

Gli amministratori in difficoltà nel gestire le esenzioni dopo gli interventi della Suprema Corte

Perimetro ridotto per Ici e Imu

La Cassazione restringe il campo delle «attività non commerciali»

Lorenzo Simonelli
(24 04 2019)

Nei giorni 11 e 12 aprile sono state depositate tre decisioni della Corte di Cassazione che riguardano il diritto di godere dell'esenzione Ici prevista dall'art. 7, c. 1, lett. i), D.Lgs. n. 504/1992, e tutte, interpretando la norma anche alla luce della decisione della Commissione n. 2012/284/UE, ne danno una lettura che esclude tale agevolazione se l'ente utilizza l'immobile per svolgere un'attività economica.

Nello specifico si tratta di:

1. Sentenza della Corte di Cassazione n. 10124 del giorno 11 aprile 2019, relativa ad un edificio sito nel comune di Arezzo ed utilizzato per attività di casa di cura in regime convenzionato per l'attività sanitaria;
2. Ordinanza della Corte di Cassazione n. 10286 del giorno 12 aprile 2019, relativa a due edifici siti nel comune di Aquila ed utilizzati per attività assistenziale;
3. Ordinanza della Corte di Cassazione n. 10288 del giorno 12 aprile 2019, relativa ad un edificio sito nel comune di Livorno ed utilizzato per attività di scuola paritaria.

La decisione più articolata è la n. 10288 in quanto il caso in esame riguarda ben sei annualità ICI (dal 2004 al 2009) e, dunque, deve considerare gli interventi legislativi sui requisiti dell'esenzione di cui alla lett. i) che proprio in quel periodo hanno ridotto l'estensione di questa agevolazione.

Infatti, la Suprema Corte riconosce che:

- a. fino al 3 ottobre 2005 l'esenzione per gli enti non commerciali *"si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale"*,
- b. successivamente a tale data sono stati emanati due provvedimenti di segno opposto; il D.L. 203/2005 che con l'articolo 7, c. 2-bis considerava irrilevante la natura commerciale dell'attività e il D.L. 223/2006 che sostituiva il predetto c. 2-bis con un nuovo testo che, invece, riconosceva il diritto all'esenzione solo alle attività che *"non abbiano esclusivamente natura commerciale"*.

Per comprendere in modo adeguato questa ordinanza è necessario un excursus circa il motivo che aveva indotto il Governo ad introdurre il comma 2-bis (testo originale) dell'articolo 7 del D.L. n. 203/2005 che escludeva qualsiasi rilevanza alla commercialità dell'attività svolta nell'immobile. Infatti, la versione allora in vigore dell'articolo 7, c.1, lett. i) del D.Lgs. n. 504/1992 già non prescriveva alcunché in ordine alla non commercialità dell'attività sociale; tuttavia nel 2004 la Corte di Cassazione (per es. sentenza n. 4573/04) aveva cominciato ad adottare una nuova lettura di tale norma agevolativa subordinando il diritto all'esenzione non più a due ma a tre requisiti, aggiungendo così a quello soggettivo (il possessore / utilizzatore deve essere un ente non commerciale) e a quello oggettivo (utilizzare gli immobili solo per una o più delle attività ritenute meritevoli di agevolazione) il nuovo requisito per cui le attività devono essere svolte in forma di attività non commerciale: *"Gli immobili destinati a queste attività oggettivamente commerciali non rientrano, invece, nell'ambito dell'esenzione dall'Ici, e per essi l'istituto è tenuto al pagamento dell'imposta"* (Cass. n. 4573/04).

Per evitare che questa lettura della Suprema Corte si affermasse il Governo aveva deciso di adottare una norma interpretativa (e quindi valida anche per il passato): il citato articolo 7, c. 2-bis riconosceva, infatti, l'esenzione *"alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere"*

re dalla natura eventualmente commerciale delle stesse" . Questa norma fu, però, assai contrastata, anche con un'impugnazione alla Commissione Europea; per questo motivo un diverso Governo, con l'articolo 39 del D.L. 223/2006, ha sostituito l'originale c. 2-bis con una nuova versione che limitava l'esenzione alle sole *"attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale"*. Tale norma è entrata in vigore il 4 luglio 2006 ed è rimasta in vigore fino al 25 marzo 2012 quando, in occasione del passaggio dall'Ici all'Imu, l'esenzione è ora riconosciuta solo alle attività svolte «con modalità non commerciali» (art. 91-bis, L. 23/2012).

Nonostante i marosi di queste modifiche normativa, la sentenza n. 10288/16 ritiene, comunque, che l'esercizio di un'attività commerciale era ed è incompatibile con l'esenzione di cui all'articolo 7, c. 1, lett. i): *«Per gli anni 2004-2005 [...] l'esenzione non era dovuta in caso di svolgimento anche parziale, di attività commerciale. Quanto alle annualità successive (2007-2009), vengono in rilievo le modifiche, riconosciute dalla giurisprudenza di questa Corte come aventi carattere innovativo, introdotte dal D.L. n. 203 del 2005, art. 7, comma 2 bis, e, poi, dal D.L. n. 223 del 2006, art. 39, convertito con modificazioni nella L. n. 248 del 2006, le quali, escludendo (la prima) il rilievo della natura commerciale dell'attività ovvero (la seconda) richiedendo il requisito della natura non esclusivamente commerciale, devono essere interpretati anche alla luce della loro compatibilità con i principi del diritto dell'Unione Europea»*.

La stella polare dell'interpretazione adottata della Suprema Corte è, dunque, la Decisione della Commissione Europea n. 2013/284/UE del 19 dicembre 2012 che l'ordinanza richiama evocando un principio che nei fatti rende e renderà assai stretta la via dell'esenzione: *"l'esenzione Ici prevista in favore degli enti non commerciali dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), è compatibile con il divieto di aiuti di Stato sancito dalla normativa unionale ove abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica, dovendo intendersi tale, secondo il diritto dell'Unione, l'attività svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico"*.

Nei fatti questa ordinanza traccia una linea certa e diritta tra i casi che meritano l'esenzione Ici e quelli che non la meritano: è indispensabile che l'attività non sia economica, e ciò si verifica in due casi: quando è svolta a titolo gratuito oppure dietro versamento di un importo simbolico. Dunque, riguardo a tale requisito (che per la legislazione co deve comunque essere accertato nei fatti) non rilevano né le finalità sociali e solidaristiche dell'attività svolta, né la destinazione (neanche ad intra) degli avanzi di gestione. né l'eventuale qualifica legale di attività non commerciale o decommercializzata; la Corte precisa, infatti, che *«secondo una giurisprudenza [comunitaria] costante, la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento: pertanto, anche un soggetto che in base alla normativa nazionale è classificato come un'associazione o una società sportiva può essere considerato come un'impresa ai sensi del Trattato, art. 107, par 1. L'unico criterio rilevante al riguardo è se il soggetto interessato svolga o meno un'attività economica. Inoltre, osserva la Commissione, l'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato non dipende dal fatto che un soggetto venga costituito per conseguire utili, poiché anche un ente senza fine di lucro può offrire beni e servizi sul mercato»*.

Ciò che è "innovativo" in queste decisioni della Cassazione è il giudizio di irrilevanza o, almeno, d'insufficienza dei principi individuati dalla Circolare del MEF n. 2/2009 e dal D.M. del MEF n. 200/2012 per definire i confini dell'attività che non sia esclusivamente commerciale (Ici) oppure che sia svolta con modalità non commerciali (Imu): *"L'unico criterio rilevante al riguardo è se il soggetto interessato svolga o meno un'attività economica sottolineando - che l'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato non dipende dal fatto che un soggetto venga costituito per conseguire utili, poiché anche un ente senza fini di lucro può offrire beni e servizi sul mercato. Orbene rientra nella nozione di attività svolta con modalità commerciali - ovvero nella nozione di attività economica, secondo il linguaggio della Commissione UE qualunque attività organizzata per la prestazione di servizi a terzi dietro pagamento - da parte dell'utente o di altri, compresi lo Stato, le regioni o altre pubbliche amministrazioni di un corrispettivo funzionale ed adeguato alla copertura dei costi e alla remunerazione dei fattori della produzione (ivi compresi i capitali investiti). Di converso non è commerciale l'attività di prestazione di servizi che*

vengano offerti gratuitamente, ovvero dietro pagamento di corrispettivi o contributi meramente simbolici o comunque radicalmente inferiori ai costi di produzione [...] Per completezza di esposizione può osservarsi che nessun valore vincolante può essere attribuito sul punto al Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 19 novembre 2012, n. 200, art. 4, comma 2. Esso non ha valore di legge, tanto più che lo stesso appare, per questa parte, essere stato emanato ultra vires, dato che il D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, art. 91-bis, non demandava al decreto ministeriale il compito di definire autoritativamente il concetto -di "modalità non commerciali" ma solo il compito di stabilire modalità e procedure da seguire in caso di utilizzazione mista di un immobile, al fine di individuare il rapporto percentuale tra utilizzazione commerciale e utilizzazione non commerciale dell'immobile stesso" (sentenza n.. 10124).

L'impianto interpretativo di queste decisioni mostra, dunque, una forza innovativa che non può non preoccupare per almeno due motivi:

- a. l'esenzione Ici (e Imu) prevista per le attività socialmente meritevoli si riduce ulteriormente in quanto molte di esse non possono realizzarsi gratuitamente o con contributi che coprono solo una frazione del costo effettivo del servizio;
- b. gli interventi del legislatore italiano, in primis le novità introdotte per l'Imu dall'articolo 91-bis, L. 23/2012 (e dal D.M. 200/2012), tesi a far chiarezza in ordine alla distinzione tra le attività svolte con modalità profit e quelle svolte con modalità non profit, non sono riconosciute essere in grado di rispettare e applicare compiutamente l'articolo 107, par. 1 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea che intende evitare che gli aiuti di Stato siano illegittimi (e non lo sono, per esempio, quelli al di sotto della soglia dei de minimis).

La questione affrontata dalla Cassazione è ancor più delicata se si considera che l'ordinanza n. 10288 evoca esplicitamente la circostanza che è ancora in essere il contenzioso circa la sussistenza dell'obbligo per l'Italia di recuperare l'Ici (cfr. sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 6 novembre 2018) e che il c. 6, articolo 82 del Codice del Terzo Settore (D.Lgs. 117/2017) ha copiato l'attuale versione dell'esenzione Imu e ha richiamato esplicitamente l'articolo 91-bis del DL n. 1112.

Dinanzi a queste decisioni della Corte di Cassazione, che di fatto riconoscono l'esenzione alle sole attività "non economiche" (secondo la definizione comunitaria), si accrescono le difficoltà per gli amministratori degli enti che gestiscono opere che il legislatore italiano riconosce meritevoli in quanto perseguono "finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, anche mediante forme di collaborazione con lo Stato, le Regioni, le Province autonome e gli enti locali" (art. 2, Codice del Terzo Settore) e che ogni anno devono assumere decisioni in merito all'esenzione Imu.