

La Cassazione: esonerate solo alcune attività a titolo gratuito o con rette simboliche

# Non profit, esenzioni limitate

## Convenzioni con la p.a. non salvano dalle imposte locali

Pagina a cura  
DI SERGIO TROVATO

**C**onvenzioni e accreditamenti presso le strutture pubbliche degli enti non commerciali non escludono che le attività da loro svolte abbiano natura commerciale. Solo l'esercizio delle attività sanitarie, didattiche, assistenziali e via dicendo, a titolo gratuito o con richiesta di rette simboliche esonera dal pagamento delle imposte locali. La Cassazione, con l'ordinanza 3528/2018, ha chiarito che la convenzione con un ente pubblico non esclude la logica del profitto e non conferma che l'obiettivo perseguito sia quello di soddisfare bisogni socialmente rilevanti, che le strutture pubbliche non sono in grado di assicurare.

Gli immobili degli enti non profit, in base a quanto disposto dall'articolo 7, comma 1, lettera i) del decreto legislativo 504/1992, sono esonerati dal pagamento dell'Ici, dell'Imu e della Tasi solo se sugli stessi vengono svolte attività didattiche, ricreative, sportive, assistenziali, culturali e così via con modalità non commerciali. In seguito alle modifiche normative che sono intervenute sulla materia, è stata riconosciuta l'esenzione parziale Imu e Tasi per questi enti. Questo beneficio, 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 stata destinata a un'attività tra quelle elencate dal citato articolo 7. La Cassazione, con la sentenza 4342/2015, ha precisato che il trattamento agevolato è limitato all'ipotesi in cui gli immobili siano destinati in via esclusiva allo svolgimento di una delle attività di religione o di culto indicate nella legge 222/1985 e, dunque, non si applica ai fabbricati di proprietà di enti ecclesiastici nei quali venga esercitata un'attività sanitaria, non rilevando neppure la destinazione degli utili eventualmente ricavati al perseguimento di fini sociali o religiosi, che costituisce «un momento successivo alla loro produzione e non fa venir meno il carattere commerciale dell'attività». La disciplina Imu, che si applica anche alla Tasi, dà invece diritto all'esenzione anche

### In sintesi

Norme di riferimento	articolo 7 decreto legislativo 504/1992; articolo 91-bis dl 1/2012; decreto ministeriale 200/2012; decreto ministeriale del 26 giugno 2014; decreto ministeriale del 23 settembre 2014
Presupposto per l'esenzione	immobile posseduto e utilizzato da un ente non commerciale
Ulteriore condizione	immobile destinato allo svolgimento delle attività elencate dalla norma di legge (didattiche, ricreative, culturali, sportive, di assistenza e via dicendo) in forma non commerciale
Esenzione Ici	totale
Esenzione Imu e Tasi	totale o parziale
Agevolazione parziale	destinazione immobile ad attività commerciale e non commerciale

### Il mancato uso non fa perdere il diritto

La Cassazione (sentenza 20516/2016) ha stabilito che un ente non profit ha diritto all'esenzione Ici se l'immobile 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. Dunque, il mancato utilizzo di un immobile non esclude il diritto al trattamento 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». Mentre la Cassazione ritiene non sia causa di esclusione del beneficio fiscale il mancato uso dell'immobile, gli stessi giudici di legittimità (sentenza 14913/2016) hanno sostenuto che un requisito essenziale per fruire dell'esenzione è il suo possesso qualificato da parte

dell'ente. Per l'esonero dalle imposte locali, in effetti, non è sufficiente il possesso di fatto. Altrimenti l'agevolazione si estenderebbe al soggetto titolare. L'uso indiretto da parte dell'ente che non ne sia possessore non consente al proprietario di fruire dell'esenzione. L'esenzione esige l'identità soggettiva tra il possessore, ovvero il soggetto passivo delle imposte locali, e l'utilizzatore dell'immobile. Al riguardo, la Corte costituzionale (ordinanze 429/2006 e 19/2007) ha affermato che per fruire dell'esenzione l'ente non commerciale deve non solo utilizzare, ma anche possedere direttamente l'immobile. Quindi, è richiesta una duplice condizione: l'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e l'esclusiva loro destinazione a attività peculiari che non siano produttive di reddito. Si ritiene che l'agevolazione non possa essere riconosciuta nel caso di utilizzazione indiretta, ancorché eventualmente assistita da finalità di pubblico interesse. Requisito essenziale per fruire dell'esenzione è il possesso qualificato da parte dell'ente.

modalità commerciali. Per esempio, questi requisiti devono sussistere per le attività assistenziali e sanitarie, che possono o meno essere accreditate e contrattualizzate con lo stato, le regioni e gli enti locali. Mentre le attività didattiche, che sono quelle dirette all'istruzione e alla formazione, si ritengono effettuate con modalità non commerciali solo se vengono rispettate le seguenti condizioni: 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) viene applicata la contrattazione collettiva al personale docente e non docente; l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico. Le attività ricettive, invece, devono avere una funzione strumentale, funzionale al soddisfacimento di bisogni di natura sociale. E devono essere tenute distinte da quelle svolte nelle strutture alberghiere e paralberghiere. In particolare, è necessario lo svolgimento di attività di assistenza o protezione sociale, educazione e formazione, turismo sociale.

Il comodato. Pomo della discordia è ancora oggi il trattamento fiscale che va assicurato agli immobili utilizzati dagli enti non commerciali concessi in comodato. Di recente la commissione tributaria provinciale di Reggio Nell'Emilia (sentenza 271/2017) ha affermato che è esente dall'Imu l'immobile che un ente non utilizza direttamente e che concede in comodato gratuito ad altro ente non profit per lo svolgimento di attività didattica. L'agevolazione non è condizionata dall'uso del bene da parte dell'ente possessore. 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 de 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.

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 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.

**I requisiti per l'esenzione per le varie tipologie di attività.** Secondo la Cassazione, quindi, non si applica

l'agevolazione ai fabbricati posseduti da enti non profit solo perché accreditati o convenzionati con una struttura pubblica. Non rileva neppure la destinazione degli utili eventualmente ricavati al perseguimento di fini sociali o religiosi, che costituisce un momento successivo alla loro produzione e non fa venir meno il carattere commerciale dell'attività. Condizione essenziale per fruire dell'esenzione è che per



lo svolgimento delle suddette attività vengano richieste rette di importo simbolico e comunque non superiori alla metà rispetto alla media di quelle pretese dai soggetti che svolgono l'attività con