nel caso di utilizzazione indiretta, benché assistita da finalità di pubblico interesse». Secondo la Cassazione, l'agevolazione di qua è ulteriormente preclusa dalla stessa lettera della norma sopra citata «che, nel richiamare il Tuir del 1986, art. 87, comma 1, lett. c), ha escluso dal godimento del beneficio stesso le società commerciali, fra le quali rientrano le società per azioni, anche qualora nelle loro finalità sociali rientri la realizzazione di obiettivi socialmente utili, poiché la forma azionaria è di per sé indicativa, in via prevalente, del perseguimento di uno scopo di lucro».

In effetti, per gli enti non commerciali l'esonero dalle imposte locali è condizionato dal possesso qualificato dell'immobile, non è sufficiente il possesso di fatto con estensione dei benefici fiscali al soggetto titolare.

Una società che svolge attività commerciale che concede in uso un immobile a un ente non commerciale che ha i requisiti di legge non ha diritto all'esenzione Ici, Imu e Tasi, perché l'agevolazione non spetta se il fabbricato non viene utilizzato dal soggetto titolare. L'uso indiretto da parte dell'ente non profit che non ne sia possessore non consente al proprietario di fruire dell'esenzione.

Le interpretazioni contrarie. Non sono allineate alle posizioni della Cassazione sia alcuni giudici di merito sia il ministero dell'economia e delle

I requisiti dell'esenzione

Principio affermato dalla Cassazione (ordinanza 4047/2019):	l'esenzione dal pagamento delle imposte locali non può essere riconosciuta se le attività sanitarie, assistenziali, ricreative, didattiche, culturali e via dicendo, vengono svolte in forma non commerciale da un soggetto utilizzatore degli immobili, che non ne sia proprietario
Pronunce contrarie della Ctr Roma (sentenza 2696/2018) e della Ctp di Reggio nell'Emilia (sentenza 271/2017):	spetta l'esenzione se l'immobile è posseduto da un ente non commerciale, anche se non utilizzato direttamente e concesso in comodato a un ente diverso
Requisito soggettivo per l'esenzione:	immobile posseduto e utilizzato da un ente non commerciale
Requisito oggettivo:	immobile destinato allo svolgimento delle attività elencate dalla norma di legge in forma non commerciale
Tipologia esenzione Ici:	totale, con destinazione esclusiva dell'immobile a attività non commerciali
Tipologia esenzione Imu e Tasi:	totale o parziale, con utilizzazione mista, commerciale e non commerciale

Il mancato uso non fa perdere il beneficio

Mentre l'utilizzo dell'immobile da parte di un ente non commerciale diverso dal titolare fa perdere l'agevolazione, l'ente proprietario può anche non usarlo.

Il mancato utilizzo non ha alcuna incidenza negativa sul diritto a fruire dell'esonero dal pagamento del tributo.

La Cassazione (sentenza 20516/2016), infatti, ha stabilito che un ente non profit ha diritto all'esenzione Ici se l'immobile, di cui è titolare, è destinato a attività svolte con modalità non commerciali, anche se non viene utilizzato. Il mancato utilizzo non fa perdere il diritto al trattamento agevolato, a meno che non sia un indizio del mutamento di destinazione del bene o della cessazione della sua strumentalità. La stessa regola vale anche per Imu e Tasi. Pertanto, il mancato utilizzo di un immobile non esclude il diritto al trat-

tamento agevolato. Assume rilevanza, invece, «solo quello che sia indizio di un mutamento della destinazione o della cessazione della strumentalità del bene». Nello specifico, l'esenzione non spetta qualora l'immobile perda il carattere di strumentalità all'esercizio delle attività considerate oppure esca dalla sfera di disponibilità dell'ente. Dunque prevale la destinazione, «restando irrilevante l'eventuale impossibilità temporanea di utilizzo effettivo».



finanze. Per esempio, la Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia (sentenza 271/2017) ha affermato che è esente dall'Imu l'immobile che è esente dall'Imu l'immobile che un ente non commerciale non utilizza direttamente e che concede in comodato gratuito ad altro ente non profit per lo svolgimento di attività didattiche.

Allo stesso modo si è espressa la Commissione tributaria regionale di Roma con la sentenza 2696/2018. L'agevolazione fiscale non è condizionata dall'uso del bene da parte dell'ente possessore. Non si perde, tra l'altro, il diritto al trattamento agevolato se la concessione in uso gratuito del bene non crea alcun effetto discorsivo, considerata la ratio della norma di legge. Per i giu-

dici tributari non c'è alcun motivo per disconoscere l'agevolazione qualora l'immobile venga utilizzato da un ente non commerciale diverso rispetto a quello che ne è titolare, in quanto il requisito del possesso non è imposto dalla norma di legge.

Tra l'altro, l'uso in comodato del bene immobile non provoca effetti discorsivi.

Va però sottolineato che in questo caso si tratta di un immobile concesso in utilizzo da un ente non profit ad un altro. La Cassazione ha sempre escluso questa possibilità. A maggior ragione, se titolare

dell'immobile è una società commerciale, che per sua natura non ha diritto a fruire dei benefici fiscali.

In realtà, la presa di posizione della commissione provinciale è in linea con quanto sostenuto dal ministero dell'economia e delle finanze (risoluzione 4/2013), ma si pone in contrasto con l'interpretazione che ha fornito la Cassazione sulla questione di qua.

Per i giudici di legittimità, se

un ente concede in comodato un immobile a un altro ente, che vi svolge l'attività con modalità non commerciali, non ha diritto all'esenzione Imu e Tasi poiché non lo utilizza direttamente.

L'esenzione esige l'identità soggettiva tra il possessore, ovvero il soggetto passivo delle imposte locali, e l'utilizzatore dell'immobile.

L'interpretazione del MeF non tiene conto neppure delle pronunce della Corte costituzionale (ordinanze 429/2006 e 19/2007), secondo cui requisito essenziale per fruire dell'esenzione è il suo possesso qualificato da parte dell'ente. Per l'esonero dalle imposte locali non è sufficiente il possesso di fatto. Altrimenti l'agevolazione si estenderebbe al soggetto titolare.

L'esenzione totale o parziale. Va ricordato che in seguito alle modifiche normative che sono intervenute sulla materia, oltre all'esenzione totale, è stata riconosciuta anche l'esenzione parziale Imu e Tasi per gli enti non profit, valutate le condizioni d'uso in concreto dell'immobile.

Il beneficio parziale, però, non può valere per l'Ici. Per quest'ultimo tributo, in effetti, era richiesta la destinazione esclusiva dell'immobile per finalità non commerciali.

L'evoluzione della norma che riconosce i benefici fiscali per una parte dell'immobile non può avere effetti retroattivi. Ancorché si tratti della stessa norma che disciplina l'agevolazione, non può essere riconosciuta l'esenzione parziale Ici, come avviene per Imu e Tasi, se parte dell'immobile è destinata a un'attività svolta con modalità commerciali, tra quelle elencate dall'articolo 7, comma 1, lettera i) del decreto legislativo 504/1992.

Pertanto la disciplina Imu, che si applica anche alla Tasi, dà diritto all'esenzione anche qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista. L'agevolazione si applica solo sulla parte nella quale si svolge l'attività non commerciale, sempre che sia identificabile. La parte dell'immobile dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente deve essere iscritta in catasto e la rendita produce effetti a partire dal 1° gennaio 2013.

Nel caso in cui non sia possibile accatastarla autonomamente, il beneficio fiscale spetta in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile che deve risultare da apposita dichiarazione.