



RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO



Fasc. 10 - 2014

ISSN 1121-4074

Paola Tarigo

**L'ESENZIONE IMU-TASI DEGLI
ENTI NON COMMERCIALI**

Estratto



Milano • Giuffrè Editore

L'esenzione Imu-Tasi degli enti non commerciali

La nuova disciplina di esenzione Imu e Tasi per gli immobili in cui sono svolte attività meritevoli (assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di religione-culto) pone due condizioni, conformi al diritto europeo e costituzionale, di svolgimento di dette attività con modalità non commerciali e, in ipotesi di utilizzo misto, di spettanza dell'esenzione secondo criteri di proporzionalità, ma solleva non pochi problemi applicativi e lascia ancora ambiti di incoerenza.

The new exemption rules Imu and Tasi for properties in which merit activities are carried out (welfare, social security, health care, scientific research, education, accommodation, cultural, recreational, sports and religion - worship activities) establish two conditions for the exemption, in accordance with the European law and the constitutional law, namely, a non-commercial performance of the said activities and, in the case of mixed use, the application of the exemption with criteria of proportionality, but raise many implementation problems and still leave areas of inconsistency.

SOMMARIO: **1.** Il requisito oggettivo per l'esenzione Imu-Tasi consistente nello svolgimento, con modalità non commerciali, di attività meritevoli. - **2.** La regola di proporzionalità in caso di utilizzo misto dell'immobile. - **3.** Il requisito soggettivo per l'esenzione Imu-Tasi consistente nell'utilizzo dell'immobile da parte di un ente non commerciale: l'interpretazione ministeriale. **4.** L'opinione critica all'interpretazione ministeriale sul requisito soggettivo. L'affidamento del contribuente. - **5.** Il requisito soggettivo per l'esenzione Imu-Tasi: i Regolamenti comunali. - **6.** Precisioni sulla potestà regolamentare dei Comuni in materia di esenzioni Imu-Tasi. - **7.** Differenti schemi contrattuali e conseguenze tributarie: contratti di servizi e contratti di utilizzazione. - **8.** (Segue) con particolare riguardo all'esenzione Imu e Tasi. - **9.** Non spettanza dell'esenzione a fronte di soggetti utilizzatori aventi forma di società od ente commerciale. - **10.** Onere della prova.

1. *Il requisito oggettivo per l'esenzione Imu-Tasi consistente nello svolgimento, con modalità non commerciali, di attività meritevoli.* - Con una norma che ha innovato profondamente la disciplina in materia di esenzione Imu e Tasi per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali residenti (art. 73, comma 1, lett. c, Tuir) è stato introdotto, con

decorrenza 1° gennaio 2012, il requisito di svolgimento con modalità non commerciali di determinate attività meritevoli, attività già precdentemente rilevanti ai fini delle agevolazioni Ici.

Si tratta della norma che, modificando l'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, contenente la disciplina Ici delle esenzioni ora applicabile anche all'Imu (1) e alla Tasi, ha inserito, dopo le parole "allo svolgimento", l'espressione "con modalità non commerciali", con la conseguenza che, in base a questo nuovo disposto, l'esenzione Imu, e così quella Tasi, compete solo in ragione dello svolgimento con modalità non commerciali delle attività meritevoli elencate nella suddetta lett. i), ossia le attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di religione-culto (2).

Da ciò consegue che già dal periodo d'imposta 2012 occorre individuare, ai fini dell'esenzione Imu e Tasi, non solo le unità immobiliari nelle quali si svolge in tutto o in parte attività commerciale, perché queste unità non possono fruire dell'esenzione Imu, bensì, in ragione della nuova norma, anche le unità immobiliari nelle quali vi è svolgimento di un'attività istituzionale riconducibile ad una di quelle meritevoli della lett. i), ma tale attività è in tutto o in parte svolta con modalità commerciali.

In conclusione questa nuova norma ha come conseguenza quella di restringere il requisito di svolgimento delle attività meritevoli di esenzione Imu, in quanto sono ora escluse dall'esenzione - e perciò diventano tassate - quelle unità immobiliari in cui si svolge attività istituzionale di cui alla lett. i) ma con modalità commerciali.

Ai fini di questa sostanziale modifica apportata alla disciplina di esenzione occorre riferirsi, dunque, ad un nuovo schema delle possibili attività svolte dall'ente non commerciale. Rispetto al consueto schema dualistico del passato, che vedeva contrapposta ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva l'attività istituzionale a quella commerciale, la normativa Imu-Tasi distingue ora maggiori ambiti di attività.

Innanzitutto, lo svolgimento di attività istituzionale riconducibile ad una delle attività meritevoli, elencate all'art. 7, comma 1, lett. i), con modalità non commerciali; in secondo luogo lo svolgimento di queste

(1) In particolare l'art. 9, comma 8, secondo periodo, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, stabilisce che: "Si applicano, inoltre, le esenzioni previste dall'art. 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), h), ed i) del citato D.Lgs. n. 504 del 1992".

(2) Per la ricerca scientifica solo a partire dal periodo di imposta 2014.

stesse attività, ma con modalità commerciali; in terzo luogo lo svolgimento di attività diverse da quelle meritevoli di cui all'art. 7, comma 1, lett. i).

Solo lo svolgimento di attività istituzionale riconducibile ad una delle attività elencate all'art. 7, comma 1, lett. i), con modalità non commerciali fruisce, in base alla nuova norma, di esenzione Imu.

Per stabilire cosa si intenda per attività svolta con modalità non commerciali occorre riferirsi al Regolamento adottato con decreto ministeriale. Per "modalità non commerciali" si intendono le "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" (3). In sintesi, sono attività svolte con modalità non commerciali le attività svolte gratuitamente o dietro pagamento di corrispettivi simbolici (4).

Circa i requisiti generali per fruire dell'esenzione Imu a riguardo dello svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali (di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) stabiliti dal Regolamento (5) - ossia le clausole statutarie (divieto di distribuzione di utili/avanzi di gestione, obbligo di reinvestire gli utili/avanzi di gestione; obbligo di devoluzione del patrimonio) - occorre verificare che lo Statuto dell'ente le contenga e, se del caso, modificarlo. Il Regolamento fissa il termine del 31 dicembre 2012 per l'adeguamento degli statuti, ma il termine è ritenuto ordinatorio dalle stesse istruzioni ministeriali diramate per la dichiarazione Imu (6).

2. La regola di proporzionalità in caso di utilizzo misto dell'immobile. - A seguito delle sostanziali modifiche legislative apportate con l'art. 91 bis, DL 24 gennaio 2012, n. 1 (7), l'esenzione Imu si applica diversamente dal passato, secondo una regola di proporzionalità.

(3) Art. 1, comma 1, lett. p), DM 19 novembre 2012, n. 200, Regolamento adottato ai sensi dell'art. 91 bis, comma 3, DL 24 gennaio 2012, n. 1, e integrato dall'art. 9, comma 6, DL 10 ottobre 2012, n. 174, di seguito denominato "Regolamento".

(4) Art. 4 (Ulteriori requisiti), DM 19 novembre 2012, n. 200, "Regolamento".

(5) Art. 3, DM 19 novembre 2012, n. 200, "Regolamento".

(6) Art. 7, comma 1, DM 19 novembre 2012, n. 200, "Regolamento".

(7) L'art. 91 bis, DL 24 gennaio 2012, n. 1, è stato inserito dalla legge di conversione 2 marzo 2012, n. 27.

In base alle nuove norme introdotte, qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione Imu si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale (art. 91 bis, comma 2).

Per "utilizzazione mista" si intende "l'utilizzo dello stesso immobile per lo svolgimento di una delle attività individuate dall'art. 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992, con modalità non commerciali, unitamente ad attività di cui alla stessa lettera i) svolte con modalità commerciali, ovvero ad attività diverse da quelle di cui al medesimo articolo 7, comma 1, lettera i)" (8).

Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'art. 2, DL 3 ottobre 2006, n. 262 (ossia, il possessore deve presentare apposita richiesta di aggiornamento catastale) (9). Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base a tale richiesta producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013 (art. 91 bis, comma 2).

Nel caso in cui non sia possibile per il contribuente procedere in tal modo, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione (art. 91 bis, comma 3).

Poiché molti enti non commerciali si sono trovati nell'impossibilità di procedere con l'aggiornamento catastale, per essi la nuova regola che esenta da Imu in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile (quale risulta da apposita dichiarazione) si applica solo a partire dal 1° gennaio 2013.

Da ciò consegue che per il periodo d'imposta 2012 le unità immobiliari seguono ancora la vecchia regola, già propria dell'Ici, che richiedeva, ai fini dell'esenzione, l'utilizzazione esclusiva dell'unità immobiliare per le finalità agevolate.

Il Regolamento appositamente adottato per disciplinare le modalità e le procedure per l'applicazione proporzionale derivante da utilizzazione mista (art. 91 bis, comma 3) ribadisce chiaramente l'applicazione proporzionale a partire dal 1° gennaio 2013 (10).

(8) Art. 1, comma 1, lett. q), DM 19 novembre 2012, n. 200, "Regolamento".

(9) Convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286.

(10) Art. 2 (Oggetto), DM 19 novembre 2012, n. 200, "Regolamento".

3. Il requisito soggettivo per l'esenzione Imu-Tasi consistente nell'utilizzo dell'immobile da parte di un ente non commerciale: l'interpretazione ministeriale. - Come premesso, l'esenzione Imu (art. 7, comma 1, lett. i) riguarda gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), Tuir, ossia gli immobili utilizzati da enti non commerciali soggetti ad Ires e residenti in Italia ai fini di tale imposta.

Non fruiscono, pertanto, dell'esenzione, per disposizione espressa, gli immobili utilizzati da persone fisiche, oppure da società commerciali di qualunque specie (di persone e di capitali), nonché da enti commerciali, per espressa preclusione normativa.

Secondo una recente e importante presa di posizione ministeriale (11), la norma Imu si limita ad imporre, quale condizione soggettiva per fruire dell'esenzione, l'utilizzo dell'immobile da parte di un ente non commerciale. Non pone, invece, l'ulteriore condizione che l'immobile, oltre che utilizzato, sia anche posseduto dall'ente non commerciale, sicché, per fruire dell'esenzione Imu, non è necessario che l'immobile sia utilizzato direttamente dall'ente proprietario (o comunque dal titolare del diritto reale limitato) per lo svolgimento delle attività agevolate di cui all'art. 7, essendo agevolata anche l'ipotesi di utilizzo indiretto, ossia di utilizzo da parte di un ente diverso da quello che ne è proprietario, purché sia rispettato il requisito soggettivo che si tratti pur sempre di un ente non commerciale e che l'utilizzo avvenga sulla base di una concessione a titolo gratuito.

Con tale interpretazione il Dipartimento delle Finanze ha superato un costante orientamento, in materia Ici, che riteneva applicabile l'esenzione Ici solo in ipotesi di possesso e utilizzo diretto dell'immobile da parte dello stesso soggetto.

In materia si è pronunciata la Corte Costituzionale, nelle ordinanze n. 429 del 19 dicembre 2006 e n. 19 del 26 gennaio 2007, che hanno fornito - come riconosce il Dipartimento delle Finanze nella sua Risoluzione - una lettura dell'art. 7, comma 1, lett. i), sistematica e coerente con l'ordinamento tributario, nonché con il principio di capacità contributiva. In particolare, il Dipartimento delle Finanze, al fine di esprimersi circa il requisito soggettivo di esenzione Imu con specifico riguardo all'ipotesi di immobile di proprietà di un ente non commerciale concesso in comodato ad altro ente non commerciale che vi svolge attività meritevole di esenzione, ex art. art. 7, comma 1, lett.

(11) Dip. finanze, Ris. n. 4/DF del 4 marzo 2013.

i), ha valorizzato le argomentazioni della Corte di cassazione (12), su cui poggia anche la Corte Costituzionale, circa l'impossibilità di fruire dell'esenzione in caso di locazione dell'immobile.

Secondo il Dipartimento delle Finanze il punto centrale è, dunque, la gratuità "dal momento che l'ente che ha concesso gratuitamente l'immobile non ritrae comunque alcun reddito da tale concessione gratuita e, nel caso in cui avesse utilizzato direttamente l'immobile per lo svolgimento di una delle attività meritevoli, avrebbe beneficiato dell'esenzione". A parere del Dipartimento questa "considerazione appare coerente con i principi ricavabili dalle citate pronunce sia della Corte Costituzionale sia della Corte di cassazione proprio perché la concessione in comodato, che è un contratto essenzialmente gratuito, non costituisce, chiaramente una manifestazione di ricchezza e di capacità economica che avrebbe, al contrario, giustificato un concreto apporto contributivo alla spesa pubblica e, quindi, l'imposizione ai fini Imu".

Sulla base di queste valutazioni il Dipartimento ha, perciò, concluso che nell'ipotesi in cui l'immobile posseduto da un ente non commerciale sia concesso in comodato (e perciò a titolo gratuito) ad un altro ente non commerciale per lo svolgimento di una delle attività meritevoli di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), sia applicabile l'esenzione Imu e che tale esenzione spetti anche nell'ipotesi più circostanziata in cui l'immobile sia concesso in comodato ad un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente, per lo svolgimento di un'attività meritevole ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. i).

4. L'opinione critica all'interpretazione ministeriale sul requisito soggettivo. L'affidamento del contribuente. - L'orientamento della Corte di cassazione, e così della risoluzione ministeriale, è ritenuta cogliere pienamente un aspetto fondamentale: ciò che conta, ai fini dell'esenzione, è che il bene immobile sia destinato a realizzare direttamente gli scopi dell'ente. Situazione, questa, che può verificarsi anche attraverso la gratuita messa a disposizione del bene ad altro ente non commerciale (13).

(12) In specie, di Cass., ord. n. 11427/2005.

(13) M. ALLENA, *Sul comodato esenzioni giustificate*, in *Il Sole 24 Ore*, 8 marzo 2013, 18.

Di contro, l'importanza della nuova interpretazione ministeriale appena illustrata, a sostegno della cd. "esenzione Imu allargata", è da taluni fortemente smorzata con la critica che omette di dare conto dell'esistenza di diverse pronunce della Cassazione approdate ad una soluzione opposta (14). Il discrimine che l'immobile sia locato o meno, cosicché solo in caso di concessione gratuita spetterebbe l'esenzione, si pone in netto contrasto, secondo questa opinione critica (o comunque allarmante), con un principio di diritto ormai consolidato (da ultimo: Cass. sez. IV, ord. n. 3843/2013) in base al quale l'esenzione prevista per gli enti non commerciali esige l'identità soggettiva fra possessore, cioè il soggetto passivo Ici/Imu, e l'utilizzatore.

Ora, anche ammesso, seguendo questa opinione, che l'interpretazione ministeriale possa ingenerare futuri contenziosi - ed è assolutamente pacifico in dottrina che la cd. circolare interpretativa non vincola il giudice, tenuto ad applicare unicamente la legge e i regolamenti - viene in rilievo, in proposito, la tutela dell'affidamento e della buona fede offerta dall'art. 10, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente, sicché non sono irrogabili sanzioni, né possono essere richiesti interessi moratori, ai contribuenti che si siano conformati a tali indicazioni dell'amministrazione finanziaria.

A prescindere, comunque, dal rilievo che riveste l'interpretazione fornita con circolare dall'amministrazione finanziaria sul piano dell'affidamento, ad ulteriore supporto della tesi ministeriale si pongono diverse pronunce successive a quella della Cassazione del 2005 sulla quale il Dipartimento delle finanze ha fondato la propria interpretazione, tutte esprimenti il medesimo principio, ossia che "... le esenzioni previste dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. a) ed i), non si applicano agli immobili di proprietà del ..., *locati a terzi*, in quanto, ai fini in esame, non ha alcuna rilevanza la natura giuridica dell'ente e la sua qualità di soggetto passivo di imposizione astrattamente possibile destinatario dell'una o dell'altra esenzione ma il fatto che, in concreto, l'utilizzo degli immobili "*de quibus*" non risponda alle condizioni previste dalla legge per l'operatività delle esenzioni medesime, risultando, di conseguenza, irrilevante anche che i proventi della locazione siano poi destinati alle attività istituzionali dell'ente". È, insomma, decisivo ad escludere il trattamento esente, nel pensiero

(14) P. MURTO, *Esenzione Imu allargata a rischio contenzioso*, in *Il Sole 24 Ore*, 6 marzo 2013, 21.

della Cassazione, il fatto che l'immobile sia locato a terzi, ed irrilevante è comunque la successiva destinazione dei proventi da locazione al finanziamento delle attività istituzionali dell'ente (15).

Non si può comunque negare l'esistenza di decisioni in cui la Cassazione ribadisce l'utilizzazione diretta da parte dell'ente non commerciale che ha il possesso dell'immobile quale condizione per l'esenzione, ma è anche vero che si tratta di decisioni nelle quali è riportata pedissequamente, in blocco, la frase, della sentenza assunta a precedente di riferimento, con cui si formula il principio di diritto, ma senza che tutti i profili che in essa assumono rilievo si ripresentino nella decisione richiamante o, comunque, siano in quest'ultima inscindibilmente legati come lo sono nella sentenza di riferimento.

5. Il requisito soggettivo per l'esenzione Imu-Tasi: i Regolamenti comunali. - In materia di Imu e Tasi si rinvergono Regolamenti comunali che accordano l'esenzione agli "immobili posseduti ed utilizzati dagli enti pubblici e privati non commerciali residenti nel territorio dello Stato ... destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività ecclesiastiche ...".

Tali previsioni regolamentari richiedono, cioè, in modo espresso la duplice condizione di possesso e di utilizzo dell'immobile ai fini dell'esenzione, mentre la disposizione di legge statale già esaminata si riferisce al solo utilizzo, lasciando, come detto, impregiudicata, se-

(15) Cass., sez. VI, ord., 21 novembre 2013, n. 26188, con richiamo espresso a: Cass., sez. V, sent. n. 3733 del 17 febbraio 2010, e citando quale precedente anche: Cass., sez. V, sent. n. 18838 del 30 agosto 2006. Anche nella più recente: Cass., sez. V, sent., 31 gennaio 2014, n. 2221, riguardante la diversa ipotesi di concessione di aree allo Iacp, espropriate dai Comuni per la realizzazione di programmi di edilizia residenziale, e conseguente diritto di superficie del primo e soggettività passiva Ici, la Corte, richiamando un suo precedente, ha affermato il principio che "In materia di Ici, l'esenzione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i) - che costituisce, al pari delle altre norme che prevedono trattamenti agevolati in materia tributaria, una deroga alla regola generale ed è perciò di stretta interpretazione - opera alla 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, escludendo che il beneficio possa spettare in caso di utilizzazione indiretta, pur se assistita da finalità di pubblico interesse", rilevando come, nella specie, in applicazione di tale principio, la S.C. abbia escluso la fruibilità dell'agevolazione con riferimento ad un *immobile dato in locazione* ad un Consolato (Cass. n. 7385/2012).

condo l'interpretazione ministeriale, la possibilità che l'immobile, pur posseduto da un ente non commerciale, sia utilizzato gratuitamente da un altro ente non commerciale.

Si pone, dunque, una questione interpretativa sull'aspetto menzionato circa la disciplina di riferimento, stante il conflitto delle due disposizioni: quella statale da un lato, quella comunale, dall'altro.

Inoltre, si rinvengono Regolamenti comunali nei quali non vi è traccia dell'utilizzazione mista e della regola di proporzionalità.

6. Precisioni sulla potestà regolamentare dei Comuni in materia di esenzioni Imu-Tasi. - A riguardo del tema dell'esenzione vi è un importante elemento di novità per l'Imu e la Tasi rispetto alla disciplina agevolativa Ici.

Infatti, in materia di Imu e Tasi è confermata la potestà regolamentare generale dei Comuni in materia di entrate degli enti locali già stabilita dall'art. 52, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (16), mentre non è altrettanto reiterata la potestà regolamentare comunale stabilita specificamente in materia di Ici dall'art. 59 del medesimo decreto (17). In particolare, in materia di Ici, i Comuni avevano potestà regolamentare, avendo facoltà di stabilire che l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), si applicasse soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, fossero anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore, ciò che non è più possibile per Imu e Tasi, in quanto, come detto, la disposizione riguardante la potestà regolamentare del Comune in materia di Ici (art. 59) non è espressamente richiamata dalla disciplina in materia di federalismo fiscale municipale introdotta nel 2011 (18). Su tale inapplicabilità all'Imu dell'art. 59 è basata anche la nuova interpretazione del Dipartimento delle finanze (19).

(16) Art. 14, comma 6, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale); art. 52, comma 1, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (Potestà regolamentare generale). Per la Tasi, art. 1, comma 682, lett. b), legge 27 dicembre 2013, n. 147.

(17) Art. 59, comma 1, lett. c), D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (Potestà regolamentare in materia di Ici).

(18) Art. 14, comma 6, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale). Con un emendamento inserito nel testo del suddetto art. 14, comma 6, in sede di conversione in legge è stato soppresso il richiamo originariamente inserito anche all'art. 59.

(19) Dip. finanze, Ris. n. 4/DF del 4 marzo 2013.

Segnatamente, ai fini di queste due nuove imposte i Comuni possono, in base alla norma sulla potestà regolamentare generale (art. 52, comma 1), disciplinare con regolamento sia l'Imu, sia la Tasi, salvo per quanto attiene all'individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti.

Poiché rientra espressamente nella competenza legislativa statale la disciplina delle fattispecie imponibili, ossia delle norme impositrici, altrettanto vi rientra, essendo speculari alle prime, la disciplina delle fattispecie esentate, cioè, delle norme agevolatrici, come sono quelle in esame dell'art. 7, lett. i), D.Lgs. n. 504/1992.

Insomma, è escluso che i Comuni possano stabilire ai fini Imu presupposti applicativi dell'esenzione più stringenti di quelli statali (20), com'era in loro potestà, invece, ai fini della previgente Ici, e tali limiti alla potestà regolamentare del Comune sono chiaramente individuati anche dalle Linee Guida portanti il Regolamento per l'applicazione dell'imposta municipale propria emanate dal Ministero dell'economia e delle finanze nel 2012 (21).

I Comuni, in particolare, non possono escludere dall'esenzione Imu e Tasi i fabbricati per i quali l'ente non commerciale utilizzatore non coincide con quello che ne è possessore. Alla luce dei chiarimenti forniti dal Dipartimento delle finanze nella Risoluzione n. 4/DF del 4 marzo 2013 sono, perciò, da ritenere superate le Linee Guida limitatamente ai punti in cui la questione risultava trattata (22).

(20) Il tema ha avuto scarsa attenzione, fra i pochi scritti: L. Lovvcciuo, *Il moltiplicarsi di regole ed eccezioni complica l'Imu*, in *Corr. trib.*, 2012, 1589.

(21) Min. econ. e fin., Linee Guida 11 luglio 2012, Regolamento per l'applicazione dell'imposta municipale propria, art. 11 e rilievi 15.1 e 15.2.

(22) Min. econ. e fin., Linee Guida 11 luglio 2012, rilievi 15.1 e 15.2. In particolare dette Linee Guida stabiliscono che il regolamento comunale, adottato nell'ambito della potestà regolamentare generale riconosciuta ai Comuni ai sensi dell'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997, e confermata dall'art. 14, comma 6, D.Lgs. 23/2011, "deve riportare le seguenti esenzioni: ... h) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lettera c) del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.), destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali ...". A tal fine le Linee Guida, nel rilievo 15.1, individuano come esempio di disposizione regolamentare non corretta quella formulata nei seguenti termini: "L'esenzione in favore degli enti non commerciali si applica soltanto ai fabbricati e a condizione che gli

La questione interpretativa, che da ultimo si pone, circa il fatto che il Regolamento comunale nulla preveda sull'utilizzazione mista dell'immobile, né sulla regola di proporzionalità è da risolvere, in base al quadro normativo che si è delineato, nel senso della competenza esclusiva della legislazione statale e, dunque, dell'applicabilità delle disposizioni di legge dell'art. 91 bis, DL 24 gennaio 2012, n. 1, nonché dal relativo Regolamento adottato con DM 19 novembre 2012, n. 200.

Il contrasto del Regolamento comunale con la normativa statale potrà essere sollevato in sede contenziosa, dinnanzi alla Commissione tributaria provinciale, tramite impugnazione dell'avviso di accertamento Imu-Tasi con cui il Comune accerti - eventualmente - come dovuta l'imposta, basandosi sul proprio Regolamento comunale, nelle situazioni anzidette per le quali, all'opposto, la legislazione statale prevede l'esenzione in tutto o in parte.

7. Differenti schemi contrattuali e conseguenze tributarie: contratti di servizi e contratti di utilizzazione. - Nel mondo degli enti non commerciali, e particolarmente quelli pubblici, che possiedono immobili in cui svolgono attività meritevoli non è infrequente che siano stipulati accordi con cui è affidata a terzi (società ed enti commerciali, con scopo di lucro o scopo consortile, oppure enti non commerciali) la gestione di singole unità immobiliari, o di porzioni di singole unità immobiliari, talora anche di larga estensione, ampi compendi immobiliari con rendite catastali molto elevate. Si tratta di accordi inquadabili, talvolta, sulla base delle clausole che vi sono contenute, nell'ambito della categoria dei *contratti di servizi*.

Diversamente, con altri tipi di accordi, che si rinvengono nella prassi, è attribuita a terzi la disponibilità di singole unità immobiliari, o di relative porzioni, all'interno di uno schema contrattuale ricondu-

stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore", chiarendo che tale disposizione deve essere modificata nella parte in cui limita ai soli fabbricati l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), ma le Linee Guida mantengono fermo invece l'esempio relativo alla "*condizione per cui gli immobili, oltre che utilizzati, devono anche essere posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore*", indicazione, quest'ultima, che è da ritenere superata perché in contrasto con la nuova interpretazione ministeriale. In modo analogo, è da ritenere superato l'esempio di disposizione regolamentare non corretta formulata con il rilievo 15.2 nei termini seguenti: "*L'esenzione dall'Imu di cui all'art. 7, comma 1, lettera i) ... spetta anche qualora i fabbricati siano solo utilizzati dall'ente non commerciale e il possessore li abbia concessi in comodato*".

cibile alla diversa categoria dei *contratti di utilizzazione* (in particolare, locazione o comodato), talvolta per durate anche molto lunghe (venti, trentanni).

Spesso il contratto è a titolo gratuito ed è perciò qualificabile come contratto di comodato. A volte, invece, vi è previsione di un corrispettivo a fronte di tale disponibilità della porzione di immobile (o dell'intero), e si dovrebbe escludere, perciò, una qualificazione del contratto nei termini di comodato, essendo elemento costitutivo di quest'ultimo (art. 1803 c.c.) quello della gratuità, sicché, se fosse pattuito un compenso, per quanto esiguo, si afferma in dottrina trattarsi, piuttosto, di locazione (23). Vero è che, tenuto conto della durata di taluni accordi (già lunga all'origine, a volte prorogata in ragione di finanziamenti ricevuti per importanti opere eseguite sull'immobile), nonché della vastità della porzione interessata (o dell'intero), il corrispettivo si presenta modestissimo, se non irrisorio, insomma, tale da mettere in dubbio la stessa concreta onerosità del contratto.

Talvolta, su una stessa unità immobiliare, o porzione di unità immobiliare, convergono entrambi i tipi di contratto, con la conseguenza che i soggetti coinvolti sono tre: un ente proprietario, un ente utilizzatore ed un ente gestore dell'immobile.

Dalle diverse qualificazioni civilistiche di questi contratti ad effetti obbligatori ne derivano importanti conseguenze tributarie.

Innanzitutto, a fronte della qualificazione civilistica alla stregua sia di contratto di servizi, sia di contratto di utilizzazione resta preclusa, per effetto di questi, la titolarità di diritti reali limitati di godimento (quali, ad esempio, usufrutto, uso) da parte del soggetto, rispettivamente, gestore/utilizzatore dell'immobile, ciò che quindi esclude la soggettività passiva di tale soggetto ai fini Imu, soggettività che resta in capo all'ente titolare della proprietà.

Ai fini della Tasi la questione si può porre in termini diversi, in quanto alcuni Comuni hanno deliberato aliquote Tasi in relazione a qualsivoglia categoria catastale, incluse quelle che più si prestano ad accogliere strutture in cui si ha svolgimento di attività meritevoli, quali, ad esempio, la categoria catastale B (B/1 collegi e convitti, ricoveri, orfanatrofi; B/2 case di cura e ospedali senza fine di lucro; B/5 scuole e laboratori scientifici; B/6 biblioteche, pinacoteche, musei, etc.).

Dati tali presupposti impositivi ed aliquote Tasi, ad assumere

(23) P. ZAPPÀ - V. COLUSSI, *Lineamenti di diritto privato*, Padova, 1997, 521.

soggettività passiva agli effetti di questo tributo sono, non soltanto i titolari di diritti reali sull'immobile, bensì anche, in ragione della detenzione, i soggetti che detengono l'immobile sulla base di un diritto di utilizzazione del bene ad effetti meramente obbligatori (locazione, comodato, etc.).

È da escludere, invece, soggettività passiva Tasi al soggetto che gestisce l'immobile sulla base di un contratto di servizio. Infatti, la gestione del compendio immobiliare non comporta per detto soggetto gestore quella situazione giuridica di detenzione dell'immobile che è determinante ai fini della soggettività passiva Tasi.

8. (Segue): con particolare riguardo all'esenzione Imu e Tasi. - Dalla qualificazione civilistica dei contratti variamente riguardanti gli immobili derivano importanti conseguenze tributarie soprattutto in punto di esenzione.

Infatti, in presenza di contratti di servizi aventi ad oggetto un'unità immobiliare, o una sua porzione, è pur sempre configurabile una "utilizzazione diretta" da parte dell'ente proprietario, in quanto esso vi esercita la propria attività istituzionale, mentre non vi è alcuna utilizzazione diretta da parte dell'altro ente, che è, infatti, mero gestore dell'immobile (o della sua porzione), sicché, a riguardo del requisito soggettivo, non sorgono questioni quanto alla piena spettanza dell'esenzione Imu e della Tasi anche nelle ipotesi in cui detto ente gestore rivesta forma capitalistica ed abbia scopo di lucro (fermo restando che l'ente proprietario deve rispettare il requisito oggettivo di svolgimento di una delle attività meritevoli effettuato con modalità non commerciali).

La conclusione non è diversa, in termini di spettanza dell'esenzione, anche a fronte di situazioni più articolate, cui facciano da sfondo, oltre che contratti di servizi, anche contratti di utilizzazione con altri enti: si pensi a poli universitari, in cui è tipico che un'unità immobiliare, o una sua porzione, sia oggetto di utilizzo come residenza universitaria sulla base di contratti pluriennali, stipulati fra l'ente universitario proprietario e l'ente regionale preposto alla tutela del diritto allo studio (24), con cui si concede in uso gratuito e per periodi di tempo anche molto estesi una parte, o il tutto, dell'immobile.

(24) Evidenzia il problema relativo alle numerose residenze studentesche che, pur continuando ad afferire alla titolarità del patrimonio universitario, sono state trasferite

La circostanza che a gestire l'immobile, così come, eventualmente, a fornire una pluralità di servizi relativi ai suddetti alloggi universitari, sia una figura di ente commerciale non è, di per sé, elemento impeditivo dell'esenzione, in quanto l'utilizzazione dell'immobile, o di sua parte, quale residenza universitaria è effettuata dall'ente regionale preposto che svolge l'attività nei confronti degli studenti e, perciò, nell'esercizio delle sue funzioni istituzionali. È, pertanto, quest'ultima figura di utilizzatore a dover rivestire, come di regola riveste, la figura di ente non commerciale, mentre, per ciò che concerne l'ente universitario titolare del diritto di proprietà sull'immobile, è decisivo che la concessione in uso dell'immobile all'ente regionale avvenga a titolo gratuito. Sulla base dell'interpretazione fornita dal Dipartimento delle finanze sopra menzionata risulta, insomma, soddisfatto il requisito soggettivo per la spettanza della esenzione Imu-Tasi all'ente universitario, sempre che, ovviamente, vi sia svolgimento di tale attività meritevole di tipo ricettivo secondo modalità non commerciali, quindi con verifica sui corrispettivi e su eventuali altri utenti, diversi dagli studenti (a tale riguardo sono stati fissati determinati criteri (25)).

nella piena disponibilità degli enti regionali preposti alla tutela del diritto allo studio per volontà ministeriale e in base a decreti ministeriali cui le Università si sono limitate a conformarsi: A.F. URICCHIO, *Promuovere la ricerca attraverso il fisco*, in *Rass. trib.*, 2014, 799.

(25) Art. 4 (Ulteriori requisiti), DM 19 novembre 2012, n. 200, "Regolamento". Sia pur riferita all'Ici e quindi ad una normativa in parte differente, tuttora valida ai fini Imu si presenta la motivazione della sentenza con cui è stato accolto l'appello proposto dal Comune particolarmente quanto a riscontro dello svolgimento con modalità non commerciali, cfr.: *Comm. trib. reg. Lombardia, sez. XXII Milano, sent. 12 marzo 2014, n. 1311 (Comune c. Università)*. La Commissione ha evidenziato come le rette pretese dagli studenti non fossero esclusivamente a tariffa agevolata. Al contrario, una quota significativamente importante e maggioritaria delle stesse avveniva a tariffa di mercato o piena, o come indicato dallo stesso bando "a tariffa intera". Un terzo dei posti complessivamente offerti erano a tariffa agevolata e due terzi a tariffa di mercato, o intera. Tale evidente sproporzione a favore dei posti a tariffa intera conferma, secondo la Commissione tributaria, la spiccata propensione lucrativa dell'attività svolta dall'università stessa. Secondo quanto riportato dal Comune, nei propri atti difensivi, risulta - rileva ancora la Commissione - che i prezzi praticati a tariffa intera dalla parte appellata, se confrontati con quelli richiesti, a parità di tipologia di sistemazione offerta (monolocale) dagli altri operatori economici del settore, risultano del tutto analoghi, identici o addirittura superiori. Dall'analisi comparativa dei dati ricavati sul bando relativo all'offerta di alloggi da parte dell'appellata con quelli rilevati dall'Osservatorio della Camera di commercio, risultava evidente - secondo la Commissione regionale - la scelta dell'appellata di praticare dei prezzi pienamente di mercato per offrire proprie

Analogamente, ai fini della Tasi, anche l'ente detentore dell'immobile sulla base del contratto di utilizzazione (nell'esempio, l'ente regionale) potrà fruire dell'esenzione.

9. Non spettanza dell'esenzione a fronte di soggetti utilizzatori aventi forma di società od ente commerciale. - In presenza di un soggetto utilizzatore dell'immobile diverso dall'ente proprietario ai fini dell'esenzione Imu cd. allargata non è sufficiente, come detto, la condizione di gratuità di tale utilizzo, in quanto la legge richiede, nei riguardi degli utilizzatori, la qualifica di “.. soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), del Testo unico delle imposte sui redditi”, ossia la qualifica di ente non commerciale residente in Italia ai fini dell'Ires.

A tale riguardo è frequente per lo svolgimento di attività meritevoli l'impiego di figure quali il consorzio e la società consortile per azioni. Mentre il consorzio - art. 2602 c.c.: “Con il contratto di consorzio più imprenditori istituiscono un'organizzazione comune per la disciplina o per lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese”) - non solleva in linea astratta alcun problema, essendo suscettibile di ricadere fra gli enti della lett. b), degli enti commerciali residenti, oppure della lett. c) dell'art. 73, a seconda che svolga come attività principale un'attività commerciale o non, ed è quindi questione di verificare in concreto a quale delle due è riconducibile, per la società consortile le cose stanno diversamente.

Infatti, per la società consortile il problema interpretativo che, tuttora, l'art. 2615 ter c.c. solleva - con la previsione che “le società previste nei Capi III e seguenti del Titolo V” (ossia, le società commerciali ordinarie) “possono assumere come oggetto sociale gli scopi indicati nell'art. 2602”, cioè gli scopi tipici dei consorzi - è quello se, nonostante lo scopo consortile, la società consortile sia pur sempre retta dallo statuto delle società, oppure, se la peculiarità del loro scopo

prestazioni ricettive. La Commissione, richiamato l'orientamento della giurisprudenza della Cassazione, in tema di Ici, secondo cui l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i) non spetta agli immobili destinati allo svolgimento di attività oggettivamente di natura commerciale, si è pronunziata nel senso che, per poter beneficiare di tale agevolazione, le iniziative dell'Università devono essere dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative, anche di natura temporanea, per i bisogni speciali rivolti nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari. Le rette, per tali soggetti devono essere di importo simbolico e, in ogni caso, non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità commerciali.

sociale sia tale da incidere sulla forma e sulla struttura del tipo societario, determinandone l'assoggettamento allo statuto dei consorzi.

Preso atto che l'orientamento ad oggi largamente maggioritario è quello sostenitore della prima delle due tesi, e dunque prevale nettamente l'idea che la società consortile resti pur sempre retta dalle regole che governano le società (26), conseguente a tale inquadramento civilistico alla stregua di soggetto societario è la riconducibilità della società consortile per azioni alla classe dei soggetti passivi Ires costituita da società di capitali, ossia, se residente in Italia, entro l'art. 73, comma 1, lett. a), Tuir (27).

Per la riconducibilità della società consortile ai soggetti dell'art. 73, comma 1, lett. a), Tuir, ossia fra le società, si è ripetutamente espressa l'amministrazione finanziaria (28).

Resta come ultima ipotesi astrattamente delineabile quella dell'esistenza di una legge speciale (statale o regionale) che qualifichi le società consortili rispondenti a dati requisiti e aventi dati scopi statuari quali enti non commerciali ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. c), Tuir. In tal caso la qualificazione è di fonte legale, in deroga alla regola generale (29).

(26) Per tutti: L. DE ANGELIS - M. BENETTI, *Commentario, art. 2615-ter, Società consortili*, in Banca dati Bigsuite, 2010, con ampi riferimenti bibliografici.

(27) Per tutti: P. LADISA, *Il regime tributario delle società consortili e dei consorzi con attività esterna*, in Rass. trib., 2014, 547 ss.

(28) AGENZIA DELLE ENTRATE, Ris. 15 marzo 2007, n. 52/E, con riguardo all'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale nazionale da parte di società consortile di capitale; AGENZIA DELLE ENTRATE, Ris. 3 luglio 2009, n. 171/E, con riguardo alla liquidazione dell'Iva di gruppo per società consortili.

(29) A tale categoria di disposizioni appartiene, ad esempio, quella dell'art. 10, comma 4, legge 19 ottobre 1999, n. 370, portante norme in materia di Università e di ricerca scientifica e tecnologica. È stabilito, infatti, con specifico riferimento ad una data società consortile per azioni, ma in ragione della sua caratteristica di essere costituita quale società di interesse nazionale ai sensi dell'art. 2461 c.c., che "La ... società consortile per azioni, è costituita come società di interesse nazionale ai sensi dell'articolo 2461 del codice civile. La società non ha scopo di lucro, non può distribuire utili e avanzi di gestione ai soci ed è obbligata a reinvestire i predetti utili o avanzi di gestione, nonché eventuali residui attivi in sede di liquidazione dei beni costruiti o acquistati, qualora non destinati alla costituzione della riserva legale, all'esercizio dei compiti istituzionali di cui alla lettera d), i quali non hanno natura di attività commerciale e non sono riconducibili ad esercizio di impresa. Alla società si applica dal 1° gennaio 2000 il regime tributario degli enti non commerciali di cui agli articoli 87, comma 1, lettera c), ... del testo unico delle imposte sui redditi ...".

La giurisprudenza interpreta il requisito soggettivo in esame valevole ai fini dell'esenzione Imu e Tasi nel senso di escludere che il beneficio spetti a fronte di soggetti che abbiano forma giuridica di società, anche di cooperativa (dunque, nonostante il fine mutualistico) (30). Si è posto in sede giudiziale anche il problema interpretativo della non coincidenza tra ente proprietario ed ente utilizzatore in ipotesi che si tratti di soggetti formalmente distinti (ad esempio, un ente pubblico ed una società a responsabilità limitata) ma il primo sia titolare della totalità delle quote della seconda, sì che la forma societaria non sia altro che una forma giuridica data a quella che è - nella realtà sostanziale - una mera articolazione organizzativa dell'ente pubblico, il quale ultimo, quindi, eserciterebbe il possesso di fatto sull'immobile proprio utilizzando la società da esso stesso creata a tale scopo (31).

In conclusione, se da un lato pare prospettabile una questione di illegittimità costituzionale per violazione dei principi di eguaglianza e capacità contributiva in relazione al trattamento Imu-Tasi delle società consortili per azioni (od altri tipi di società consortili) - che, pur versando in situazioni pari a quelle degli enti non commerciali, quanto a svolgimento di attività meritevoli in mancanza di fine di lucro, subiscono un regime di imponibilità, diversamente da questi ultimi che sono invece esentati - dall'altro, l'argomento letterale è ineludibile, sicché sembra da escludere allo stato attuale la spettanza all'ente proprietario dell'esenzione Imu-Tasi se il soggetto utilizzatore non è qualificabile come ente non commerciale ai sensi dell'art. 73, lett. c), DPR n. 917/1986.

Quanto alla possibilità, infine, che determinate figure pubbliche possano, in alternativa, ricadere nell'esenzione dell'art. 7, comma 1, lett. a), ossia l'esenzione per gli immobili posseduti dallo Stato, dai

(30) Comm. trib. reg. Lombardia, Milano Brescia, sez. LXVII, sent., 8 aprile 2013, n. 168; Cass., sez. VI, ord. 15 febbraio 2013, n. 3843.

(31) Cass., sez. V, sent. 24 febbraio 2012, n. 2821: la Corte ritiene trattarsi di un'altra manifestazione del problema interpretativo generale che riguarda la possibilità di superare lo schermo della persona giuridica in relazione a rapporti che, per essere regolati da norme imperative di ordine pubblico, appaiono richiedere una considerazione che non si arresti al piano delle dichiarazioni negoziali e dia invece una rilevanza più diretta e più specifica al fatto concreto e alle sue reali connotazioni economiche ai fini della qualificazione giuridica dello stesso. La Cassazione ha ritenuto, peraltro, che il problema non avesse bisogno di essere risolto, perché non era di per sé solo decisivo, essendo invece autonomamente decisivo l'esame del requisito oggettivo.

Comuni, dalle Comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali, si riscontra, nonostante una pronuncia a favore della Commissione tributaria regionale a riguardo delle Università Statali, un diverso orientamento della giurisprudenza di Cassazione (32).

10. Onere della prova. - Poiché è l'ente proprietario a fruire dell'esenzione, nonostante l'immobile sia utilizzato da un altro ente, spetta all'ente proprietario l'onere di provare che sussistono i presupposti dell'esenzione.

(32) La Comm. trib. reg. Sardegna, sez. I Cagliari, 4 marzo 2014, n. 86 (Consorzio Università c. Comune) si è pronunciata in ordine alla disposizione di cui alla lett. a) dell'art. 7, D.Lgs. n. 507/1992, ritenendo che non debba essere interpretata in senso restrittivo, bensì in senso estensivo, ricomprendendo nella nozione di Stato tutti gli enti che sono emanazione dello stesso ed attraverso i quali lo Stato persegue i propri fini istituzionali. Di talché, anche le Università statali sono enti da ritenere riconducibili allo Stato, in quanto svolgono attività strumentali costituzionalmente rientranti nella funzione pubblica. In senso contrario si è pronunciata Cass., sez. V civ., 26 marzo 2014, n. 7037 (rv. 630581) (Comune c. Cnr). Ad avviso della Commissione, poiché la norma ha natura speciale e derogatoria della norma generale, ed è perciò di stretta interpretazione, non può essere applicata al di fuori delle ipotesi tipiche e tassative indicate, stante il divieto non solo di applicazione analogica, ma anche di interpretazione estensiva, posto in riferimento alla legge speciale dall'art. 14 preleggi. Poiché il Consiglio Nazionale Ricerche non può essere assimilato allo Stato o agli altri soggetti giuridici diversi indicati dalla citata normativa, trattandosi di un ente pubblico nazionale con finalità di ricerca scientifica, ai sensi, del D.Lgs. 30 gennaio 1999, n. 19, art. 1, comma 2, e del D.Lgs. n. 127/2003, art. 2, non può essere incluso tra i soggetti beneficiari dell'esenzione Ici di cui all'art. 7, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 504/1992. Ancora, Cass., sez. V civ., sent. 9 aprile 2010, n. 8495, richiama il consolidato orientamento della Cassazione secondo cui, l'art. 7, comma 1, lett. a), stabilisce l'esenzione per gli immobili posseduti dallo Stato e da altri enti pubblici ivi elencati, purché "destinati esclusivamente - vale a dire in via diretta ed immediata - ai compiti istituzionali", (Cass. n. 22156/2006; n. 20577/2005; n. 21571/2004; n. 142/2004; n. 14146/2003, nonché Cass. ord. n. da 16893 a 16897/2008, resc. tra le stesse parti); mentre la medesima esenzione non spetta allorché il bene sia adibito a compiti istituzionali di soggetti pubblici diversi (nella specie un'Agenzia regionale, ossia un organismo dotato di personalità giuridica propria, nonché di autonomia organizzativa, amministrativa, gestionale, contabile e finanziaria rispetto all'ente pubblico, la Regione che l'ha costituito), cui pure l'ente proprietario abbia in ipotesi l'obbligo, per disposizione di legge, di mettere a disposizione l'immobile, restando però del tutto estraneo alle funzioni ivi svolte (v. anche Cass. n. 18838/2006; n. 20577/2005, cit.).

La Risoluzione del Dipartimento finanze (33) precisa, a tal fine, che l'utilizzatore deve fornire all'ente non commerciale da cui ha ottenuto l'immobile in comodato "tutti gli elementi necessari per consentirgli l'esatto adempimento degli obblighi tributari sia di carattere formale sia di carattere sostanziale", ossia tutte le informazioni per l'esatto adempimento degli obblighi di dichiarazione Imu, da un lato, e di versamento dell'imposta, dall'altro.

Quanto a tali elementi, pare opportuna un'attestazione da cui risulti, per ciascun periodo di imposta, innanzi tutto, il rispetto in concreto, e non meramente in astratto, del requisito soggettivo, ossia la qualità di ente non commerciale ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. c), Tuir, attestazione che garantisca il non essere venuta meno, da parte dell'ente utilizzatore, la qualifica concreta di ente non commerciale verso quella di ente commerciale (art. 149, Tuir). Oltre a ciò, è opportuno ottenere indicazione dell'attività meritevole in concreto svolta nell'immobile e del relativo svolgimento con modalità non commerciale, ovvero, in caso di utilizzazione mista dell'immobile, la specificazione dello svolgimento di tale attività meritevole con modalità non commerciali, o di altre attività non meritevoli, nonché dei corrispettivi medi rilevanti risultanti dal bilancio dell'ente utilizzatore e quelli di mercato comparabili, ed ancora delle superfici effettivamente utilizzate dell'immobile per ciascuna di queste modalità/attività. Infine, è opportuna l'attestazione del rispetto dell'obbligo di adozione delle clausole statutarie richieste dalla legge.

Circa l'onere della prova da parte dell'ente proprietario la giurisprudenza si è pronunciata, sia pur ai fini dell'Ici, ex art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 504/1992, con riguardo ad un istituto religioso, avente natura di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, in relazione all'immobile destinato in parte a sede della comunità religiosa ed in parte a pensionato per studenti universitari, con licenza di casa per ferie. In circostanze siffatte, secondo la Commissione, è onere dell'istituto provare che la struttura di ricezione non sia rivolta ad un pubblico indeterminato, ma sia utilizzata esclusivamente da studenti universitari lontani dalle proprie residenze e per la sola durata dell'attività didattica, con conseguente esclusione del periodo estivo. In tal caso, può legittimamente ritenersi che l'opera d'accoglienza, gestita al di fuori dei normali canali commerciali, risponda precipuamente a finalità

(33) Dip. Finanze, Ris. n. 4/DF del 4 marzo 2013.

sociali e religiose (pur se ora, ai fini Imu, valgono i criteri legali introdotti nel 2012 ai fini di considerare l'attività svolta con modalità non commerciali) (34).

Ai fini di accertare la sussistenza del requisito oggettivo di utilizzo dell'immobile per lo svolgimento di attività meritevoli, si è dato rilievo, a favore di un ente universitario, alla perizia giurata dallo stesso prodotta e depositata agli atti, non contestata da prova contraria da parte del Comune, escludendo in modo specifico che rilevi a tal fine il classamento catastale (categoria) degli immobili, essendo decisiva la verifica in concreto del tipo di attività che si svolge nell'immobile, richiamando la giurisprudenza della Corte di cassazione secondo la quale "la situazione di fatto prevale all'accatastamento del bene" (35).

In senso parzialmente difforme al rilievo della situazione concreta e con riferimento a terreni adibiti alla realizzazione di un polo ospedaliero ed universitario si è espressa la Regione, con richiamo alla Cassazione, che, decidendo un caso analogo, ha affermato il principio per cui il concetto di utilizzo dell'art 7 è associato alla ricomprensione del cespite nella sfera di disponibilità dell'ente ed è svincolato da un presupposto di concreto ed effettivo svolgimento di attività laddove permanga la destinazione e la strumentalità del bene, concludendo nel senso che l'uso dell'espressione "utilizzo" deve essere inteso non già in senso dinamico di "concretezza" ed "effettività", essendo unicamente indicativo della natura del rapporto tra l'immobile ed il soggetto che ne dispone. Nel caso di specie la Commissione ha ritenuto che la strumentalità dei terreni in questione allo svolgimento esclusivo delle attività indicate dalla norma fosse incontestabile, atteso che dette aree erano state, tra l'altro, cedute in proprietà all'Ateneo dal Comune con l'espresso vincolo di destinazione alla realizzazione "... del complesso ospedaliero ed in particolare ad uso della propria facoltà di medicina e chirurgia ..." (36).

Con specifico riferimento alla norma dell'art. 7, comma 1, lett. i), si è espressa, infine, la Cassazione richiamando la propria giurisprudenza consolidata secondo cui, nell'ambito dei rapporti tributari - stante la regola generale di riparto dell'onere probatorio di cui all'art.

(34) Comm. trib. reg. Lazio, sez. IV Roma, 28 febbraio 2014, n. 1267.

(35) Comm. trib. reg. Lazio, sez. XXXV Roma, sent. 7 febbraio 2012, n. 32, con richiamo a Cass., sent. n. 19372/2010.

(36) Comm. trib. reg. Umbria, sez. III Perugia, sent. 6 febbraio 2012, n. 9, con richiamo a Cass., sent. n. 9448/2008.

2697 c.c. (colui che afferma in giudizio un diritto è tenuto a fornire la prova dei fatti costitutivi della pretesa) - è l'amministrazione finanziaria che vanta una pretesa nei confronti del contribuente ed è pertanto tenuta ad allegare e dimostrare i fatti integrativi del presupposto di imposta come individuati dalla norma impositiva, mentre, proprio in considerazione del carattere eccezionale della deroga alla norma impositiva - e conseguentemente al principio di eguaglianza contributiva - operata dalle norme agevolatrici e di esenzione, è il soggetto che intende avvalersi dello speciale regime derogatorio che deve adempiere all'onere di allegazione e dimostrazione dei relativi fatti che fondano il diritto alla esenzione od agevolazione (37).

PAOLA TARIGO

(37) Cass., sez. V civ., sent. 16 dicembre 2011, n. 27165, con richiamo a Cass., sez. V, 26 ottobre 2005 n. 20776.

