

Risposta n. 464/2023

OGGETTO: Riduzione a metà dell'IRES sui proventi derivanti dalle locazioni degli immobili di proprietà di un ente di assistenza e di beneficenza – articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Ente istante (di seguito "*Ente*" o "*Istante*") rappresenta di essere un ente di diritto pubblico, dotato di autonomia amministrativa, contabile e finanziaria, avente lo scopo di provvedere all'assistenza degli orfani del personale di un Ministero e di essere soggetto alla vigilanza dello stesso. Evidenzia, altresì, di rientrare tra gli "*enti di assistenza e beneficenza*" di cui all'articolo 6, comma 1, lettera *a*), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, dotato di personalità giuridica ai sensi dell'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica 15 marzo 2010, n. 90, nonché dell'articolo 1 del proprio Statuto.

L'*Istante* fa presente che, nel 2018, il predetto Ministero aveva presentato un'istanza di interpello diretta a sapere se l'Ente potesse fruire della riduzione a metà dell'IRES prevista dall'articolo 6 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973 sui proventi derivanti dalle locazioni degli immobili di proprietà.

In tale sede, era stato specificato che l'Ente provvedeva al sostentamento degli assistiti, specie nel campo degli studi, grazie alle oblazioni volontarie e ai proventi derivanti dalle locazioni degli immobili di sua proprietà.

La risposta alla predetta istanza di interpello (pubblicata il 28 dicembre 2018, n. 152) ha escluso l'applicazione della citata agevolazione, conformandosi ad un'interpretazione restrittiva della giurisprudenza prevalente.

Successivamente, la circolare n. 15/E del 17 maggio 2022 ha fornito chiarimenti specifici in relazione ai redditi derivanti dal mero godimento del patrimonio immobiliare a favore degli "*enti religiosi*" civilmente riconosciuti e degli altri soggetti di cui all'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973. La circolare, in particolare, ha chiarito che, in tale ipotesi, la riduzione IRES può applicarsi al ricorrere delle seguenti condizioni:

- si configuri, in concreto, un mero godimento del patrimonio immobiliare e non lo svolgimento di un'attività commerciale (nello specifico, sono stati indicati, a titolo esemplificativo, alcuni elementi che possono costituire indici significativi per stabilire la sussistenza o meno di un'organizzazione in forma di impresa);

- i proventi ritratti dalla locazione o dalla vendita siano effettivamente impiegati nelle attività di religione o di culto.

In proposito, l'Ente istante precisa che per la gestione del proprio patrimonio immobiliare non pone in essere alcuna attività organizzata in forma di impresa, limitandosi alla mera riscossione dei canoni al fine di destinarli, in via esclusiva e diretta, per realizzare i propri fini istituzionali; in particolare, opera attraverso una struttura interna all'Ente stesso che si limita ad una gestione minimale per l'efficiente tenuta del patrimonio e non adotta tecniche di *marketing* finalizzate ad attirare clientela né fa ricorso a promozioni volte a fidelizzare il locatario. Nella sostanza, i predetti immobili non sono inseriti in un contesto produttivo ma sono posseduti al mero scopo di trarne proventi attraverso i quali l'Ente si sostiene e si procura i mezzi per raggiungere i fini istituzionali, ovvero l'erogazione di sussidi ai propri assistiti.

Ciò posto, tenuto conto delle indicazioni contenute nella circolare n. 15/E del 2022 e degli ulteriori elementi rappresentati, l'*Istante* chiede di confermare se possa fruire della riduzione a metà dell'aliquota IRES sui proventi derivanti dalle locazioni del proprio patrimonio immobiliare gestito nei termini appena illustrati.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Considerato che per la gestione del proprio patrimonio immobiliare non pone in essere alcuna attività organizzata in forma di impresa, limitandosi alla mera riscossione dei canoni al fine di destinarli - in via esclusiva e diretta - per realizzare i propri fini istituzionali, l'*Istante* ritiene, in conformità a quanto precisato dalla circolare n. 15/E del 2022, di poter fruire della riduzione a metà dell'IRES prevista dall'articolo 6 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973, sui proventi derivanti dalle locazioni degli immobili di proprietà.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, prevede, al comma 1, che *«l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (ora IRES) è ridotta alla metà nei confronti dei seguenti soggetti:*

a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;

b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;

c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;

c-bis) Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione dell'Unione europea in materia di "in house providing" e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013».

Il comma 2 del medesimo articolo 6 stabilisce che *«per i soggetti di cui al comma 1 la riduzione compete a condizione che abbiano personalità giuridica».*

Infine, il successivo comma 3 (aggiunto dall'articolo 89, comma 5, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, a decorrere dal 3 agosto 2017, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 104, comma 3, del medesimo decreto legislativo n. 117 del 2017) stabilisce che *«la riduzione non si applica agli enti iscritti nel Registro Unico nazionale del terzo settore».*

La disposizione è stata oggetto di successivi interventi da parte del legislatore. In particolare, l'articolo 1, comma 51, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, ne prevede l'abrogazione con effetto, ai sensi del successivo comma 521, *«a decorrere dal periodo d'imposta di prima applicazione del regime agevolativo di cui al comma 52-bis»*, il quale a sua volta stabilisce che *«Con successivi provvedimenti legislativi sono individuate misure di favore, compatibili con il diritto dell'Unione europea, nei confronti dei soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà. È assicurato il necessario coordinamento con le disposizioni del codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117»*.

Ad oggi, dunque, la predetta norma agevolativa risulta ancora in vigore.

La circolare n. 15/E del 17 maggio 2022 ha fornito chiarimenti sulla portata e sull'ambito applicativo dell'articolo 6. In particolare, per beneficiare della riduzione a metà dell'aliquota IRES, occorre in primo luogo rientrare in una delle categorie di "enti" espressamente indicate nel comma 1 del citato articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973 e, ai sensi del successivo comma 2, essere dotati di personalità giuridica.

Ai fini della fruizione della riduzione di aliquota IRES, come ribadito da ultimo dalla citata circolare n. 15/E del 2022 (cfr. paragrafo 2), il requisito soggettivo è necessario ma non sufficiente in quanto la *ratio* dell'agevolazione in argomento trae origine dal giudizio di meritevolezza (rilevanza dell'interesse pubblico e/o dell'utilità sociale) sulle attività svolte dai soggetti beneficiari da cui derivano ricavi da assoggettare ad imposta sui redditi.

L'appartenenza ad una delle categorie previste dalla norma agevolativa, dunque, va dimostrata non solo sotto il profilo formale, con riferimento agli scopi individuati dalle norme e dallo statuto, ma anche dal punto di vista sostanziale considerato che la natura dell'attività in concreto esercitata dall'ente prevale, comunque, sul fine dichiarato.

Con riferimento all'ambito oggettivo, invece, la riduzione dell'aliquota IRES si applica ai redditi derivanti dallo svolgimento delle attività istituzionali da parte degli enti individuati dalla norma quali meritevoli del trattamento agevolativo.

Per quanto qui di interesse, la citata circolare n. 15/E del 17 maggio 2022 ha trattato la specifica ipotesi dell'applicazione della riduzione ai proventi ritraibili dal mero godimento di un patrimonio immobiliare, in favore degli enti ecclesiastici (e degli altri enti religiosi dotati di personalità giuridica ed equiparati per legge agli *"enti con finalità di beneficenza o di istruzione"*).

In particolare, la richiamata circolare ha affermato che *«L'attività istituzionale degli enti "religiosi", ossia quella di "religione o di culto", è per sua natura connotata dalla "gratuità", caratteristica "intrinseca" dei "fini di religione o di culto". Tale "gratuità" dell'attività di "religione o di culto" è resa comunque possibile dall'esistenza di mezzi economici che, di fatto, assumono valenza "sostitutiva" di redditi non realizzabili in virtù degli scopi istitutivi dell'ente. Al riguardo, coerentemente con la ratio legis, si ritiene che la disposizione recata dall'articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973, in via di principio, possa applicarsi anche ai proventi derivanti dal mero godimento del patrimonio immobiliare (come nel caso di immobili ricevuti per lasciti e donazioni), purché tali proventi siano effettivamente ed esclusivamente impiegati nelle attività di "religione o di culto". In tal modo, i proventi conseguiti, nei limiti del reinvestimento*

effettivo, non sono utilizzabili per fini diversi da quelli di "religione o di culto". Ragionando diversamente, infatti, la norma non realizzerebbe le proprie finalità, in quanto, essendo le attività religiose rese, come detto, prevalentemente a titolo gratuito, le stesse non potrebbero mai generare di per sé redditi, cui applicare il dimezzamento dell'aliquota» (cfr. paragrafo 5.3).

La stessa circolare ha, altresì, precisato che *«il mero godimento del patrimonio immobiliare, finalizzato al reperimento di fondi necessari al raggiungimento dei fini istituzionali dell'ente, si configura quando la locazione di immobili si risolve nella mera riscossione dei canoni, senza una specifica e dedicata organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento del risultato economico. (...) Tuttavia, al fine di escludere lo svolgimento di una attività organizzata in forma di impresa, occorre verificare, caso per caso, che l'ente non impieghi strutture e mezzi organizzati con fini di concorrenzialità sul mercato, ovvero che non si avvalga di altri strumenti propri degli operatori di mercato. In proposito, la sussistenza o meno di un'organizzazione in forma di impresa va riscontrata in base a circostanze di fatto, valutando il complesso degli elementi che caratterizzano in concreto la situazione specifica. (...). L'ipotesi di mero godimento ricorre invero quando gli immobili non sono inseriti in un "contesto produttivo" ma sono posseduti al mero scopo di trarne redditi di natura fondiaria, attraverso i quali l'ente si sostiene e si procura i proventi per poter raggiungere i fini istituzionali» (cfr. paragrafo 5.3).*

Invero, con la citata circolare n. 15/E del 2022 è stato precisato che i chiarimenti contenuti nel paragrafo 5.3 valgono, alle "medesime condizioni" ivi dettate, anche *«per gli altri soggetti di cui all'articolo 6 del d.P.R. 601 del 1973, in relazione alle caratteristiche e ai fini propri di ciascun ente».*

Tale precisazione consente di estendere l'agevolazione ai proventi derivanti dal patrimonio immobiliare anche agli altri enti di cui all'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973, diversi da quelli religiosi, per i quali il patrimonio immobiliare rappresenta il mezzo di sostentamento delle attività istituzionali rese prevalentemente a titolo gratuito.

Nel caso di specie, secondo quanto rappresentato, l'*Istante* è un ente di assistenza e beneficenza, di diritto pubblico, riconducibile tra quelli di cui all'articolo 6, comma 1, lettera *a*), avente lo scopo di provvedere (con borse di studio e/o sussidi integrativi o straordinari) all'assistenza degli orfani del personale del Ministero, la cui attività istituzionale di beneficenza ed assistenza è svolta grazie alle oblazioni volontarie nonché ai proventi derivanti dalle locazioni degli immobili di proprietà.

L'Ente ha dichiarato che per la gestione del proprio patrimonio immobiliare non pone in essere alcuna attività organizzata in forma di impresa, limitandosi alla mera riscossione dei canoni che poi destina, in via esclusiva e diretta, alla realizzazione dei propri fini istituzionali.

Pertanto, alla luce dei chiarimenti forniti dalla citata circolare n. 15/E del 2022, per i redditi derivanti dalla predetta gestione immobiliare, l'Ente può fruire della riduzione a metà dell'aliquota IRES prevista dall'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati dal contribuente, assunti acriticamente come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto ivi inclusa la

modalità non commerciale di gestione del patrimonio immobiliare (non oggetto di valutazione in questa sede).

Resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se la rappresentazione delle vicende descritte in sede di interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'*Istante* ovvero rappresentati in maniera difforme dalla realtà possa condurre ad una diversa qualificazione fiscale della fattispecie in esame.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)