

ENTI NON COMMERCIALI

Legge di bilancio 213/2023, art. 1, c. 71,

Norma di interpretazione autentica ai fini IMU

La legge 213/2023, all'art. 1 c. 71, scrive con formula di interpretazione autentica riferita alla lettera g) del comma 759 dell'art. 1 della legge 160/2019, con conseguente effetto retroattivo anche sulle norme collegate, a favore dei casi di comodato ai fini dell'esenzione IMU.

“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**”*

La motivazione dell'emanazione di tale disposizione, riportata nel Dossier di accompagnamento alla legge 213/2023, è la seguente:

Sul punto, si ricorda che, secondo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità, l'esenzione dall'IMU prevista dal D. Lgs. n. 504 del 1992, articolo 7 non spetta nel caso di utilizzazione indiretta del bene da parte dell'Ente possessore, ancorché assistita da finalità di pubblico interesse. Ciò in quanto essa è subordinata alla **compresenza di un requisito oggettivo** (svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate) **e di un requisito soggettivo** (diretto svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali).

Secondo tale orientamento, l'esenzione si applica al solo caso in cui un bene sia concesso in comodato gratuito, utilizzato da un altro ente non commerciale per lo svolgimento di attività meritevoli previste dalla norma agevolativa, a condizione che tra i due enti – comodante e comodatario – sussista un rapporto di stretta strumentalità nella realizzazione dei suddetti compiti, **che autorizza a ritenere una compenetrazione tra di essi e a configurarli come realizzatori di una medesima “architettura strutturale” (Cfr. Cass. civ. Sez. VI – 5, Ord. 21-03-2019, n. 8073).**

Commento

I contenuti del dossier non sono così chiari, pertanto si riporta qui di seguito un breve approfondimento sulla fattispecie.

La normativa base di riferimento è l'articolo 7, c. 1, lettera i) del D.Lgs. 504 del 1992, in quanto richiamata anche dalla nuova disciplina IMU.

Le vicende normative di interpretazione di questa norma sono state a lungo discusse fino alla decisione della Commissione Europea, che obbligò il legislatore italiano a intervenire a rimedio di una situazione in conflitto con la disciplina degli aiuti di Stato.

In attuazione degli obblighi europei, fu emanato l'articolo 91 bis del DL 1/2012 e il successivo Regolamento n. 200 del 2012, che individua, agli artt. 3 e 4, i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lett. i) del comma 1 dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, come svolte con modalità non commerciali.

Dal punto di vista **sogettivo** l'estensione è riservata ai soggetti indicati all'articolo 73, c. 1 lettera c) del TUIR ovvero **agli 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.**

Secondo le istruzioni dell'ultimo modello di dichiarazione IMU – ENC, 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 ed 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, 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, dal D. Lgs. 4 maggio 2001, n. 207); **gli enti che acquisiscono la qualifica fiscale di Onlus** (D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460). 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.**

Si ricorda che nell'ambito del **requisito sogettivo** 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"

Si precisa 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 avventiste 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-CELI; 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)

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;
- ricerca scientifica;
- 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”.

Le attività sopra elencate devono essere svolte con modalità non commerciali ai sensi dell'articolo 1 del DM 200/2012: 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.

La Corte di Cassazione con ordinanza 10289 del 12 aprile 2019 ha ribadito i contenuti della decisione della Commissione Europea del 19 dicembre 2012: ***“al fine dell'esclusione del carattere economico dell'attività è necessario, dunque, che quest'ultima sia svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un importo simbolico”***.

Il requisito della conduzione diretta è tra quelli che alimentano il contenzioso in presenza di immobili conferiti in uso ad altri soggetti nella modalità del comodato.

Con la risoluzione n. 4/DF del 4 marzo 2013, il Dipartimento delle Finanze affronta la questione dell'esenzione IMU nel caso in cui l'immobile posseduto da un Ente non commerciale venga concesso in comodato ad un altro Ente non commerciale per lo svolgimento di una delle attività meritevoli. Il pensiero ministeriale si fonda sull'analisi di alcune sentenze che affrontavano il caso degli immobili in locazione. L'elemento dirimente diventerebbe il reddito cosicché in caso di concessione gratuita, non essendoci alcun reddito, spetterebbe l'esenzione. Diverse sentenze di Cassazione si sono però rivelate di pensiero opposto.

Il pensiero della giurisprudenza di legittimità non è univoco **ma in prevalenza contrario** rispetto alle conclusioni ministeriali.

Nella sentenza della Cassazione n. 21329 del 7 agosto 2008, si afferma che l'esenzione non spetta nel caso di immobile posseduto da un ente non commerciale utilizzato da altro ente non commerciale, *“dovendosi escludere l'esenzione per i beni immobili non direttamente utilizzati per lo scopo istituzionale, indipendentemente dalla natura, gratuita o onerosa, con la quale ne risultasse ceduto ad altri l'utilizzo”*.

Nella sentenza n. 25508 del 18 dicembre 2015, la Corte ha riconosciuto il diritto all'esenzione per un immobile *concesso in comodato ad un altro ente non commerciale **appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente per lo svolgimento di un'attività meritevole prevista dalla norma agevolativa.***

Le sentenze successive sono oscillanti. Alcune ribadiscono il necessario possesso diretto da parte dell'utilizzatore; altre sembrano legittimare la spettanza dell'esenzione anche se il bene, concesso in comodato gratuito, *“sia utilizzato da un altro ente non commerciale per lo svolgimento di attività meritevoli previste dalla norma agevolativa, al primo strumentalmente collegato e appartenente alla stessa struttura del concedente, in modo che esista **un rapporto di stretta strumentalità nella realizzazione dei suddetti compiti che autorizza a ritenere una compenetrazione tra di essi a configurarli come realizzatori di una medesima architettura strutturale (cassazione 25508/2018)**”*.

È di tutta evidenza che la “discutibile” norma di interpretazione autentica **avalla la risoluzione ministeriale n- 4/2013** e aggiunge una ulteriore estensione per l'ipotesi di **“inutilizzo”**.

Infatti, dispone l'esenzione IMU per gli immobili degli enti non commerciali concessi in comodato, **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. Il requisito del collegamento strutturale va, ragionevolmente, ripreso dalla sentenza di Cassazione n. 25508/2018: compenetrazione **tra comodante e comodatario idonea a configurarli come realizzatori di una medesima architettura strutturale.**

In merito al concetto di **“inutilizzo”**, non è da considerarsi **inutilizzo** l'assenza di esercizio delle attività benefiche purché ciò non sia dovuta a una cessazione definitiva del suo essere strumentale.

L'intervento della legge di Bilancio, va ad incidere sulle norme della “nuova IMU”, in vigore dal 1° gennaio 2020, si riflette quindi, sui bilanci dei Comuni in ragione della possibilità che avranno gli enti non commerciali di richiedere il rimborso dell'imposta versata nell'ipotesi in cui abbiano concesso in comodato dei propri immobili ad altri enti non lucrativi, in presenza dei requisiti indicati dalla norma di interpretazione autentica.

Trattandosi di una precisazione che investe la “nuova IMU”, si ritiene che la nuova disposizione non riguarderà l'applicazione dell'IMU di cui al D.L. n. 201/2011, l.c. 214/2011, vigente fino al 31 dicembre 2019.

17 gennaio 2024

ENTI-REV s.r.l.