

## Soltanto se manca il fine di lucro gli enti non commerciali sono esclusi da Ici

Pubblicato il 1 febbraio 2008

L'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992, riconosce l'esenzione dall'ICI agli immobili utilizzati dagli enti non commerciali destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive.

### **ICI sugli immobili degli enti non commerciali**

#### **Soltanto se manca il fine di lucro gli enti non commerciali sono esclusi da Ici**

Gli enti non profit sono esonerati dal pagamento dell'Ici solo se le attività che svolgono non hanno natura commerciale.

Un'attività non è commerciale se mancano gli elementi tipici dell'economia di mercato (il lucro soggettivo e la libera concorrenza) e sono invece presenti le finalità di solidarietà sociale.

Spetta agli enti fornire la prova che ricorrono in concreto le condizioni previste dalla legge per potere usufruire dell'esenzione.

Sono queste le indicazioni fornite dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, con la circolare n. 2/2009, che ha, così, inteso chiarire le tipologie di attività che hanno diritto a fruire dei benefici fiscali.

Tale circolare si è concentrata sulla formulazione dell'articolo 7 del Decreto Legislativo 504/92, che a seguito dell'art. 39 del Decreto Legge n. 223/2006, ha riconosciuto l'agevolazione solo alle attività ricreative, culturali, didattiche, sportive, assistenziali, sanitarie e così via, svolte da

questi enti, purché non abbiano natura esclusivamente commerciale.

Su tale problematica, secondo il Ministero delle Finanze *“un’attività o è commerciale, o non lo è”*.

Quindi, dal momento che non è possibile individuare una terza categoria, occorre verificare i requisiti dell’ente e le concrete modalità di svolgimento delle attività.

La combinazione di questi requisiti, secondo il ministero, comporta che le attività svolte negli immobili ai quali deve essere riconosciuta l’esenzione Ici *“non siano di fatto disponibili sul mercato o siano svolte per rispondere a bisogni socialmente rilevanti che non sempre sono soddisfatti dalle strutture pubbliche e che sono estranee alla sfera di azione degli operatori privati commerciali”*.

Ciò che rileva e giustifica l’esonero dal pagamento dell’imposta è la *“meritevolezza”* dei soggetti, le finalità perseguite e la rilevanza sociale delle attività svolte.

In via primaria, dunque, gli immobili devono essere utilizzati da un ente non commerciale, cioè da enti pubblici o privati diversi dalle società.

Inoltre, vanno destinati esclusivamente alle attività elencate dall’articolo 7, che devono essere svolte in forma non commerciale.

Come è stato osservato, in prima Dottrina, questa norma, in realtà, fa riferimento solo all’utilizzo del bene.

Mentre l’articolo 59 del decreto legislativo 446/97 riconosce ai Comuni la possibilità di limitare, con regolamento, l’esenzione solo ai fabbricati, a condizione che siano anche posseduti dall’ente non profit.

Tuttavia, come rilevato dal dipartimento delle Finanze sulla questione è intervenuta la Corte

costituzionale che, con le ordinanze 429/2006 e 19/2007, ha fornito un'interpretazione più restrittiva delle norme di legge, riconoscendo l'esenzione all'ente non profit che, oltre a possedere l'immobile, lo utilizzi direttamente.

Il Comune ha solo il potere di delimitare l'ambito dell'agevolazione ai fabbricati, escludendo aree fabbricabili e terreni agricoli.

Nella circolare vengono richiamate alcune pronunce della Cassazione che hanno fissato i paletti per l'esenzione.

In particolare, è stato evidenziato che non rileva l'attività indicata nello statuto dell'ente, ma quella effettivamente svolta negli immobili.

L'utilizzo, poi, ha rilevato, ulteriormente la neo circolare, non può essere promiscuo: L'immobile deve avere una destinazione esclusiva. Se è parziale, ancorché prevalente, si perde il diritto al beneficio.

Ad esempio, nel caso di una associazione sportiva l'utilizzo dell'immobile deve avvenire solo per finalità sportive, fermo restando che nello stesso stabile, usualmente, vengono svolte anche attività di tipo amministrativo e commerciali (ad es. vendite di magliette, tute con corrispettivi specifici), in questo senso la circolare non è entrata in merito.

Però si ritiene che tali attività collaterali e strettamente funzionali a quella sportiva non possano fare venire meno l'esenzione ai fini Ici dell'immobile dell'ente non commerciale.

### **Ici, esenzione anche per la detenzione**

La Cassazione con la sentenza n. 9948/2008 e (si veda in **Italia Oggi, del 21.05.2008**) è intervenuta sulla portata dell'esenzione Ici prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. n. 504/92.

Nella sentenza è stato chiarito che l'esenzione spetta anche nel caso in cui la relazione tra l'immobile ed il soggetto passivo del tributo sia di detenzione e non di possesso.

Conseguenza di ciò è che il soggetto non profit ha diritto all'esenzione anche se l'immobile non è stato effettivamente utilizzato, purchè esso rimanga nella sua disponibilità.

Il legislatore, infatti, avendo utilizzato la locuzione "utilizzo" invece che "possesso" per indicare la relazione tra l'immobile e la sfera di disponibilità del soggetto non profit, sembra dare un concetto più ampio della platea.

### **Conclusione**

Come è stato rilevato di recente in dottrina **(1)**, e secondo il mio parere, l'esenzione dall'Ici spetta per gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali, purché l'attività espletata non sia di natura esclusivamente commerciale (e non, quindi, soltanto istituzionale come sembra fare capire la circolare n. 2/2009).

A tal fine, di recente la Corte di Cassazione con la sentenza 17.10.2008, n. 25376 **(2)** ha respinto il ricorso di una S.r.l. che, pur avendone i presupposti (diritto reale di superficie) non aveva mai presentato la dichiarazione né pagato l'Ici su un campo sportivo ritenendo di potere usufruire dell'esenzione da tale imposta giacché gli immobili erano considerati strumentali allo svolgimento di attività della Figc.

A tale riguardo la Suprema Corte ha stabilito che alla società di capitali non si può applicare l'esenzione prevista dalla legge in favore di chi gestisce attività assistenziali, culturali, ricreative, sportive o didattiche.

In sostanza, secondo la Corte di Cassazione, non è possibile riconoscere l'esenzione per attività ricreative a favore di società di capitali che, per loro stessa natura, non possono non avere scopi economici.

Come è stato rilevato anche in altra Dottrina **(3)** l'esenzione Ici per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di religione e di culto, si intende applicabile alle attività che non abbiano esclusivamente natura

commerciale. Ne deriva che l'esenzione Ici si applica solo nel caso in cui nei locali degli enti non commerciali le attività svolte non abbiano natura esclusivamente commerciale.

In tal senso anche i nostri primi commenti su [www.https://www.commercialistatelematico.com](https://www.commercialistatelematico.com) con l'articolo sulle novità fiscali del giorno 27.01.2009 **(4)**.

Comunque, sulla questione, assai delicata per i diretti interessati, mi riservo di ritornarci con altri interventi, alla luce di nuovi risvolti in Dottrina, giurisprudenza ed eventualmente, nuova prassi.

## Note

(1)

Da **Il Sole 24 ORE Professionisti 24 del 27.01.2009**

ICI - Esenzione per gli enti non commerciali

L'esenzione spetta per gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali, a condizione che l'attività non abbia esclusivamente natura commerciale. Questa nozione normativa viene adeguatamente illustrata in relazione alle singole attività che gli enti non commerciali possono svolgere, percependo dei corrispettivi

(Min. fin. circ. n. 2/DPF del 26.1.2009 )

(2)

Articolo di **Vincenzo D'Andò**, in **La Settimana Fiscale**, Il Sole 24 Ore, n. 46 del 11.12.2008

(3)

Si veda in **Ratio** n. n. 10/2006, l'art. 37, c. 13 del D.L. 223/2006 ha modificato i termini di pagamento dell'Imposta comunale sugli immobili (Ici) di cui all'art. 10, c. 2 D. Lgs. 504/1992.

(4) da il Notiziario fiscale del <https://www.commercialistatelematico.com> (di Vincenzo D'Andò)

### **ICI: Esenzioni per enti non commerciali ed altri chiarimenti**

L'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992, riconosce l'esenzione dall'ICI agli immobili utilizzati dagli enti non commerciali destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive.

La circolare n. 2/DF del 26.1.2009, del Ministero dell'Economia e Finanze ha fornito taluni chiarimenti in materia.

Il quadro normativo di riferimento è stato completato con il comma 2-bis dell'art. 7 del D.l. n. 203/2005 - come riformulato dall'art. 39 del D.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 - in base al quale "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 che non abbiano esclusivamente natura commerciale".

A tal fine la suddetta circolare ha inteso precisare quando le attività indicate dalla norma di esenzione siano svolte in maniera non esclusivamente commerciale e, conseguentemente, le ipotesi nelle quali gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali possano considerarsi esenti da ICI.

### **Requisiti per il riconoscimento dell'esenzione**

La suddetta esenzione va riconosciuta quando ricorrono contemporaneamente:

- un requisito di carattere soggettivo, rappresentato dal fatto che l'immobile deve essere utilizzato da un ente non commerciale;
- un requisito di carattere oggettivo, in base al quale gli immobili utilizzati devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente elencate dalla norma e dette attività non devono avere esclusivamente natura commerciale.

### **L'uso dell'immobile**

L'esenzione deve essere riconosciuta solo all'ente non commerciale che, oltre a possedere l'immobile, lo utilizza direttamente per lo svolgimento delle attività.

### **Requisito oggettivo**

Affinché venga rispettato il requisito oggettivo richiesto dall'art. 7, comma 1, lettera i) del D.

Lgs. n. 504/1992, occorre che gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali devono essere in concreto destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività:

- assistenziali;

- previdenziali;

- sanitarie;

- didattiche;

- ricettive;

- culturali;

- ricreative;

- sportive;

- indicate dall'art. 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, vale a dire le attività di religione e di culto, che sono "quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi a scopi missionari alla catechesi, all'educazione cristiana".

Non rileva l'attività indicata nello statuto dell'ente, anche se rientrante tra quelle agevolate, ma l'attività effettivamente svolta negli immobili.

Infatti, la lettera della norma implica che l'esenzione può essere riconosciuta solo se correlata



all'esercizio, effettivo e concreto, nell'immobile di una delle attività indicate nella norma agevolativa.

Dette attività non devono essere svolte, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale.

Ciò comporta che l'esenzione non può essere riconosciuta nei casi in cui l'immobile sia destinato, oltre che ad una delle attività agevolate, anche ad altri usi.

A questo punto la medesima circolare delle Finanze si è soffermata sulla disposizione del comma 2-bis dell'art. 7 del D.l. n. 203/2005, in base alla quale l'esenzione "si intende applicabile alle attività... che non abbiano esclusivamente natura commerciale".

Tale esenzione, rileva la circolare del Ministero Finanze n. 2/DF del 26.1.2009, si giustifica, da un lato nella "meritevolezza" dei soggetti e delle finalità perseguite, e, dall'altro, nella rilevanza sociale delle attività svolte.

Riguardo le **attività ricettive**, è determinante anche l'entità delle cosiddette "rette", che devono essere di importo significativamente ridotto rispetto ai "prezzi di mercato".

In particolare, le attività ricettive devono essere dirette a sostenere i bisogni abitativi di categorie sociali meritevoli (ad esempio: pensionati per studenti, per lavoratori precari, per stranieri e strutture simili) anche per periodi protratti nel tempo; si tratta, in sostanza, di attività caratterizzate dall'attenzione a situazioni critiche.

In definitiva sono escluse dall'esenzione dall'ICI:

- le strutture alberghiere da chiunque gestite;

- le strutture, in possesso di autorizzazioni per "ricettività complementare", che si comportano da albergo.

## **Attività culturali**

Nelle attività culturali a cui fa riferimento la norma di esenzione sono comprese quelle che rientrano nelle competenze del Ministero per i beni e le attività culturali, e cioè musei, pinacoteche e simili e, con riguardo all'ambito dello spettacolo, i cinema ed i teatri.

Per quanto attiene alle modalità di esercizio di dette attività, viene precisato che, al fine del riconoscimento dell'esenzione dall'ICI, negli immobili destinati ad attività museali, anche se a pagamento, non devono essere, però, svolte attività non museali di natura commerciale (come ad esempio: vendita di libri o di oggettistica nei book-shop, somministrazione di cibo e bevande nelle caffetterie).

L'esenzione dall'ICI deve essere, inoltre, riconosciuta alle sale cinematografiche in cui si proiettano esclusivamente film di interesse culturale; film d'essai; film riconosciuti di interesse culturale; film d'archivio; film ai quali sia stato rilasciato l'attestato di qualità; film inseriti nelle selezioni ufficiali di festival e rassegne cinematografiche di rilievo nazionale e internazionale; film per ragazzi.

Per quanto riguarda i teatri, l'esenzione è limitata a quelli che si avvalgono solo di compagnie non professionali.

## **Attività ricreative**

Le attività ricreative vengono collocate in un'area residuale rispetto alle attività assistenziali e culturali (un esempio: i "circoli ricreativi").

Si deve trattare di attività svolte con modalità non commerciali e l'immobile non deve ospitare attività ricreative (commerciali o meno) effettuate da terzi.

## **Attività sportive**

Precisa la medesima circolare del Ministero delle Finanze (n. 2/DF del 26.1.2009) che l'esenzione va riconosciuta agli immobili dove vengono esercitate le attività sportive rientranti nelle discipline riconosciute dal CONI, a condizione che siano svolte dalle associazioni sportive e dalle relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell'art. 90 della legge n. 289/2002.

Per quanto concerne le modalità di esercizio, è necessario che l'ente svolga nell'immobile esclusivamente attività sportiva agonistica "organizzata" direttamente (ad esempio: partite di campionato, organizzazione di corsi, tornei) e non si limiti a mettere a disposizione l'immobile per l'esercizio individuale dello sport (ad esempio: affitto di campi da tennis, gestione di piscine con ingressi a pagamento, affitto di campi da calcio a singoli o gruppi).

Ne consegue che l'esenzione non viene riconosciuta ai palazzetti dello sport, ai campi ed agli impianti sportivi nei quali l'attività svolta dall'ente non è direttamente quella "sportiva", ma di affitto degli spazi.

**Da tale affermazione contenuta nella circolare giunge, quindi, la conferma che l'esenzione dell'ICI spetta per le associazioni sportive che svolgono attività sportiva in maniera diretta (e a mio parere: sia pure in presenza di attività commerciale collaterale conseguente a quella istituzionale).**

Si ricorda, come sopra anticipato, che su tale problematica la circolare del Ministero Finanze n. 2/DF/2009 si è soffermata sulla disposizione del comma 2-bis dell'art. 7 del D.l. n. 203/2005, in base alla quale l'esenzione "si intende applicabile alle attività... che non abbiano esclusivamente natura commerciale".

Tale circolare, ha prima sottolineato che "un'attività o è commerciale, o non lo è, non essendo possibile individuare una terza categoria di attività.

*Pertanto, se non è possibile individuare attività qualificabili come "non esclusivamente di natura commerciale", si può sostenere che quest'ultimo inciso debba essere riferito solamente alle specifiche modalità di esercizio delle attività in argomento, che consentano di escludere la commercialità allorquando siano assenti gli elementi tipici dell'economia di mercato (quali il lucro soggettivo e la libera concorrenza), ma siano presenti le finalità di solidarietà sociale sottese alla norma di esenzione.*

*Infatti, la combinazione del requisito soggettivo e di quello oggettivo comporta che le attività svolte negli immobili ai quali deve essere riconosciuta l'esenzione dall'ICI non siano di fatto disponibili sul mercato o che siano svolte per rispondere a bisogni socialmente rilevanti che non sempre sono soddisfatti dalle strutture pubbliche e che sono estranee alla sfera di azione degli operatori privati commerciali.*

**Ciò è particolarmente evidente per le attività svolte in regime concessorio o in convenzionamento e/o accreditamento con l'ente pubblico, in quanto si tratta di attività inserite in maniera completa ed esclusiva nel servizio pubblico gestito direttamente da un'istituzione pubblica".**

### **Attività di religione e culto**

La norma di esenzione richiama tra le attività di religione e di culto solamente quelle di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, che sono "quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi a scopi missionari alla catechesi, all'educazione cristiana".

Pertanto, l'esenzione dall'ICI può essere riconosciuta solo agli immobili adibiti alle suddette attività.

### **Onere della prova**

Infine, la circolare ha evidenziato che spetta al soggetto che fruisce dell'agevolazione tributaria, di fornire la prova che ricorrono in concreto le condizioni previste dalla legge per poter godere della esenzione.

**A cura di Vincenzo D'Andò**

**Copyright © 2020 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l**