

## **Risposta n. 152**

### ***OGGETTO: Riduzione a metà dell'IRES***

*Articolo 6 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601*

*Articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n.212*

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

Il Ministero ALFA (di seguito "Ministero"), fa presente che l'Opera BETA (di seguito "BETA"), è un ente di diritto pubblico avente come scopo quello di provvedere (attraverso borse di studio e/o sussidi integrativi o straordinari) all'assistenza degli orfani del personale del medesimo Ministero.

BETA provvede al sostentamento degli assistiti, specie nel campo degli studi, grazie alle oblazioni volontarie e ai proventi derivanti dalle locazioni degli immobili di sua proprietà.

Il Ministero riferisce che, negli ultimi anni, oltre ad un leggero aumento del numero degli assistiti (oggi 322), BETA ha visto ridursi significativamente le risorse finanziarie di sostentamento, sia per l'azzeramento delle tradizionali donazioni del comparto industriale e, dal 2010, anche dei contributi erogati dal Dicastero, sia per il sensibile incremento delle tasse scolastiche e universitarie e dei tributi relativi al patrimonio immobiliare. Tale circostanza, evidenzia il Ministero, potrebbe indurre BETA, per poter continuare a svolgere in futuro l'attività cui è preposta, a cedere gli

immobili per acquisire liquidità.

Ciò posto, il Ministero chiede di precisare se BETA possa beneficiare della riduzione a metà dell'IRES prevista dall'articolo 6 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 sui proventi derivanti dalla locazione degli immobili di proprietà.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'interpellante ritiene che BETA sia equiparabile per legge agli enti di beneficenza o di istruzione e che possa fruire della riduzione a metà dell'IRES prevista dall'articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973, in quanto ritiene che *“la locazione degli immobili e il ricavo dei relativi canoni rappresenta un'attività pseudo-commerciale orientata in modo esclusivo alla realizzazione dei fini istituzionali dell'Opera, tenuto conto che la conseguente liquidità è utilizzata solo per pagare le borse di studio e i sussidi agli orfani”*.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 6 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, al comma 1, prevede 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 d.lgs. 3 luglio 2017 a decorrere dal 3 agosto 2017, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 104, comma 3, del medesimo d.lgs. n. 117 del 2017) stabilisce che *"la riduzione non si applica agli enti iscritti nel Registro Unico nazionale del terzo settore (...)"*.

Al fine di poter fruire della riduzione a metà dell'IRES prevista dalla citata disposizione occorre, quindi, in primo luogo rientrare in una delle categorie degli enti ivi espressamente indicate.

Tuttavia, il requisito soggettivo non appare da solo sufficiente in quanto il regime agevolato in argomento trova la sua *"ratio"* in un giudizio di meritevolezza delle attività svolte dai soggetti beneficiari, volte a perseguire finalità di interesse pubblico e di utilità sociale.

Al riguardo, si fa presente, infatti, come precisato dal Consiglio di Stato nel parere n. 1296 dell'8 ottobre 1991, che il beneficio della riduzione a metà dell'aliquota IRES previsto dall'articolo 6 sopra citato *"non si riconduce mai a una ragione meramente soggettiva: l'esenzione - seppure parziale - in questione concretizza infatti una eccezione al principio di corrispondenza tra capacità contributiva e soggettività tributaria, che è immediata applicazione del principio costituzionale di cui all'art. 53 della Costituzione, secondo il quale tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva; e una tale eccezione può giustificarsi solo in ragione della considerazione dell'attività che determinate categorie di contribuenti svolgono. La parziale rinuncia al prelievo tributario nei loro confronti è giustificabile – quale deroga del principio di eguaglianza e di universalità nel raccordo tra contribuzione e capacità contributiva"*

– *in quanto attraverso il mancato prelievo si promuovono gli interessi perseguiti mediante una attività organizzata in un soggetto, non già per il tipo del soggetto (che altrimenti si costituirebbe solo un privilegio) (...)*”.

In sostanza, sulla base del citato parere del Consiglio di Stato, la riduzione a metà dell'IRES non spetta per il solo fatto che un ente appartenga ad una delle categorie indicate dalla norma, ma ha carattere anche oggettivo, essendo la fruizione della stessa subordinata allo svolgimento di specifiche attività e limitata al reddito imponibile da esse generato.

Con specifico riferimento agli enti ecclesiastici - destinatari, sotto il profilo soggettivo, della riduzione a metà dell'IRES ai sensi della lett. c) dell'articolo 6 sopra citato quali enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione - con giurisprudenza costante è stato affermato che, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione, non è sufficiente che gli enti interessati siano sorti con le finalità previste dalla norma, ma occorre accertare l'attività in concreto esercitata dagli stessi e, nel caso di attività di tipo commerciale non prevalente, che la stessa sia *“in un rapporto di strumentalità diretta ed immediata”* con il fine istituzionale perseguito dall'ente.

Costituisce, invece, una *“attività diversa”*, soggetta alla ordinaria disciplina tributaria, quella *“volta al procacciamento di mezzi economici, quando, per l'intrinseca natura di essa o per la sua estraneità rispetto al fine (...) non sia con esso coerente in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine”* (cfr. sentenze Corte di Cassazione n. 2573 del 1990 e n. 1633 del 1995 e risoluzione n. 91/E del 19 luglio 2005).

Ad ulteriore conferma del carattere non meramente soggettivo dell'agevolazione di cui trattasi, si segnala che la stessa, relativamente alla categoria di *“enti ospedalieri”* previsti, tra gli altri, dalla lettera a) del comma 1 dell'articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973, è applicabile solo in favore di taluni enti che operano nell'ambito della rete ospedaliera pubblica, limitatamente all'imponibile fiscale

generato dall'attività sanitaria da essi svolta in regime di convenzione con il Servizio sanitario pubblico, mentre sono tassati in via ordinaria i redditi derivanti da altre attività eventualmente poste in essere dagli stessi enti.

Sulla base di quanto precede, anche alla luce delle citate sentenze giurisprudenziali, si deve ritenere che la disposizione recata dall'articolo 6 in esame non risulta applicabile ai redditi derivanti dalla locazione di immobili rispetto alla quale non è ravvisabile un rapporto di strumentalità diretta ed immediata con le attività che il legislatore ha inteso agevolare.

Ne consegue che BETA non possa beneficiare della riduzione a metà dell'IRES prevista dall'articolo 6 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 sui proventi derivanti dalla locazione degli immobili di sua proprietà.

IL DIRETTORE CENTRALE  
*Firmato digitalmente*