

ASP ex IPAB, gestione immobiliare e natura non commerciale

di Mariangela Fiore

Data di pubblicazione: 13-10-2026

Ai fini della qualificazione tributaria di un'azienda pubblica di servizi alla persona derivante dalla trasformazione di una IPAB, la natura pubblicistica dell'ente e la finalità assistenziale non determinano automaticamente la commercialità della gestione del patrimonio immobiliare. Occorre verificare in concreto se la locazione e l'alienazione degli immobili costituiscano esercizio organizzato di un'attività d'impresa oppure mero godimento del patrimonio, finalizzato al reperimento delle risorse necessarie alla conservazione del patrimonio e alla prosecuzione dei servizi istituzionali. La destinazione dei proventi al risanamento dell'ente e al finanziamento dei servizi assistenziali, unitamente all'assenza di una specifica organizzazione di mezzi e risorse orientata alla concorrenzialità sul mercato, può escludere la natura commerciale della gestione immobiliare. La mera presentazione del modello dichiarativo relativo alle società e l'inserimento nello statuto di clausole sull'economicità della gestione non sono elementi sufficienti a fondare la qualificazione commerciale. La dichiarazione fiscale è emendabile quando rappresenti un errore di fatto o di diritto e non una scelta negoziale consapevole, secondo i principi affermati dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione. In caso di accertamento fondato su un presupposto generale insussistente, l'annullamento della qualificazione commerciale dell'attività produce effetto espansivo sui singoli recuperi IRES, IRAP e IVA dipendenti da quel presupposto.

Guida alla lettura

In fatto

L'Agenzia delle Entrate aveva notificato all'ASP Emanuele Brignole un avviso di accertamento relativo al 2018, recuperando IRES per € 874.697, IRAP per € 50.937 e IVA per € 622, oltre sanzioni e interessi, per una lite complessiva di € 1.800.191. L'accertamento riguardava la **gestione del patrimonio immobiliare dell'ente e la cessione di un ramo d'azienda relativo a una RSA**. La Corte di primo grado aveva riconosciuto la riduzione dell'IRES al 50 per cento e aveva annullato le sanzioni, qualificando come commerciale la gestione immobiliare. L'Agenzia proponeva appello principale, sostenendo l'assenza dei presupposti dell'agevolazione e l'inesistenza dell'incertezza normativa. L'ASP proponeva appello incidentale, deducendo la propria natura di ente pubblico non commerciale derivante da IPAB, la natura non commerciale anche della gestione patrimoniale e l'illegittimità dei singoli recuperi.

In diritto

La Corte respinge l'appello principale e accoglie quello incidentale. Ritiene non decisiva la mancata contestazione analitica di alcuni rilievi, perché l'ASP aveva chiesto l'annullamento integrale dell'atto per inesistenza del presupposto generale dell'imposizione commerciale. Esclude che la qualificazione commerciale possa fondarsi sulla sola presentazione del modello UNICO SC o sulle clausole statutarie relative all'economicità della gestione. **L'ASP è un organismo di diritto pubblico, senza scopo di lucro, istituito per finalità assistenziali e sanitarie**; la gestione del patrimonio, originato da donazioni e lasciti, era finalizzata al risanamento del passivo e alla prosecuzione gratuita dei servizi assistenziali. La Corte ritiene quindi insussistente l'attività commerciale e annulla integralmente l'avviso, compensando le spese per la complessità delle questioni e il contrasto giurisprudenziale interno.

Il commento

La sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Liguria si segnala per avere affrontato in modo unitario il problema della **qualificazione fiscale delle ASP derivanti dalla trasformazione delle IPAB** e, soprattutto, per aver **distinto la natura soggettiva dell'ente dalla natura oggettiva delle attività esercitate**. La decisione muove da un dato metodologico condivisibile: nel diritto tributario la qualificazione dell'ente non può essere ricavata esclusivamente dalla sua denominazione formale, dalla veste pubblicistica o dalla finalità assistenziale, ma deve essere verificata attraverso l'esame concreto della struttura, delle finalità e delle modalità di svolgimento delle attività produttive di reddito. **L'art. 73 TUIR distingue gli enti pubblici e privati diversi dalle società in ragione dell'oggetto esclusivo o principale dell'attività**, mentre l'**art. 143** stabilisce che il **reddito complessivo degli enti non commerciali** è formato dai redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi, senza trasformare automaticamente ogni provento patrimoniale in reddito d'impresa. **L'art. 74, comma 2, lett. b)**, esclude poi dall'esercizio di attività commerciale l'attività assistenziale e sanitaria svolta da enti pubblici istituiti esclusivamente a tali fini. La disposizione, tuttavia, non può essere letta nel senso che ogni reddito percepito dall'ente sia fiscalmente irrilevante: la giurisprudenza di legittimità ha più volte sottolineato che **la disciplina agevolativa è speciale e non può essere estesa oltre i casi previsti, e che i redditi immobiliari possono mantenere una propria autonomia impositiva quando gli immobili non siano strettamente funzionali all'attività istituzionale**. In questa prospettiva, Cassazione civile, Sez. tributaria, ordinanza n. 33337/2024 ha affermato che **il formale riconoscimento come IPAB non determina automaticamente l'appartenenza alla categoria degli enti pubblici destinatari dell'esenzione e che occorre verificare, sulla base dell'atto costitutivo e dell'attività effettivamente svolta, la natura dell'ente e delle funzioni esercitate**. Analogamente, Cassazione civile, Sez. tributaria, ordinanza n. 25646/2024 ha ritenuto imponibili i redditi da fabbricato di un'IPAB quando gli immobili non risultino strettamente strumentali all'attività assistenziale, precisando che la destinazione dei proventi alle finalità istituzionali non è, da sola, sufficiente a escludere l'imposizione. La sentenza ligure si confronta consapevolmente con questo orientamento, ma ritiene che la vicenda concreta presenti elementi diversi e sufficienti a escludere la natura commerciale della gestione immobiliare. **Il punto di equilibrio individuato dalla Corte consiste nella distinzione tra esercizio organizzato di un'attività economica e mero godimento del patrimonio**. La

locazione di immobili può costituire **attività commerciale** quando sia inserita in un'organizzazione stabile di mezzi, personale e risorse, orientata alla produzione sistematica di ricavi e operante secondo logiche concorrenziali. Può invece rappresentare **mero godimento patrimoniale** quando si risolva nella riscossione dei canoni derivanti da beni già appartenenti all'ente e non richieda una struttura imprenditoriale specificamente dedicata. In questa seconda ipotesi, la destinazione dei proventi al perseguimento delle finalità istituzionali assume rilievo, non come elemento isolato e automaticamente decisivo, ma quale componente della complessiva ricostruzione della funzione dell'attività. La Corte richiama, in questa direzione, la prassi dell'Amministrazione finanziaria e la [circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2022], secondo cui **il mero godimento del patrimonio immobiliare ricorre quando la locazione si risolva nella riscossione dei canoni, senza una specifica organizzazione di mezzi e risorse funzionali al conseguimento del risultato economico**. La stessa linea interpretativa emerge da Cassazione civile, Sez. tributaria, ordinanza n. 19238/2025, che, pur con riferimento agli enti ecclesiastici, ha individuato quali elementi rivelatori dell'attività commerciale la ripetitività delle locazioni, la consistenza del patrimonio accompagnata da una struttura organizzativa dedicata, l'adozione di tecniche di marketing, la presenza sul mercato e l'impiego di strumenti propri degli operatori economici. La pronuncia ligure trasferisce questi criteri al contesto delle ASP, valorizzando la particolare origine e destinazione del patrimonio. L'ente non aveva acquisito gli immobili per effettuare investimenti speculativi o per competere sul mercato immobiliare, ma disponeva di un patrimonio formatosi attraverso donazioni e lasciti destinati a sostenere finalità assistenziali. La locazione e l'alienazione di parte dei beni erano inserite in un procedimento di risanamento straordinario, finalizzato alla riduzione dell'indebitamento e alla prosecuzione dei servizi gratuiti presso la RSA Doria. Il patrimonio non era quindi considerato dalla Corte come una autonoma linea d'impresa, ma come uno strumento di conservazione dell'ente e di finanziamento della funzione assistenziale. Questa ricostruzione appare coerente con l'art. 10 della legge n. 328/2000, che, nel delegare il riordino delle IPAB, contempla espressamente la separazione tra gestione dei servizi e gestione dei patrimoni, imponendo tuttavia la conservazione della destinazione dei patrimoni allo sviluppo e al potenziamento del sistema integrato dei servizi sociali. **La destinazione istituzionale del patrimonio non è dunque un dato estraneo alla disciplina delle ex IPAB, ma costituisce una componente strutturale della loro trasformazione e della loro funzione.**

Il passaggio più rilevante della sentenza riguarda il **superamento del precedente della stessa Corte, sentenza n. 265/2025, che aveva attribuito rilievo preponderante alla presentazione del modello UNICO SC e alle clausole statutarie sull'economicità della gestione**. La Corte afferma che tali elementi hanno **valore indiziario, ma non possono prevalere sulla realtà sostanziale dell'ente e dell'attività**. La presentazione di una dichiarazione fiscale, infatti, non può creare da sola un presupposto d'imposta inesistente, così come una clausola statutaria che imponga criteri di economicità non trasforma automaticamente il patrimonio istituzionale in un'attività commerciale. L'economicità è requisito fisiologico di buona amministrazione e non coincide con la concorrenzialità o con l'esercizio di un'impresa. Un ente assistenziale può essere tenuto a gestire il proprio patrimonio secondo criteri di efficienza, equilibrio e sostenibilità finanziaria senza per questo perseguire un'attività commerciale in senso tributario. **La differenza è essenziale: l'economicità descrive il metodo di gestione; la commercialità attiene alla natura**

dell'attività concretamente esercitata e alla sua organizzazione. Sotto questo profilo, la pronuncia si collega alla giurisprudenza sull'emendabilità delle dichiarazioni fiscali. Cassazione civile, Sezioni Unite, n. 13378/2016 e Cassazione civile, Sezioni Unite, n. 17394/2002 hanno chiarito che la **dichiarazione dei redditi costituisce normalmente una dichiarazione di scienza e di giudizio, emendabile quando l'errore comporti l'assoggettamento del contribuente a un prelievo maggiore di quello legalmente dovuto.** La regola trova fondamento negli **artt. 53 e 97 Cost.**, perché **non è ammissibile che un errore dichiarativo renda dovuto un tributo privo di base normativa.** La pronuncia più recente, Cassazione civile, Sez. V, ordinanza n. 8959/2026, ha ulteriormente distinto i **dati di scienza o giudizio** dalle **manifestazioni di volontà negoziale contenute nella dichiarazione**: i primi, sono liberamente emendabili, mentre per le seconde occorre provare l'essenzialità e l'obiettiva riconoscibilità dell'errore. Nel caso dell'ASP, la qualificazione originaria dell'attività e la presentazione del modello UNICO non vengono considerate una scelta negoziale irrevocabile, ma **l'esito di un errore interpretativo e contabile suscettibile di essere corretto in sede contenziosa.** La conseguenza è rilevante anche sul piano dell'onere probatorio: **l'ente non può limitarsi ad affermare la propria natura pubblicistica o assistenziale, ma deve fornire elementi sulla struttura, sull'origine del patrimonio, sulle modalità di gestione, sull'assenza di una organizzazione imprenditoriale e sull'effettiva destinazione dei proventi.** La sentenza ritiene assolto questo onere attraverso il riferimento alla trasformazione dell'IPAB, al parere ANAC, al commissariamento, all'indebitamento, alla provenienza dei beni e alla finalizzazione delle operazioni immobiliari al risanamento e alla prosecuzione dei servizi. La motivazione, tuttavia, deve essere letta con attenzione nella parte in cui collega la natura non commerciale del patrimonio alla destinazione dei proventi. La destinazione istituzionale non può, secondo l'orientamento più rigoroso della Cassazione, operare da sola come causa di esclusione dall'imposizione. Il valore della decisione sta quindi non nell'aver affermato una **generale esenzione delle ASP sui redditi immobiliari, ma nell'aver ritenuto, sulla base delle circostanze concrete, che l'attività non fosse organizzata come impresa e che i beni costituissero patrimonio istituzionale destinato alla continuità dei servizi.**

Un altro profilo significativo riguarda **l'effetto espansivo interno della decisione sulla questione pregiudiziale.** La Corte osserva che l'ASP aveva chiesto l'annullamento integrale dell'avviso, contestando in radice l'esistenza del presupposto dell'attività commerciale. Per questa ragione non poteva formarsi una definitività parziale sui singoli rilievi IRAP e IVA non specificamente contestati, perché tali rilievi dipendevano logicamente dalla qualificazione commerciale dell'attività. **L'art. 336, comma 1, c.p.c., applicabile al processo tributario tramite il rinvio dell'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546/1992, stabilisce l'effetto espansivo interno della riforma della sentenza sui capi dipendenti.** Se viene meno il presupposto generale sul quale si fondano più riprese, vengono meno anche le singole rettifiche che da esso dipendono. **L'argomento è persuasivo a condizione che la domanda introduttiva abbia effettivamente investito l'an della pretesa e che i singoli rilievi non siano autonomi rispetto alla questione pregiudiziale.** La pronuncia individua questo requisito nella domanda di annullamento integrale fondata sull'assenza dell'esercizio di attività commerciale sia nelle prestazioni socio-sanitarie sia nella gestione immobiliare. La conseguenza è l'annullamento totale dei recuperi IRES, IRAP e IVA, comprese le rettifiche relative ad ammortamenti, plusvalenze, fondo svalutazione crediti, sopravvenienze, ROL, valore della produzione e

pro-rata IVA. Restano assorbite le questioni relative all'art. 6 del d.P.R. n. 601/1973 e alle sanzioni, anche se la Corte osserva che l'incertezza normativa avrebbe comunque giustificato il loro annullamento ai sensi dell'art. 8 del d.lgs. n. 546/1992.

Sul piano sistematico, la decisione mostra come la qualificazione fiscale degli enti assistenziali non possa essere risolta mediante automatismi, né in senso favorevole né in senso sfavorevole. La natura pubblica, la derivazione da IPAB, la finalità assistenziale e la gestione patrimoniale sono elementi da coordinare attraverso un esame concreto. La Corte di cassazione ha posto limiti importanti, ricordando che il formale riconoscimento come IPAB non determina automaticamente la spettanza delle agevolazioni e che i redditi fondiari possono essere imponibili; la Corte ligure, però, valorizza una fattispecie nella quale l'attività immobiliare appare priva di una autonoma organizzazione commerciale e strettamente inserita nel percorso di risanamento di un ente pubblico assistenziale. Il rilievo pratico della sentenza è quindi duplice. Da un lato, **le ASP che intendano sostenere la natura non commerciale della gestione patrimoniale devono documentare non solo la destinazione dei proventi, ma anche l'assenza di strutture, personale, marketing e modalità operative tipiche del mercato immobiliare.** Dall'altro, **l'Amministrazione finanziaria deve motivare l'accertamento confrontandosi con la concreta organizzazione dell'attività, senza desumere la commercialità dalla sola forma contabile o dalla presenza di un patrimonio locato.** La soluzione adottata dalla Corte, infine, è resa più significativa dal motivato distacco da un precedente della stessa Sezione. Il contrasto interno non viene occultato, ma esplicitato e risolto attraverso una diversa gerarchia degli indici: **non prevale la forma dichiarativa, bensì la sostanza dell'ente, l'origine del patrimonio, la funzione delle operazioni e l'organizzazione concretamente impiegata.** Proprio questa motivazione rende la sentenza utile, pur dovendo essere applicata con cautela e senza trasformare una decisione fondata su circostanze specifiche in una regola generale di esenzione per tutte le ASP o per tutte le ex IPAB.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LIGURIA Sezione 2, riunita in udienza il 16/09/2026 alle ore 11:00 con la seguente composizione collegiale:

PIOMBO BRUNO, Presidente e Relatore

GIBELLI PAOLO, Giudice

SISTO GIOVANNI, Giudice

in data 16/09/2026 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sull'appello n. 296/2026 depositato il 08/04/2026

proposto da: Ag. Entrate Direzione Provinciale Genova

elettivamente domiciliato presso dp.genova@pce.agenziaentrate.it

contro

Asp Emanuele Brignole – 00800260101

Difeso da Roberto Damonte - DMNRRT66B24A388T - Luca Donato - DNTLCU73P08D969H -
Giovanni Battista Raggi - RGGGNN73A25D969Z

ed elettivamente domiciliato presso studiodamonte@avvocatigenova.eu

Avente ad oggetto l'impugnazione di: pronuncia sentenza n. 800/2025 emessa dalla Corte di
Giustizia Tributaria Primo grado GENOVA sez. 1 e pubblicata il 09/10/2025

Atti impositivi: AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TL303T100061-2024 IRES-ALTRO

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Per l'appellante Agenzia delle Entrate:

“Voglia codesta On.le Corte di Giustizia di Secondo Grado, riformare integralmente la
sentenza impugnata e conseguentemente:

- dichiarare la definitività dell'atto di accertamento con riferimento ai recuperi non oggetto di
specifica contestazione da parte avversa;
- confermare la piena legittimità dell'atto oggetto di causa.

Con vittoria delle spese di entrambi i gradi di giudizio ex art. 15 del D. Lgs. 546/92”.

Per l'appellata e appellante incidentale ASP Emanuele Brignole:

“Si insta affinché Codesta Ill.ma Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Liguria,
ogni contraria istanza ed eccezione disattesa, voglia:

- rigettare il ricorso notificato in data 2 aprile 2026 dall'Agenzia delle Entrate avverso della
Sentenza n. 800/2025, resa dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Genova, Sez. I,
depositata il 9 ottobre 2025, nel giudizio R.G.R. 821/2024, in quanto infondato;
- accogliere l'appello incidentale, e per l'effetto, annullare e/o riformare in parte qua, previa

sospensione dell'esecutività, la sentenza resa dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Genova, Sez. I, n. 800/2025, depositata il 9 ottobre 2025, per vizio di motivazione ed errore di diritto e nel merito:

- in via preliminare, dichiarare la nullità e/o addivenire all'annullamento dell'avviso di accertamento impugnato con il giudizio di primo grado;
- in via subordinata, addivenire alla rideterminazione dell'importo oggetto di accertamento, previa esclusione dalla base imponibile dei componenti reddituali afferenti all'attività assistenziale/sanitaria e in virtù delle diverse e minori sussistenze dei presupposti impositivi per come esposto, ferma l'applicabilità ai fenomeni reddituali contestati dell'agevolazione di cui all'articolo 6 del D.P.R. n. 601/73 e la non applicabilità delle sanzioni per oggettiva problematica interpretativa....Il tutto con vittoria di spese ed onorari”

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La presente controversia trae origine dall'avviso di accertamento n. TL303T100061/2024, notificato il 2 aprile 2024 dall'Agenzia delle Entrate alla ASP Emanuele Brignole. Con tale atto l'Ufficio ha recuperato a tassazione, per l'anno d'imposta 2018, maggiori imposte ai fini IRES (€ 874.697,00), IRAP (€ 50.937,00) e IVA (€ 622,00), oltre a sanzioni e interessi, per un valore complessivo della lite pari ad € 1.800.191,00. L'atto impositivo scaturisce da un processo verbale di constatazione del 15 novembre 2022 relativo al controllo della gestione del patrimonio immobiliare dell'Ente e della cessione del ramo d'azienda della RSA situata in Viale Canepa.

L'Azienda ha impugnato il provvedimento dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Genova.

Con sentenza n. 800/01/2025, depositata il 9 ottobre 2025, i primi giudici hanno accolto parzialmente il ricorso: pur confermando la qualificazione commerciale della gestione immobiliare e la correttezza formale dei rilievi dell'Ufficio, hanno riconosciuto la spettanza della riduzione al 50% dell'aliquota IRES ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973 ed annullato le sanzioni ex art. 8 del D.Lgs. n. 546/1992, conformandosi al precedente della Sezione 3 di questa Corte n. 265/2025 relativo alle annualità 2016 e 2017.

Con ricorso in appello principale, l'Agenzia delle Entrate ha impugnato la decisione di prime cure per i seguenti motivi:

1. Omessa pronuncia (art. 112 c.p.c.): i primi giudici non si sono pronunciati sull'eccezione di definitività e inoppugnabilità di taluni rilievi (Rilievo n. 3 IRAP ed il Rilievo n. 2 IVA), non oggetto di specifica contestazione da parte della contribuente nel ricorso di primo grado;
2. Violazione dell'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973 e dell'art. 2697 c.c.: difetto di prova circa il rapporto di strumentalità diretta ed immediata tra la gestione immobiliare ed i fini assistenziali, trattandosi di immobile locato a prezzi di mercato;

3. Violazione dell'art. 8 del D.Lgs. n. 546/1992: insussistenza delle condizioni di obiettiva incertezza normativa idonee ad escludere le sanzioni.

Si è costituita la ASP Emanuele Brignole resistendo all'appello principale e proponendo appello incidentale.

L'Azienda ha evidenziato in via preliminare la formazione del giudicato interno sulla natura pubblicistica e non commerciale dell'attività socio-sanitaria (gestione della RSA Doria), non impugnata dall'Ufficio. Nel merito dell'appello incidentale, l'ASP ha censurato la sentenza di primo grado per aver ritenuto commerciale la gestione patrimoniale, ribadendo la violazione degli artt. 74 e 143 del TUIR. L'Ente ha evidenziato la propria natura di azienda di diritto pubblico derivante da IPAB, il parere ANAC n. 24/2024 che la qualifica come organismo di diritto pubblico privo di carattere industriale o commerciale, ed il proprio stato di commissariamento straordinario regionale finalizzato al risanamento del passivo ed alla prosecuzione del servizio pubblico assistenziale gratuito. L'ASP ha altresì reiterato le contestazioni analitiche sulla determinazione della base imponibile (ammortamenti art. 90, plusvalenze art. 86/171 TUIR, fondo svalutazione crediti, sopravvenienze, ROL e IVA).

Fissata direttamente la trattazione del merito all'udienza del 16 settembre 2026, l'istanza cautelare è rimasta assorbita dalla decisione definitiva.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Sul rigetto del primo motivo dell'appello principale dell'Ufficio: l'assorbimento per pregiudizialità logica ed effetto espansivo interno (Art. 336, comma 1, c.p.c.)

1.1. In via pregiudiziale, deve essere esaminato il primo motivo dell'appello principale dell'Agenzia delle Entrate, con il quale l'Ufficio lamenta la violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia sull'eccezione di definitività per mancata specifica impugnazione del Rilievo n. 3 ai fini IRAP (maggior valore della produzione per € 1.063.046,00) e del Rilievo n. 2 ai fini IVA (recupero dell'IVA indetraibile da pro-rata per € 622,00).

Il motivo è infondato e deve essere integralmente rigettato.

L'esame complessivo degli atti processuali evidenzia che la ASP Emanuele Brignole ha proposto sin dal primo grado di giudizio, in via principale ed assorbente, la domanda di annullamento integrale dell'avviso di accertamento impugnato, deducendo la radicale ed insuperabile carenza del presupposto impositivo di cui agli artt. 74 e 143 del TUIR, ovvero sia la totale assenza dell'esercizio di attività d'impresa commerciale sia per le prestazioni socio-sanitarie sia per la gestione del patrimonio immobiliare.

1.2. Nel processo tributario, qualora il contribuente impugni l'atto impositivo contestando l'an della pretesa tributaria mediante la deduzione dell'inesistenza del presupposto generale dell'imposta d'impresa, l'accertamento di tale questione pregiudiziale si pone in rapporto di dipendenza logico-giuridica necessaria ed inscindibile rispetto a ciascun singolo rilievo o rettifica analitica contenuta nell'atto.

Ai sensi dell'art. 336, comma 1, del codice di procedura civile (applicabile al processo tributario in virtù del rinvio di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. 546/1992), la riforma anche parziale della sentenza o l'accoglimento della questione pregiudiziale principale esplica un immediato effetto espansivo interno, travolgendo ed assorbendo automaticamente tutti i capi della decisione e tutti i rilievi dell'atto impositivo che dalla predetta questione pregiudiziale dipendono.

Poiché i recuperi analitici ai fini IRAP (maggior valore della produzione netta) ed IVA (rettifica della percentuale di pro-rata di detraibilità d'impresa) presuppongono indefettibilmente la qualificazione commerciale dell'attività svolta dall'Ente, il riconoscimento della natura pubblicistica e non commerciale della ASP e del suo patrimonio travolge alla radice la fonte stessa dell'obbligazione tributaria d'impresa.

La domanda di annullamento totale formulata dalla contribuente investe la pretesa fiscale nella sua interezza.

Ne consegue che l'assorbimento per pregiudizialità logica rende del tutto irrilevante la mancata articolazione di specifiche contestazioni analitiche di calcolo sui singoli rilievi secondari. Pertanto, l'eccezione di definitività/giudicato parziale sollevata dall'Ufficio non può trovare ingresso, dovendo l'atto impositivo essere travolto nella sua totalità.

1.3. Va al contempo confermata la formazione del giudicato interno in favore dell'ASP in ordine alla natura non commerciale ed esente dell'attività assistenziale e sanitaria svolta direttamente (RSA Doria), capo della decisione di primo grado non impugnato dall'Ufficio. Resta dunque definitivamente accertato che l'oggetto del contendere risiede unicamente nel regime fiscale della gestione immobiliare.

2. Sulla natura pubblicistica dell'Ente e sul motivato distacco dal precedente di secondo grado (Sentenza n. 265/2025)

2.1. Passando al merito dell'appello incidentale proposto dalla ASP Emanuele Brignole, la questione centrale riguarda la qualificazione fiscale della gestione del patrimonio immobiliare.

Questa Corte ritiene di doversi espressamente e motivatamente discostare dal precedente di secondo grado reso da questa stessa CGT della Liguria (Sezione 3, sentenza n. 265/2025, relativa alle annualità 2016 e 2017). Tale precedente aveva confermato la commercialità della gestione immobiliare sull'esclusivo presupposto formale della presentazione del modello UNICO SC e della presenza nello Statuto dell'Ente di clausole inerenti la gestione secondo 'criteri di economicità'.

2.2. Il Collegio ritiene che l'impostazione della sentenza n. 265/2025 debba essere superata, in quanto accorda una prevalenza indebita alla forma contabile rispetto alla sostanza pubblicistica e non commerciale dell'Ente.

La ASP Emanuele Brignole non è una società d'impresa né un operatore commerciale di mercato, bensì un'azienda di diritto pubblico derivante dalla trasformazione dell'originaria IPAB ai sensi del D.Lgs. 4 maggio 2001, n. 207 e della L.R. Liguria 12 novembre 2014, n. 33.

La qualificazione soggettiva dell'Ente trova autorevole ed esaustivo riscontro nel parere dell'ANAC (Funz. Cons. n. 24/2024), il quale ha chiarito che le ex IPAB trasformate in ASP sono 'organismi di diritto pubblico' dotati di personalità giuridica ed istituiti esclusivamente per soddisfare esigenze di interesse generale (assistenziali e sanitarie) prive di carattere industriale o commerciale. L'ANAC ha evidenziato che tali enti operano senza scopo di lucro ed al di fuori delle logiche di redditività e concorrenzialità d'impresa.

3. Sulla non commercialità della gestione immobiliare (Artt. 74 e 143 TUIR), sul risanamento del passivo e sull'emendabilità delle dichiarazioni

3.1. Sotto il profilo oggettivo e tributario, l'art. 74, comma 2, lett. b) del TUIR esclude espressamente dall'esercizio di attività commerciale le attività assistenziali e sanitarie svolte da enti pubblici istituiti a tal fine.

L'art. 143 del TUIR stabilisce che per gli enti non commerciali non costituiscono attività d'impresa i servizi resi al di fuori delle fattispecie di cui all'art. 2195 c.c.

Nel caso di specie, risulta provato che l'ingente patrimonio immobiliare dell'ASP trae origine da secolari donazioni e lasciti caritatevoli. L'Ente versa in un grave stato di indebitamento ed è sottoposto a commissariamento straordinario di nomina regionale per il risanamento finanziario.

La locazione e l'alienazione di porzioni del patrimonio immobiliare non sono preordinate ad attività speculative di mercato, ma costituiscono un mero godimento del patrimonio pubblico, posto in essere dal Commissario al solo fine di reperire i fondi indispensabili per ripianare il passivo, abbattere i debiti e garantire la prosecuzione dei servizi pubblici assistenziali gratuiti presso la RSA Doria.

3.2. Tale qualificazione è pienamente conforme alla prassi dell'Amministrazione Finanziaria. La stessa Agenzia delle Entrate, con la Circolare 17 maggio 2022, n. 15/E (par. 5.3) e con la Risposta ad Interpello n. 464/2023, ha chiarito 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'.

3.3. Non può ostare alla non commercialità la circostanza che l'ASP abbia in passato presentato il Modello UNICO SC a seguito di un risalente ed errato interpello del 2002.

Secondo la giurisprudenza consolidata della Suprema Corte (Cass. Sez. Unite n. 13378/2016; Cass. Ord. n. 14889/2024), la dichiarazione dei redditi ha natura di mera dichiarazione di scienza ed è liberamente emendabile e ritrattabile anche in sede contenziosa per correggere errori di fatto o di diritto. Assoggettare un ente pubblico non commerciale ad un prelievo fiscale d'impresa indebito per un mero errore contabile originario violerebbe i principi costituzionali di capacità contributiva (art. 53 Cost.) e di buon andamento e correttezza della P.A. (art. 97 Cost.).

4. Sull'annullamento integrale dell'atto e sul rigetto dell'appello principale dell'Ufficio

4.1. In forza della riconosciuta natura non commerciale dell'Azienda e dell'effetto espansivo della decisione sulla questione pregiudiziale principale, tutti i recuperi a tassazione operati dall'Ufficio ai fini IRES, IRAP ed IVA (ammortamenti art. 90, plusvalenze art. 86, fondo svalutazione crediti art. 106, plusvalenza cessione ramo d'azienda RSA Viale Canepa, sopravvenienze passive art. 101, ROL/interessi passivi art. 96, variazione valore produzione IRAP e pro-rata IVA) cadono integralmente ed incondizionatamente.

I proventi derivanti dagli immobili restano assoggettati esclusivamente alla disciplina dei redditi fondiari ex art. 143 TUIR.

4.2. L'appello principale dell'Agenzia delle Entrate deve pertanto essere integralmente rigettato. Restano assorbiti i motivi relativi al beneficio di cui all'art. 6 DPR 601/1973 ed al ripristino delle sanzioni, fermo restando che l'estrema incertezza normativa avrebbe comunque imposto l'annullamento delle sanzioni ex art. 8 del D.Lgs. 546/1992.

4.3. In integrale accoglimento dell'appello incidentale proposto dalla ASP Emanuele Brignole ed in riforma della sentenza impugnata, l'avviso di accertamento n. TL303T100061/2024 deve essere annullato integralmente.

5. Sulle spese di lite

La complessità e la peculiarità delle questioni giuridiche trattate, la complessità del processo di riordino delle ex IPAB, unitamente al contrasto giurisprudenziale emerso tra le diverse Sezioni di questa stessa Corte, costituiscono giusti motivi per disporre l'integrale compensazione delle spese di giudizio del doppio grado di merito tra le parti.

P.Q.M.

La Corte, definitivamente pronunciando sull'appello principale dell'Agenzia delle Entrate e sull'appello

incidentale della ASP Emanuele Brignole:

1. rigetta l'appello principale dell'Agenzia delle Entrate;
2. accoglie l'appello incidentale della ASP Emanuele Brignole e, per l'effetto, in riforma della sentenza impugnata, annulla integralmente l'avviso di accertamento n. TL303T100061/2024;
3. dichiara le spese di lite del doppio grado di giudizio integralmente compensate tra le parti.