



di Giuseppe Durante



Imu: il caso degli immobili per le attività assistenziali

Esenzione se il «bene strumentale» è in servizio diretto

In tema d'ICI l'esenzione prevista dall'art.7, comma 1 lett. i) del D.lgs.n°504/1992 compete tendenzialmente solo in caso di utilizzo «diretto» dell'immobile da parte dell'ente possessore per lo svolgimento delle attività previste dalla norma con modalità non commerciali, potendo essere estesa all'ipotesi di utilizzo indiretto solo qualora la concessione del godimento e dell'uso sia gratuita.

È quanto ha disposto la Suprema Corte di Cassazione in occasione della Ordinanza N°19967 del 01/07/2024. Si tratta di un principio giurisprudenziale ostensibile anche all'IMU con la quale i giudici di Palazzaccio hanno esteso il beneficio riferito al mancato pagamento del tributo anche alle casistiche nelle quali l'immobile per il quale viene richiesta l'esenzione (il mancato pagamento ICI/IMU) non è utilizzato direttamente dal proprietario bensì risulta locato a soggetti terzi i quali però devono necessariamente svolgere un'attività gratuita e, quindi, non di tipo commerciale, non snaturando il tipo di attività alla quale l'immobile era destinato da parte del possessore.

Si tratta di una posizione giurisprudenziale assunta dagli Ermellini che per certi versi mitiga il rigore previsto per tutte le norme tributarie che prevedono una esenzione totale o parziale dal pagamento di un tributo, necessariamente assoggettate ad una interpretazione autentica e letterale dalla quale non è possibile prescindere, anche per quanto riguarda i tributi locali. Tuttavia, la Corte di Cassazione ha esteso la possibilità del beneficio della esenzione IMU anche in caso di non utilizzo diretto dell'immobile da parte del legittimo proprietario nello svolgimento di una delle attività espressamente richiamate dall'art.7, comma 1 lett.i) del vecchio D.lgs.n°504/1992, recepite in toto dall'art.1, comma 758 della L.n°160/2019 che attualmente disciplina l'IMU; ossia, per immobili destinati esclusivamente ad attività

previdenziali, assistenziali, ricreative, didattiche, sanitarie, culturali.

La questione posta al vaglio della Suprema Corte di Cassazione è riconducibile nel caso di specie alla impugnazione di un avviso di accertamento IMU riferito all'anno d'imposta 2014 con il quale il Comune richiedeva al contribuente il pagamento del tributo riferito ad un immobile costruito per l'erogazione di servizi sanitari resi dall'ENPAS, ma, che tuttavia risultava da qualche anno concesso in locazione alla ASL per il regolare svolgimento delle attività sanitarie gratuite. Sia i giudici tributari di primo grado sia i giudici di appello rigettavano le doglianze del contribuente ritenendo non configurabile nel caso di specie alcuna esenzione dal tributo IMU poiché mancava l'utilizzo «diretto» dell'immobile da parte del proprietario; in aggiunta l'attività svolta dalla ASL alla quale l'immobile risultava concesso in locazione svolgeva un'attività di tipo commerciale. Avverso la sentenza del giudice di appello il contribuente presentava ricorso per cassazione in sede di legittimità. Il principio espresso dalla Corte di Cassazione nell'Ordinanza N°17967 del 01 luglio 2024:

In tema d'ICI l'esenzione dal pagamento del tributo ex art.7 comma 1 lett. i) del previgente D.lgs.n°504/1992 (in vigenza ICI) può essere concessa solo in caso di utilizzo «diretto» dell'immobile da parte dell'ente possessore, per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste dalla norma, potendo tuttavia essere estesa all'ipotesi di utilizzo indiretto del bene solo qualora la concessione ad un soggetto terzo sia in favore di altro ente collegato all'ente possessore, potendo in tal caso lo stesso conduttore assicurare il perseguimento delle finalità istituzionali e, che quindi, si tratti di attività totalmente gratuite. Pertanto, la concessione del godimento e dell'uso, da parte dell'ente possessore, in favore di un altro ente collegato al primo nel perseguimento delle stesse fi-

nalità istituzionali, deve necessariamente essere del tutto gratuita, pertanto, senza alcuna forma di remunerazione. È questa una circostanza che deve essere sempre accertata in modo rigoroso dal Comune impositore prima di riconoscere il beneficio fiscale della esenzione dal pagamento IMU. Può trovare applicazione nel caso di specie, il principio consolidato secondo cui, in materia d'IMU la norma agevolatrice riconducibile al vecchio art.7, comma 1 lett.i) del D.lgs.n°504/1992 che oggi trova applicazione nell'art.1, comma 758 della L.n°160/2019, norma di esenzione e, dunque, di stretta interpretazione, non opera in caso di utilizzo indiretto dell'immobile da parte dell'ente proprietario, ancorché per finalità di interesse pubblico. Tuttavia, tale principio generale trova pochissime deroghe che possono legittimare la richiesta di esenzione dal pagamento del tributo locale; ossia, allorché l'immobile risulta concesso in comodato gratuito ad un soggetto terzo rispetto al proprietario (quindi manca l'utilizzo diretto da parte del possessore) e l'immobile venga comunque utilizzato da un altro ente per lo svolgimento di attività non commerciali e, pertanto, palesemente gratuite escludendo qualsiasi forma di remunerazione, circostanza quest'ultima che il Comune dovrà accertare in modo esaustivo e rigoroso.

Per cui, la Corte ha concluso legittimando l'esenzione IMU anche in caso di mancato utilizzo diretto dell'immobile da parte del possessore, tuttavia, la valenza istituzionale e quindi, assistenziale, ricreativa, didattica, previdenziale, culturale non dovranno mai mancare quale peculiarità principale a cui l'immobile è destinato, così come non dovrà mai mancare secondo gli Ermellini la gratuità dell'attività stessa alla quale l'immobile è destinato. In altre parole, l'immobile destinato ad attività palesemente commerciali per quanto utilizzato anche direttamente dal possessore non potrà mai legittimare l'esenzione IMU.