

Luiss

Libera Università
Internazionale
degli Studi Sociali

Guido Carli

CERADI

Centro di ricerca per il diritto d'impresa

Immobili utilizzati da enti non commerciali e ONLUS Esenzione da ICI

Giuseppe Napoli

Fabio Pirolozzi

Settembre 2005

© Luiss Guido Carli. La riproduzione è autorizzata con indicazione della fonte o come altrimenti specificato. Qualora sia richiesta un'autorizzazione preliminare per la riproduzione o l'impiego di informazioni testuali e multimediali, tale autorizzazione annulla e sostituisce quella generale di cui sopra, indicando esplicitamente ogni altra restrizione

Premessa*

Alla luce della crescente importanza che nel contesto sociale rivestono gli enti non commerciali e le ONLUS, il presente lavoro approfondisce la normativa che consente loro l'impiego di immobili finalizzato allo svolgimento di talune attività, in regime di esenzione dall'ICI. L'aspetto interessante è certamente rappresentato dal «risparmio fiscale» che il legislatore ha voluto assicurare ai proprietari di immobili utilizzati, ad esempio con comodato gratuito, da enti non commerciali.

1. Normativa di riferimento

L'art. 7 del D.Lgs. 30.12.1992, n. 504, disciplina le fattispecie di esenzione dall'imposta comunale sugli immobili (ICI). In particolare, al co.1, lett. i) del suddetto art. 7, viene sancito che «*Sono esenti dall'imposta ...gli immobili **utilizzati** dai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. c)...destinati **esclusivamente** allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n.222*». Per completezza, il co. 2 del predetto art. 7 aggiunge «*L'esenzione spetta per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte*».

L'esenzione è quindi subordinata al ricorrere di due requisiti:

- 1) Soggettivo – gli immobili devono essere utilizzati (art. 73, co.1, lett. c del D.P.R. n. 917/1986) da «*enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali*»;
- 2) Oggettivo – gli immobili devono essere destinati esclusivamente alle attività indicate esplicitamente dalla norma¹.

1.1 Requisito soggettivo

* Articolo pubblicato sulla rivista “*La Settimana fiscale*” - Ed. *Il sole 24 Ore*, n. 14/2005, pag. 37.

¹ Cfr. R.M. 25.06.1994, n. 2. L'elenco di tali attività è tassativo, frutto di scelte discrezionali del legislatore e pertanto non sono possibili interpretazioni analogiche. In merito Corte Cass. 21.10.1981, n. 5506 «*la norma di esenzione rappresenta un quid pluris rispetto alla fattispecie costitutiva dell'obbligazione imposta*».

L'attuazione dell'esenzione in oggetto ha generato molteplici difficoltà interpretative. In merito al presupposto soggettivo², si è chiarito che l'esenzione compete per gli «immobili, da **chiunque posseduti**³, i quali siano utilizzati dagli «enti non commerciali» esclusivamente per lo svolgimento di attività» indicate alla lett. i). Pertanto, il requisito soggettivo è rispettato anche nel caso di immobili di proprietà di terzi soggetti⁴.

Con l'art. 59, co.1, lett. c) del D.Lgs. n. 446/1997, si è concesso ai comuni, con proprio regolamento, «di stabilire che l'esenzione di cui all'art. 7, co. 1, lett. i) del D.Lgs. n. 504/1997, concernente gli immobili utilizzati da enti non commerciali, si applica soltanto ai **fabbricati** ed a condizione che gli stessi, oltre che essere utilizzati, siano anche **posseduti** dall'ente non commerciale utilizzatore». Si tratta di una disposizione con evidenti finalità antielusive, volta ad evitare la concessione fittizia di fabbricati ad enti non commerciali, al solo scopo di beneficiare dell'agevolazione in commento. Infatti, viene ristretto l'ambito di applicazione dell'esenzione ai soli «fabbricati» (non più immobili) utilizzati ed anche posseduti dall'ente non commerciale.

Dunque, salva l'adozione di apposita norma regolamentare comunale, per fruire dell'agevolazione in parola è sufficiente concedere l'immobile in locazione o comodato ad un ente non commerciale, che lo utilizzi esclusivamente per lo svolgimento delle attività indicate⁵.

1.2 Enti non commerciali e ONLUS

² Cfr. C.M. 5.07.1993, n. 14, «Se lo Stato dà in locazione un proprio edificio ad una associazione, rivestente la natura di ente non commerciale secondo la nozione datane dall'art. 73 del D.P.R. n. 917/1986, e questo è utilizzato dall'associazione medesima esclusivamente per svolgersi un'attività assistenziale, siffatto edificio rimane esente dall'imposta, con conseguente beneficio per lo Stato proprietario, indipendentemente dal concorrere o meno delle condizioni prescritte per l'applicazione dell'esenzione di cui alla lett. a)» dell'art. 7, co. 1 del D.Lgs. n.504/1992.

³ In senso conforme la R.M. 2.05.1994, n. 2 dove viene espressamente indicato che «sono esenti dall'ICI gli immobili, a **qualunque soggetto appartengano**, i quali siano utilizzati dagli «enti non commerciali» e siano destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali...».

⁴ In senso contrario Comm. Trib. I gr. di Salerno, Sez. I - Dec. n. 885 del 28.11.1994 (emessa il 21.11.1994), che si deve ritenere sostanzialmente superata alla luce della nuova normativa e recente prassi.

⁵ In senso conforme R.M. 02.05.1992, prot. 2/1032; Comm. Trib. di I° di Bergamo, Sez. VI, decisione 06.06.1995, n. 183; Comm. Trib. di I° di Milano, Sez. V, decisione 23.02.1995, n. 34.

I soggetti indicati dall'art. 73, co.1, lett. c) del D.P.R. n. 917/1986, vengono definiti enti non commerciali poichè non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale. Nei successivi co. 4 e 5 dell'art. 73 del D.P.R. n. 917/1986, è indicato che l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata; in mancanza dell'atto costitutivo o statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato.

Ciò posto, è ora necessario definire la natura delle ONLUS, per definire l'esatta portata della norma agevolativa in esame – art. 7, co. 1, lett. i) del D.Lgs. n. 504/1992. Le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale – ONLUS – rappresentano una sottocategoria degli enti non commerciali: è questa la chiara posizione del legislatore della riforma, quando, nella relazione accompagnatoria al D.Lgs. 04.12.1997, n. 460, colloca le ONLUS all'interno della più ampia categoria degli enti considerati non commerciali a fini tributari. Peraltro, non sarebbe affatto possibile giungere ad una differente conclusione avendo riguardo, oltre che ai requisiti soggettivi, anche all'oggetto dell'attività: infatti, le ONLUS sono preposte al perseguimento, in particolari settori di interesse collettivo, di finalità rientranti nella sfera della solidarietà sociale. Sono enti, dunque, che, rispetto alla generalità degli enti non commerciali (i quali operano a vantaggio dei propri associati), hanno una più marcata carica di «meritorietà», essendo finalizzati a trasferire all'esterno la loro attività sociale (si parla, infatti, di «eterodestinazione»)⁶. Tale interpretazione è perfettamente in linea con il comportamento del legislatore, che, a fronte dell'esigenza di riorganizzare lo stato sociale, utilizza la leva fiscale per favorire la nascita e l'operato delle ONLUS, enti in grado di sostituire lo Stato nello svolgimento di attività di carattere sociale. Difatti le ONLUS agiscono esclusivamente in settori⁷ in cui le finalità di solidarietà sociale sono immanenti, a prescindere dalla condizione dei fruitori dell'attività stessa (ad es. attività di assistenza sociale, beneficenza, ecc.) o nei quali le finalità di solidarietà sociale sono correlate alla condizione di svantaggio dei destinatari (soggetti svantaggiati a causa di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari).

E' questa la ragione della determinazione legislativa che ha reso fiscalmente irrilevante, per le ONLUS, oltre all'attività istituzionale (come per la

⁶ Il comma 2 dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460 del 04.12.1997, stabilisce che «*Si intende che vengono perseguite finalità di solidarietà sociale quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi...non sono rese nei confronti di soci, associati...ma dirette ad arrecare benefici a: a) persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari; b) componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari*».

⁷ L'art. 10, co. 1, lett. a) del D.Lgs. n. 460/1997, stabilisce l'elenco tassativo dei settori in cui le ONLUS devo operare (es. assistenza sociale e socio-sanitaria; assistenza sanitaria; beneficenza; istruzione; formazione, ecc.).

generalità degli enti non commerciali) anche l'attività direttamente connessa a quest'ultima, considerata commerciale ad ogni effetto (art. 150 del D.P.R. n. 917/1986). E' evidente, pertanto, che le ONLUS, rispetto agli altri enti non commerciali, sono meritevoli di maggior tutela (ad esempio di tipo fiscale), in considerazione sia delle attività che tassativamente devono svolgere, sia dei beneficiari delle stesse.

Su tale tematica si è espressa chiaramente l'Amministrazione Finanziaria; infatti, nella circolare 26.06.1998, n. 168/E, al punto 1.12, nel precisare che non trovano applicazione, nei confronti delle ONLUS le disposizioni dell'art. 87, co. 1, lett. c) del D.P.R. n. 917/1986, si vuole esclusivamente affermare che le ONLUS svolgono solo le attività tassativamente elencate nell'art. 10 del D.Lgs. n. 460/97, le quali non possono mai costituire esercizio di attività commerciali ed essere, pertanto, fiscalmente rilevanti. Gli enti non commerciali, invece, qualora pongano in essere attività commerciali, risultano soggetti all'imposizione, come la generalità delle imprese. E' questo il senso delle parole dell'Amministrazione finanziaria, poichè una differente interpretazione contrasterebbe in modo inequivocabile con il disposto dell'art. 26 del D.Lgs. n. 460/97 dove è stabilito: «**Alle ONLUS si applicano, ove compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali...**». La stessa circolare n. 168/E, al punto 10 – Rinvio alla normativa degli enti non commerciali – afferma che l'art. 26 contiene una norma di carattere residuale, con la quale è precisato che si applica alle ONLUS, per quanto non specificamente disciplinato, la normativa relativa agli enti non commerciali. Sono escluse da tale estensione solamente le cooperative ONLUS, poiché inquadrabili tra i soggetti di cui all'art. 87, co. 1, lett. a), del D.P.R. n. 917/1986, e, pertanto, assoggettate alla disciplina tributaria delle società ed enti commerciali. Nello stesso senso, a commento del predetto art. 26, si esprime la citata relazione al D.Lgs. n. 460/97, nel presupposto che le ONLUS rappresentano una categoria particolare di enti non commerciali, cui non può essere riservato un trattamento di minor favore.

1.3 Requisito oggettivo

Il secondo requisito di cui è richiesta la sussistenza per usufruire dell'esenzione ICI, attiene all'esclusivo svolgimento delle attività «*assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n.222*» all'interno degli immobili.

A questo riguardo, è necessario precisare che «per svolgimento delle attività» deve intendersi che «*nello e sull'immobile deve essere materialmente ed esclusivamente svolta l'attività agevolata...e non possono farsi rientrare gli uffici* – di un ente previdenziale, nella fattispecie analizzata dal Ministero - *atteso che per essi non*

sussiste il delineato rapporto di stretta immanenza con lo svolgimento delle predette attività»⁸ – per l'appunto previdenziali.

L'Amministrazione Finanziaria ha ribadito il suo orientamento negando l'esenzione in relazione ad un immobile utilizzato da un "Ordine dei Medici", poichè l'attività svolta non corrisponde allo svolgimento dell'attività sanitaria, proprio perchè *«l'utilizzo di un edificio come sede di uffici non può farsi rientrare tra le modalità d'uso dell'immobile tassativamente elencate dalla norma in esame»⁹.*

La presenza di un'eventuale attività amministrativa sembrerebbe determinare la perdita del diritto all'agevolazione in commento. A nostro avviso, si deve però segnalare, che lo svolgimento di una minima attività amministrativa, strumentale ed indispensabile all'attività istituzionale di qualsiasi ente non commerciale, tale da occupare una superficie irrisoria degli immobili utilizzati, e non un intero edificio (come stabilisce l'Amministrazione Finanziaria), dovrebbe ritenersi ininfluenza ai fini della decadenza dell'agevolazione di cui trattasi. Si deve opportunamente segnalare che l'Amministrazione Finanziaria ha quasi sempre adottato una posizione restrittiva nel concedere l'esenzione in oggetto.

Infatti, non rientrano tra le attività «didattiche», quelle svolte da un Provveditorato agli studi in un immobile adibito ad uso ufficio e coordinamento con l'attività didattica delle scuole, poichè *«la destinazione del fabbricato ad uso ufficio non concretizza l'esercizio esclusivo in esso di una delle attività tassativamente indicate»¹⁰.*

In senso positivo configurano attività «ricettive», indicate alla lett. i), co. 1, art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992, quelle svolte in immobili concessi in locazione o dati in uso gratuito allo Stato e da questo adibiti a caserma dei carabinieri o dei vigili del fuoco¹¹. In merito alle attività in parola, è stata giustamente negata l'esenzione ai fini ICI agli immobili adibiti a struttura alberghiera e gestita da un ente non commerciale: *«non è comunque ravvisabile nella fattispecie alcuna delle attività tassativamente specificate alla lett. i), al cui svolgimento deve essere esclusivamente destinato l'immobile; in particolare non può farsi rientrare nella categoria attività ricettive l'attività alberghiera, essendo questa un'attività essenzialmente commerciale»¹².*

Ancora, per quanto attiene allo svolgimento di attività «culturali», il Ministero ha ribadito¹³ che *«gli immobili utilizzati per scopi scientifici e di ricerca non*

⁸ R.M. 25.06.1994, n. 2/1242.

⁹ R.M. 15.12.1993, n. 2/315/C.

¹⁰ R.M. 07.10.1997, n. 201/E.

¹¹ C.M. 05.07.1993, n. 14.

¹² R.M. 10.09.1996, n. 219/E.

¹³ R.M. 11.11.1996, n. 247/E.

sono assimilabili a quelli culturali e, pertanto, non possono essere ricompresi nel campo di applicazione dell'esenzione ICI, recata dall'art.7, co. 1, lett. i)». Già in passato era stata negata l'esenzione ai fini ICI degli immobili posseduti e destinati all'esercizio dell'attività di ricerca e sperimentazione agraria, poichè tale attività è stata ritenuta¹⁴ non rientrante «tra quelle tassativamente elencate dalla norma in esame».

2. Conclusioni

La disamina della prassi fin qui esposta, permette di comprendere come una frettolosa lettura della lett. i) del co. 1 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992, possa generare non poche difficoltà operative.

A completamento dell'analisi si deve ricordare la sentenza della Corte di Cassazione 5.03.2004, n. 4573, con la quale è stata negata l'esenzione ICI ad un ente non commerciale per immobili destinati ad attività «oggettivamente commerciali». In particolare, la Corte rileva che anche un ente non commerciale «può svolgere liberamente un'attività di carattere commerciale, ma non per questo si modifica la natura dell'attività stessa, e, soprattutto, le norme applicabili al suo svolgimento rimangono quelle previste per le attività commerciali, senza che rilevi che l'ente la svolga, oppure no, in via esclusiva, o prevalente». La Corte aggiunge che quello che rileva «è soltanto lo svolgimento all'interno degli immobili da sottoporre a tassazione di attività commerciali, indipendentemente dalla loro entità sia in valori assoluti che in termini relativi». Gli enti non commerciali sono quindi soggetti all'imposizione ICI per gli immobili destinati allo svolgimento di attività «oggettivamente commerciali».

¹⁴ R.M. 19.11.1993, n.2/585/C.