

Lo ha stabilito la Ctr Roma: stesso principio per Imu e Tasi. L'attività deve essere comune

Non profit, esenzione Ici estesa

Agevolati anche gli immobili in comodato ad altri enti

Pagina a cura
di SERGIO TROVATO

Deve essere riconosciuta l'esenzione Ici anche se un ente non commerciale titolare di un immobile lo concede in comodato a un altro ente non profit, qualora i due enti svolgano la stessa attività, perseguano le stesse finalità istituzionali e per il suo utilizzo non venga richiesto al concedente il pagamento del canone di locazione. Lo ha stabilito la Commissione tributaria regionale di Roma, sezione XI, con la sentenza 2696 del 27 aprile 2018.

Naturalmente, lo stesso principio vale per Imu e Tasi. Per i giudici d'appello sussistono i requisiti per riconoscere l'agevolazione fiscale, nonostante la Cassazione (sentenza 15025/2015) abbia escluso l'esenzione Ici in caso di utilizzo in comodato di un immobile da parte di un ente diverso da quello che risulti titolare. In particolare: l'ente possessore dell'immobile e l'ente utilizzatore sono entrambi enti non commerciali; «le attività nelle quali si sviluppa l'utilizzo sono comuni ai due enti»; «l'immobile in questione è concesso dal possessore all'utilizzatore di fatto, in comodato gratuito e non in locazione onerosa». Quindi, «emerge una situazione che fa escludere l'effetto distortivo paventato dall'orientamento giurisprudenziale in virtù del quale si afferma la necessità dell'utilizzo diretto, quando, come nella specie, vi sia un collegamento strutturale fra ente proprietario ed ente utilizzatore dell'immobile».

Il comodato. Ancora oggi è controverso il trattamento fiscale che va assicurato agli immobili utilizzati dagli enti non commerciali concessi in comodato. Sulla questione ci sono state diverse prese di posizione da parte dei giudici di legittimità e di merito. In modo del tutto differente rispetto alla Cassazione, inoltre, si è espresso anche il ministero dell'economia e delle finanze. Per esempio, la Commissione tributaria provinciale di Reggio 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. Per i giudici tributari non c'è alcun motivo per discon-

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 secondo la Ctr Roma (sentenza 2696/2018)	Immagine posseduto da un ente non commerciale, anche se non utilizzato direttamente e concesso in comodato a un ente diverso
Ulteriore condizione	Immagine destinato allo svolgimento delle attività elencate dalla norma di legge (didattiche, ricreative, culturali, sportive, di assistenza e via dicendo) in forma non commerciale
Esenzione Imu e Tasi	Totale o parziale
Agevolazione parziale	Destinazione immobile ad attività commerciale e non commerciale

Le convenzioni con p.a. non esonerano

Convenzioni 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.

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 mo-

dalità 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. Nello specifico, è necessario lo svolgimento di attività di assistenza o protezione sociale, educazione e formazione, turismo sociale.

scere l'agevolazione qualora l'immobile venga utilizzato da un ente non commerciale diverso rispetto al possessore. Tra l'altro, l'uso in comodato del bene immobile non provoca effetti distortivi. Questa pronuncia 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 Ici, 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. In realtà l'interpretazione del Mef, richiamata nella sentenza della Ctr di Roma, non tiene conto del-

le pronunce sia della Corte costituzionale (ordinanze 429/2006 e 19/2007) sia della Cassazione, secondo cui per fruire dell'esenzione l'ente non commerciale dovrebbe non solo possedere, ma anche utilizzare direttamente l'immobile. 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 suo possesso qualificato da parte dell'ente. Per l'esonero dalle imposte locali, infatti, 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.

Esenzione fiscale parziale. A differenza dell'Ici, per cui era richiesta la destinazione esclusiva dell'immobile per finalità non commerciali, per Imu e Tasi oltre all'esenzione totale è stata riconosciuta anche l'esenzione parziale. L'evoluzione della norma che riconosce i benefici fiscali per una parte dell'immobile non può avere effetti retroattivi per l'Ici. Ancorché si tratti della stessa norma che disciplina l'agevolazione, non può essere riconosciuta l'esenzione parziale Ici se una parte dell'immobile

Deve essere riconosciuta l'esenzione Ici anche se un ente non commerciale titolare di un immobile lo concede in comodato a un altro ente non profit, qualora i due enti svolgano la stessa attività, perseguano le stesse finalità istituzionali e per il suo utilizzo non venga richiesto al concedente il pagamento del canone di locazione

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 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.