

ENTI NON COMMERCIALI

Tributi locali

ICI - ESENZIONE per gli ENTI NON COMMERCIALI

di *Francesco Coronas*

Gli enti (fiscalmente) non commerciali sono rappresentati da un variegato insieme di soggetti giuridici, che operano in **svariati ambiti di attività** (servizi socio-assistenziali e sanitari, cultura, sport, promozione sociale, beneficenza, ecc.) e che usufruiscono di un **particolare regime fiscale di agevolazione**.

Il **beneficio** è concesso per il fatto che gli enti in oggetto operano in **settori** di rilevante **utilità sociale** e senza il perseguimento di **finalità lucrative**.

Nell'esercizio delle loro attività e per il raggiungimento degli **scopi istituzionali**, questi enti **possono svolgere**, entro determinati e precisi limiti, **anche attività di natura commerciale**, conseguendo **proventi da reinvestire** obbligatoriamente nelle **attività istituzionali** e con vincolo di **non distribuzione** tra i soci, pena la perdita del regime fiscale agevolato.

I **limiti** da rispettare relativamente allo svolgimento delle attività mercantili, per poter conservare lo **status** fiscale di **ente non commerciale**, variano a seconda della **tipologia** e della **natura** dello specifico ente.

Ad esempio, per le **associazioni di volontariato** il **limite** deve essere contenuto nell'ambito della **marginalità** rispetto all'attività complessivamente svolta, negli enti non commerciali ordinari e/o più «strutturati», le attività commerciali **non devono essere prevalenti** rispetto a quelle **istituzionali**.

Il **superamento** dei **limiti** imposti dalla legge comporta la **perdita** delle **agevolazioni fiscali**, le quali si concretizzano principalmente in ipotesi di **esenzione** o **riduzione** delle **imposte** (erariali e/o locali).

ENTI NON COMMERCIALI nel D.P.R. 917/1986

Per inquadrare la questione in esame è necessario, preliminarmente, un accenno alle disposizioni normative che definiscono la categoria fiscale degli **enti non commerciali**.

Secondo l'art. 73, co. 1, lett. c), D.P.R. 917/1986 [CFF 5173] (ex art. 87) sono **enti non commerciali** gli «**enti pubblici e privati diversi dalle società,**

nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali».

Quindi, lo **status** di ente non commerciale si ottiene e si conserva solo se l'**attività istituzionale** concretamente esercitata abbia **esclusivo** o **prevalente carattere non commerciale**.

La definizione di **oggetto esclusivo** o **principale** è contenuta nel successivo co. 4, del citato art. 73, per il quale «*l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto*».

Tuttavia, la qualifica fiscale di **ente non commerciale** deve essere **valutata in concreto**, non essendo sufficiente verificare le semplici indicazioni dello statuto, ma dovendosi anche analizzare l'**attività effettivamente svolta**.

In questo senso, la concessione del trattamento fiscale agevolato presuppone che le **eventuali attività commerciali** esercitate si mantengano entro **determinati e specifici limiti**.

A tal fine, la disposizione di riferimento è contenuta nell'art. 149 (ex art. 111-bis), co. 1, D.P.R. 917/1986 [CFF 5249] laddove è previsto che, **indipendentemente dalle previsioni statutarie**, l'ente non profit **perde** lo **status** fiscale di ente non **commerciale** qualora **eserciti prevalentemente attività commerciale** per un intero periodo di imposta. ⁽¹⁾

La stessa norma, al co. 2, dispone che la **perdita** della **qualifica fiscale di non commercialità** deve essere valutata con l'utilizzo di una serie di **parametri presuntivi**, legati alla **prevalenza** o meno delle **immobilizzazioni**, dei **ricavi**, dei **redditi** e delle **componenti negative** derivanti dalle attività commerciali, eventualmente svolte, rispetto a quelli originati dalle **attività istituzionali**.

In tal caso, la **perdita** delle **agevolazioni** ha effetto dal periodo d'imposta in cui vengono meno le

⁽¹⁾ Sulla disposizione, per ulteriori approfondimenti, cfr. F. Coronas, «Associazioni sportive dilettantistiche - Disposizioni contenute nel nuovo art. 111-bis, T.U.I.R.», ne «La Settimana fiscale» n° 36/2003.

INDICI	NOVITÀ	GUIDA PRATICA	PRIMO PIANO	ENTI NON COMMERCIALI	QUESITI	VARIE	PREVIDENZA	AGENDA
--------	--------	---------------	-------------	----------------------	---------	-------	------------	--------

ENTI NON COMMERCIALI

condizioni che legittimano l'**agevolazione** (art. 149, co. 3, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5249]).

Le due disposizioni del D.P.R. 917/1986 (art. 73 e art. 149) parrebbero porsi in contraddizione tra loro, poiché la prima pone l'accento esclusivamente sull'**aspetto formale**, la seconda su quello **sostanziale**. Ma la contraddizione è solo apparente, siccome la **verifica dell'atto costitutivo** e dello **statuto** deve necessariamente **integrarsi** con l'esame dell'**attività effettivamente svolta**, anche al fine di evitare l'**ingiustificata fruizione** delle **agevolazioni** da parte di chi non ne abbia diritto perché semplicemente «travestito» da ente non commerciale.

In proposito anche la Corte di Cassazione, in diversi interventi, ha evidenziato che la qualifica fiscale di ente non commerciale richiede che l'attività complessivamente esercitata sia **prevalentemente non commerciale**; a tal fine è necessario verificare la **lettera dello statuto** e **contemporaneamente** valutare l'**attività concretamente svolta** dall'ente. (2)

AGEVOLAZIONI ai FINI ICI

Le **agevolazioni fiscali** per gli **enti non commerciali** non si limitano all'ambito delle imposte erariali, ma sono presenti anche nel settore dei **tributi locali**, in particolare per quanto riguarda l'Ici.

Infatti, l'art. 7, co. 1, lett. i) D.Lgs. 504/1992 [CFF ① 4157] dispone l'esenzione dall'imposta per «**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 di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222**». (3)

Tale esenzione, secondo gli interventi normativi che la hanno definita nel dettaglio, «**si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale**» (art. 39, D.L. 4.7.2006, n. 223, conv. con modif. con L. 4.8.2006, n. 248).

La disposizione, pur riconoscendo che il beneficio è applicabile anche nel caso in cui negli immo-

bili vengano esercitate **limitate attività commerciali**, ha introdotto una **limitazione di carattere oggettivo**.

Infatti, la precedente norma interpretativa, ovvero l'art. 7, co. 2-bis, D.L. 30.9.2005, n. 203, conv. con modif. con L. 2.12.2005, n. 248, prevedeva che «**l'esenzione disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse (...)**». (4)

C.M. 26.1.2009, n. 2/DF

Nella concreta operatività dell'agevolazione in commento si sono riscontrate alcune **incertezze applicative**, proprio in merito alla valutazione delle **eventuali attività commerciali** esercitate dall'ente non commerciale sugli immobili da assoggettare ad Ici.

Il tema è all'origine di un recente e interessante intervento ministeriale, contenuto nella C.M. 26.1.2009, n. 2/DF. (5)

Con tale intervento il Dipartimento delle Finanze ha precisato il proprio **orientamento** rispetto alle ipotesi nelle quali gli **immobili** utilizzati dagli **enti non commerciali** possono considerarsi **esenti da Ici**.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria ritiene che l'**esenzione** possa applicarsi qualora ricorrano **contemporaneamente** due requisiti, uno di carattere **soggettivo**, l'altro **oggettivo**.

Quanto al primo, il riferimento va al già ricordato art. 73, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5173], nel senso che l'**esenzione** può essere riconosciuta esclusivamente agli **enti** ivi indicati e al verificarsi dei requisiti previsti dalla norma.

Quanto al secondo requisito la circolare evidenzia che «**gli immobili utilizzati devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente elencate dalla norma e dette attività non devono avere esclusivamente natura commerciale**».

Questo, evidentemente, è l'aspetto più rilevante e problematico, che è necessario definire adeguatamente per poter correttamente risolvere la questione.

Sul punto il Fisco, nella circolare in commento,

(2) Tra le più significative si ricorda Cass. 10092/2005.

(3) In proposito, F. Coronas, «Applicabilità dell'esenzione Ici alle Onlus», ne «La Settimana fiscale» n° 13/2004.

(4) L'esenzione, secondo tale disposizione, operava, quindi, senza alcun limite rispetto allo svolgimento di attività commerciale. Sul tema F. Coronas, «Esenzione Ici ed accertamento nei confronti degli enti non commerciali», ne «La Settimana fiscale» n° 27/2006.

(5) Per un primo commento alla Circolare, si rimanda all'articolo di S. Trovato, ne Il Sole 24 Ore, del 27.1.2009, pag. 26.

ENTI NON COMMERCIALI

evidenza che «un'attività o è commerciale, o non lo è, non essendo possibile individuare una terza categoria di attività».

In via di principio l'ovvietà di tale affermazione non lascia spazio a critiche o commenti ma fornisce comunque lo spunto per alcune considerazioni.

È vero, infatti, che, in sé, un'attività o è commerciale o non lo è, ma è nel **concreto esercizio** della **funzione impositiva** nei confronti dell'ente non commerciale che quella **attività** deve essere valutata, secondo le scelte del Legislatore fiscale.

Come già ricordato, il riconoscimento dell'**importanza sociale** delle attività svolte da questi soggetti giuridici è all'origine della decisione del Fisco di «rinunciare» ad una parte delle imposte che potrebbe esigere dall'applicazione ai medesimi dell'ordinario regime impositivo.

Tale valutazione di politica fiscale, attraverso una finzione giuridica, ha reso anche possibile considerare delle **attività** che sono a tutti gli effetti **oggettivamente commerciali**, come se non lo fossero ai fini fiscali, attraverso una sorta di loro «decommercializzazione».

Per gli enti di tipo associativo, infatti, l'art. 148, co. 1, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5248], stabilisce, che «**non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo.** (...)».

La stessa disposizione, al co. 3, prevede che «**per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, (...)**».

Uno degli esempi più evidenti è quello delle attività di **somministrazione di alimenti e bevande** all'interno dei **circoli culturali**, che assumono, generalmente, la forma dell'associazione di promozione sociale (Aps).

L'**attività** in oggetto, se effettuata nei confronti dei **soci**, non viene considerata commerciale e non sconta l'ordinaria imposizione (art. 148, co. 5, D.P.R. 917/1986).

Ai fini dell'agevolazione l'art. 148, co. 8, D.P.R. 917/1986 prevede, inoltre, alcuni fondamentali **requisiti formali** da inserire nell'atto costitutivo o nello statuto, redatto nella forma dell'atto pubblico o del-

la scrittura privata autenticata o registrata.

Si tratta, in estrema sintesi, del **divieto di distribuire utili o avanzi di gestione**, dell'**obbligo di destinare il patrimonio dell'ente**, in caso di suo scioglimento, ad altra associazione con **finalità analoghe** o a **fini di pubblica utilità**, della necessità di garantire una **disciplina uniforme del rapporto associativo** ed, inoltre, dell'**obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario**, della **libera eleggibilità** degli organi interni e dell'**intrasmissibilità** della quota associativa.

OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

Come evidenziato, la «decommercializzazione» delle attività ai fini fiscali è un **aspetto caratteristico** degli enti non commerciali e deve operare, quindi, anche ai fini dell'esenzione Ici.

In questo senso, l'indicazione contenuta nel richiamato art. 39, D.L. 223/2006, conv. con modif. con L. 248/2006, ovvero la possibilità di applicare l'**esenzione** in commento alle sole **attività «che non abbiano esclusivamente natura commerciale»**, deve essere interpretata coerentemente con le disposizioni dei citati artt. 73, 148 e 149, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5173, 5248 e 5249].

Inoltre, ai fini di valutare il diritto ad accedere all'esenzione, tali disposizioni andranno coordinate con le **norme specifiche**, alcune indicate nella stessa circolare in commento, che regolano il funzionamento degli enti attivi nei settori elencati dall'art. 7, co. 1, lett. i), D.P.R. 504/1992 [CFF ① 4157], con gli **eventuali limiti** derivanti dai **regolamenti comunali** approvati ai sensi dell'art. 59, co. 1, lett. c), D. Lgs. 15.12.1997, n. 446 [CFF ① 4196] e con l'ulteriore **onere**, per chi richiede l'accesso al **beneficio**, di dover **fornire**, all'ente impositore, **adeguata prova del diritto all'esenzione**.

Tutto ciò, induce a ritenere che l'ente non commerciale, che abbia tutti i **requisiti** per **usufruire** delle **agevolazioni** ai fini delle **imposte erariali** per le attività commerciali «decommercializzate» eventualmente svolte, **possa godere**, sugli immobili utilizzati e posseduti a tal fine, anche dell'**esenzione Ici**.

Per questo **non si condivide** il tentativo, contenuto nella circolare in commento, «di individuare le **attività meritevoli di usufruire del regime di favore in materia di Ici**», poiché il **diritto** ad accedere al **beneficio** non può essere definito *a priori*, ma deve essere **valutato e verificato di volta in volta**, secondo i **parametri** sopra indicati.

INDICI	NOVITÀ	GUIDA PRATICA	PRIMO PIANO	ENTI NON COMMERCIALI	QUESITI	VARIE	PREVIDENZA	AGENDA
--------	--------	---------------	-------------	----------------------	---------	-------	------------	--------

CFF ① – CFF ② : vedi CODICI FISCALI FRIZZERA n. 1 o n. 2