

Gli uffici tributi dei comuni contestano la tesi sostenuta dalle Finanze nella circolare n.4

Imu non profit, enti in rivolta *Fa discutere l'esenzione per i beni dati in comodato*

DI ANTONIO CHIARELLO*
E MARIA SUPPA*

La risoluzione ministeriale n. 4/Df del 4.3.2013, sostiene che nella particolare ipotesi in cui l'immobile posseduto da un ente non commerciale venga concesso in comodato a un altro ente non commerciale per lo svolgimento di una delle attività meritevoli di cui al c. 1 lett. i) dell'art. 7 del dlgs n. 504/92, possa trovare applicazione l'agevolazione in oggetto, sì da esentare dall'Imu come dall'Ici il possessore sebbene non utilizzatore del detto immobile. Secondo il Mef poiché a seguito del comodato d'uso gratuito, l'ente concedente non ritrae alcun reddito non si realizza una manifestazione di ricchezza e di capacità economica, che avrebbe al contrario giustificato un apporto contributivo alla spesa pubblica e quindi l'imposizione. Tale ottica di valutazione pare trascurare che l'art. 7 lett. i) del dlgs n. 504/92, trova la sua ratio non già nell'evitare la tassazione di una ricchezza non realizzata ovvero una capacità contributiva inespressa, bensì è una disposizione di indubbio contenuto e funzione premiale per specifiche attività di particolare rilevanza sociale svolte dagli enti non commerciali in quegli specifici immobili. È quindi una norma di incentivazione ma rimane pur sempre un'agevolazione tributaria e come tale di natura eccezionale e quindi di stretta interpretazione (S.U. n. 28160/2008). Come è noto, il diritto vivente, in interpretazione costituzionalmente orientata anche in considerazione delle ordinanze della Corte cost. n. 429/2006 e n. 19/2007, impropriamente richiamate dalla

stessa risoluzione n. 4/Df, ha elaborato la condizione soggettiva dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore, escludendo che il beneficio possa spettare in caso di utilizzazione indiretta, pur se assistita da finalità di pubblico interesse (cass. ord. n. 3843/2013, cass. sent. n. 7385/2012). La necessaria coincidenza tra ente rientrante nella categoria dell'art. 73 c. 1 del Tuir nella sua veste di proprietario (o titolare di altro diritto reale sul bene e come tale soggetto passivo Ici/Imu) ed ente che utilizza l'immobile stesso è requisito pacifico e non più disputabile (cass. sent. n. 2821/2012 e n. 4502/2012). Sulla scorta della interpretazione consolidata del giudice di legittimità non appare per nulla convincente l'argomentare del Mef che con eccessiva disinvolture sterilizza la conditio sine qua non della necessaria coincidenza soggettiva tra utilizzatore dell'immobile e soggetto passivo Ici/Imu. Né pare condivisibile la omologazione soggettiva tra concedente a titolo gratuito ed effettivo utilizzatore svolgente attività meritoria, atteso che il trasferimento della detenzione non può certo ritenersi per il concedente come una forma di esercizio diretto dell'attività meritoria istituzionale, anzi la concessione si manifesta in via oggettiva come una forma di

non utilizzo. Tra l'altro, la Corte di cassazione ha già da tempo affrontato la questione della concessione in uso gratuito escludendo categoricamente la esenzione per i beni immobili non direttamente utilizzati per lo scopo istituzionale e ciò indipendentemente dalla natura gratuita o onerosa con la quale ne risultasse ceduto ad altri l'utilizzo (cass. nn. 21329-21330/2008, cass. nn. 22201-22202-22203). Conclusivamente, la risoluzione ministeriale non offre alcun nuovo elemento di interpretazione di spessore tale da poter prevedere un'inversione di rotta della Cassazione quanto meno nelle ipotesi di concessione gratuita a diverso ente.

Merita, invece, approfondimento la fattispecie della concessione ad altro ente commerciale appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente per lo svolgimento di attività meritoria. Anche in questo caso la gratuità della concessione non rileva ma ciò che deve essere verificato è l'immedesimazione tra concedente e utilizzatore. Se la struttura organizzativa di detti enti, seppur giuridicamente distinti

è la medesima ben può ritenersi sussistente la utilizzazione diretta del concedente. Come già indicato dalla Cassazione (n. 2821/2012) al fine di ravvisare l'utilizzazione diretta necessita dare rilevanza diretta e specifica al fatto concreto e alle reali connotazioni economiche, piuttosto che al limite della distinta alla forma giuridica. Quindi nell'ipotesi in cui si verifichi in fatto e in diritto che l'ente utilizzatore sia una articolazione organizzativa dell'ente concedente, tale peculiarità del rapporto di legame, sostiene la raffigurazione della utilizzazione diretta seppure per via di altro soggetto, dell'ente concedente e quindi, il diritto di godere della esenzione ex art. 7 lett. i) del dlgs n. 504/92. Solo per quest'ultima ristretta fattispecie, la risoluzione n. 4 Df si manifesta in linea con l'interpretazione consolidata e pacifica dell'ambito applicativo della esenzione per gli enti non profit, mentre l'allargamento del documento di prassi ai soggetti non legati appare clamorosamente disallineato rispetto al diritto vivente e non convincente oltre che non nuovo nelle argomentazioni spese.

* avvocati e docenti Anutel

