

L'esenzione IMU a favore degli alloggi sociali: un orientamento giurisprudenziale da ripensare

di Claudio Sacchetto (*) e Lorenzo Bertaggia (**)

L'imposizione IMU degli alloggi sociali delle Agenzie territoriali per la casa (ATC) è oggetto di un diffuso contenzioso giurisprudenziale. Il D.M. n. 200/2012, applicabile già a partire dall'anno di imposta 2012, ha specificato i requisiti per il godimento dell'esenzione d'imposta a favore degli immobili destinati all'attività di ricettività sociale, come svolta con modalità non commerciali. L'intervento interpretativo richiesto dalle Sezioni Unite nel 2008 deve ritenersi pertanto compiuto.

1. Premessa

Il presente contributo si propone di fornire una disamina delle questioni sottese all'applicazione dell'imposta municipale propria, anticipata in via sperimentale all'anno d'imposta 2012 dall'art. 13, D.L. n. 201/2011, agli **alloggi gestiti dalle Agenzie territoriali per la casa** (di seguito nel presente contributo semplicemente ATC) e destinati all'esercizio dell'**attività di ricettività sociale**.

L'imposizione degli alloggi sociali delle ATC costituisce da sempre un nervo scoperto della fiscalità municipale. Sin dall'introduzione dell'ICI a partire dal 1° gennaio 1993, il D.Lgs. n. 504/1992, istitutivo dell'imposta comunale sugli immobili, ha previsto, all'art. 7, comma 1, lett.

i) (1), una speciale esenzione dall'imposta reale a favore degli immobili destinati a determinate attività - tra cui quelle "ricettive" istituzionalmente demandante alle ATC - connotate da una particolare valenza sociale. L'esenzione era soggetta alla duplice condizione che il **possessore dell'immobile** potesse qualificarsi come "**ente non commerciale**" ai fini del Testo Unico delle imposte sui redditi, e che l'**attività di destinazione** dell'immobile, rientrante tra quelle individuate dalla norma di esenzione, fosse esercitata con **modalità non commerciali**.

Il testo della disposizione contenuta nell'art. 7, comma 1, lett. i), è stato più volte rimaneggiato nel corso degli anni, anche per adeguarlo ai rilievi sollevati dalla Commissione Europea (2) in

(*) Professore Emerito di Diritto tributario presso l'Università di Torino, Avvocato in Alessandria.

(**) Avvocato tributarista in Novara e Milano.

(1) Questo il testo della disposizione, vigente per l'anno d'imposta 2012 a seguito delle modifiche apportate dall'art. 91-bis, comma 1, D.L. n. 1/2012: "Sono esenti dall'imposta: i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ri-

creative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della Legge 20 maggio 1985, n. 222".

(2) È nota la decisione della Commissione Europea del 19 dicembre 2012, che nel dichiarare incompatibile con il mercato unico, in quanto considerata un aiuto di Stato vietato dal Trattato UE, l'esenzione dall'ICI risultante dalla norma d'interpretazione autentica introdotta con l'art. 7, comma 2-bis, D.L. n. 203/2005, poiché fruibile anche dalle attività non prive di elementi di commercialità, ha invece ritenuto compatibile con il Trattato l'esenzione IMU prevista a partire dall'anno di imposta 2012, in quanto ristretta alle attività non commerciali.

Approfondimento

Tributi locali

ordine alla salvaguardia della libertà di concorrenza. E tuttavia, in vigore dell'ICI, la giurisprudenza aveva assunto un orientamento estremamente restrittivo, volto ad escludere dall'esenzione d'imposta le ATC (*ex IACP*), sul presupposto del **mancato "utilizzo diretto"** degli immobili da parte dell'ente gestore (3).

Con l'introduzione dell'IMU, inizialmente prevista a regime dall'anno d'imposta 2014, nell'ambito del complessivo riaspetto della fiscalità municipale contenuto nel D.Lgs. n. 23/2011, e poi anticipata in via sperimentale all'anno d'imposta 2012 dall'art. 13, D.L. n. 201/2011, anche gli enti gestori dell'edilizia sociale si sono visti nuovamente destinatari delle "attenzioni" di molti Comuni, determinati a far valere la propria potestà impositiva anche sugli alloggi sociali. Tutto questo senza considerazione alcuna per l'insostenibile squilibrio finanziario provocato alle ATC da un'imposta patrimoniale in molti casi superiore agli stessi proventi dei canoni, calmierati, applicati agli assegnatari degli alloggi sociali; nuclei familiari molto spesso numerosi, e in condizioni d'indigenza, e per questo impossibilitati a rivolgersi al mercato privato delle locazioni.

A partire dal 1° gennaio 2014 è intervenuta una normativa sufficientemente chiara nell'escludere dall'applicazione dell'**IMU gli alloggi sociali** (4). Con riferimento alle due annualità precedenti, soggette al regime dell'**imposta "sperimentale"**, è invece scaturito un diffuso contenzioso (5), originato dal proliferare di disposizioni normative regolamentari succedutesi a distanza di pochi mesi, ed in modo piuttosto disorganico.

2. Orientamento in vigore della disciplina ICI: presupposto dell'"utilizzo diretto"

La giurisprudenza di legittimità formatasi in vigore della disciplina sull'ICI aveva tracciato un indirizzo piuttosto netto nell'escludere la spet-

tanza dell'esenzione in parola nel caso di utilizzazione soltanto "indiretta" dell'immobile, ancorché assistita da una evidente finalità di pubblico interesse (6), come è nella ipotesi dell'**attività di locazione degli immobili a terzi** da parte da parte degli *ex IACP*, oggi ATC: "Equiparare questo tipo di utilizzazione del bene proprio dello IACP all'utilizzazione diretta di un immobile da parte dell'ente, come richiede l'esenzione *de qua* perché la medesima sia concedibile, postulerebbe un intervento interpretativo che per quanto già detto è impraticabile in materia di agevolazioni fiscali riservata alla discrezionalità del legislatore" (7).

Questa giurisprudenza muoveva dalla previsione contenuta in una disposizione speciale, segnatamente l'art. 59, D.Lgs. n. 446/1997 (8), che, nonostante una formulazione letterale non particolarmente felice, è stato sempre interpretato come una sorta di lasciapassare per gli enti locali, abilitati a denegare l'esenzione, attraverso propri regolamenti, a quei soggetti che, concedendo a terzi l'immobile, non sarebbero (più) risultati "utilizzatori diretti" del bene. Tanto più che a favore degli IACP la stessa normativa ICI prevedeva una speciale **detrazione d'imposta** (9), equiparando di fatto il trattamento degli alloggi sociali a quello riservato alle abitazioni principali.

Equiparare l'utilizzazione degli alloggi sociali, propria degli IACP, all'utilizzazione diretta dell'immobile da parte dell'ente avrebbe richiesto un intervento interpretativo del legislatore, dovendosi interpretare in modo stringente ogni norma tributaria agevolativa.

3. Superamento dell'"utilizzo diretto" a partire dall'introduzione dell'IMU

L'intervento interpretativo ritenuto indispensabile dalle Sezioni Unite per potere finalmente riconoscere l'esenzione in parola alle ATC c'è stato, ed è contenuto precisamente nel D.M. 19 no-

(3) Si rimanda sul punto al paragrafo successivo.

(4) Cfr. il D.L. n. 102/2013, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 124/2013.

(5) Ad esempio, avanti la Commissione tributaria regionale del Piemonte si sono espresse a favore del riconoscimento dell'esenzione IMU ad ATC, Comm. trib. reg. Piemonte 9 novembre 2016, nn. 1348-1349-1351/38/16; Comm. trib. reg. Piemonte 6 aprile 2017, n. 570/2/2017; *contra* Comm. trib. reg. Piemonte 19 maggio 2016, nn. 973-977/36/16; Comm. trib. reg. Piemonte 21 settembre 2016, n. 1092/1/16.

(6) Possono ricordarsi Cass., 30 agosto 2006, n. 18838, Cass., 23 maggio 2005, n. 10827, Cass. 18 aprile 2005, n. 8054, Cass. 4 dicembre 2003, n. 18549.

(7) Cass., SS.UU., 26 novembre 2008, n. 28160.

(8) Questo il disposto dell'art. 59, D.Lgs. n. 446/1997: "Potestà regolamentare in materia di imposta comunale sugli immobili. 1. Con regolamento adottato a norma dell'art. 52, i Comuni possono: [...] c) stabilire che l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lettera i), del Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, concernente gli immobili utilizzati da enti non commerciali, si applica soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore".

(9) V. l'art. 8, D.Lgs. n. 504/1992, il cui contenuto è stato sostanzialmente riproposto dall'art. 1, comma 10, D.L. n. 201/2011.

vembre 2012, n. 200, emanato su espressa previsione dell'art. 91-bis, D.L. n. 1/2012, come modificato dall'art. 9, comma 6, D.L. n. 174/2012. Questo decreto, oltre a stabilire agli artt. 5 e 6 i contenuti e gli adempimenti necessari alla presentazione della dichiarazione del rapporto proporzionale in caso di utilizzazione mista dell'immobile, ai fini della proporzionale esenzione dall'IMU valevole a partire dall'anno d'imposta 2013, agli artt. 3 e 4, individua, con effetto immediato già per l'anno d'imposta 2012 (10), i **requisiti generali e di settore** per poter qualificare come svolte con **modalità non commerciali** le attività individuate dall'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 504/1992.

Scorrendo le disposizioni contenute nel Decreto n. 200/2012, che individuano i requisiti specifici delle diverse attività ricomprese nel novero di quelle potenzialmente beneficiarie dell'esenzione dal pagamento dell'imposta, l'art. 1, comma 1, lett. j), definisce le **attività ricettive** come "le attività che prevedono l'accessibilità limitata ai destinatari propri delle attività istituzionali e la discontinuità nell'apertura nonché, relativamente alla ricettività sociale, quelle dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali, ovvero svolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, escluse in ogni caso le attività svolte in strutture alberghiere e paralberghiere di cui all'art. 9 del Decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79". Ed ancora, la successiva lett. p) del comma 1, circoscrive le modalità non commerciali come "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 persegono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà".

Se l'attività di "**ricettività sociale**" - che secondo la definizione proposta dal Decreto n. 200/2012 consiste nel mettere a disposizione un alloggio per soddisfare esigenze abitative di sog-

getti svantaggiati - rientra nello spettro dell'**e-senzione IMU**, l'utilizzo diretto dell'immobile non può più costituire una precondizione per il riconoscimento dell'esenzione in parola. Saremmo altrimenti di fronte al paradosso di una norma inapplicabile.

Ma vi è anche un'altra ragione che depone per il **superamento del prerequisito dell'utilizzo diretto**: l'art. 59, D.Lgs. n. 446/1997, che la citata giurisprudenza in materia di ICI aveva valorizzato in chiave ostativa all'esenzione, non è più richiamato dalla sopravvenuta disciplina IMU; lo conferma anche la risoluzione del MEF n. 4/2013 (11).

4. Conclusioni

L'**orientamento restrittivo** tracciato dalla **giurisprudenza di legittimità** in costanza della **disciplina ICI**, che denegava alle ATC il riconoscimento dell'esenzione dall'imposta in relazione agli immobili destinati all'attività di ricettività sociale, deve essere sottoposto a un ripensamento. Non può essere ignorato il mutato substrato normativo, a seguito della specificazione - ad opera del D.M. n. 200/2012 - dei **requisiti generali e di settore** per le attività potenzialmente beneficiarie dell'esenzione, in quanto svolte con modalità non commerciali, in una con il mancato richiamo, nell'ambito della disciplina sull'IMU, della norma - l'art. 59, D.Lgs. n. 446/1997 - che consentiva ai Comuni di escludere il beneficio fiscale in assenza dell'"utilizzo diretto" degli immobili, destinati all'attività di ricettività sociale.

Non appare pertanto condivisibile una recente sentenza della Suprema Corte (12), che, nel dirimere una controversia insorta sull'IMU pretesa da un Comune piemontese in relazione ad un immobile destinato da un'ATC all'attività istituzionale di ricettività sociale, si è limitata a richiamare nella motivazione i propri precedenti, formatisi in vigore della normativa ICI.

Beninteso, chi scrive non intende affatto discostere la natura reale dell'imposta, con quanto ne deriva in termini di non immediata relazione

(10) L'immediata applicazione all'anno d'imposta 2012 delle previsioni del Decreto n. 200/2012 relative ai requisiti generali e di settore, per poter definire come svolte con modalità non commerciali le attività potenzialmente beneficiarie dell'esenzione dall'IMU, è riconosciuta dalla risoluzione del MEF n. 1/2012, che testualmente recita: "la decorrenza del 1° gennaio 2013 è fissata dal comma 3 del predetto art. 91-bis esclusivamente con riferimento al rapporto proporzionale. [...] Si ritiene, pertanto, che: il pagamento dell'IMU, relativo all'anno 2012, debba essere effettuato tenendo conto dei requisiti stabi-

liti nel Regolamento n. 200 del 2012, agli artt. 3 e 4".

(11) La risoluzione del MEF n. 4/2013 precisa a questo riguardo: "Si deve, comunque, precisare che quest'ultima disposizione - [l'art. 59] - non risulta applicabile all'IMU, in quanto detta norma non è espressamente richiamata dall'art. 14, comma 6, del D.Lgs. n. 23 del 2011, che conferma, ai fini dello stesso tributo, la sola potestà regolamentare di cui all'art. 52 del D.Lgs. n. 446 del 1997".

(12) Cass., 30 dicembre 2019, n. 34601.

Approfondimento Tributi locali

tra il peso fiscale e l'ipotetico valore economico ritratto dallo svolgimento dell'attività di ricettività sociale (con modalità del tutto avulse, peraltro, da una logica commerciale di mercato). È sin troppo evidente, però, che il **mutato contesto normativo** non consente un'immediata

trasposizione all'IMU dei risultati interpretativi raggiunti nell'applicazione della previgente disciplina ICI. Pertanto, a partire dall'anno 2012, gli immobili destinati alla ricettività sociale dalle ATC non possono che essere **esenti dall'IMU**.