

# L'Ici risparmia la solidarietà sociale

Una circolare ministeriale chiude il capitolo dell'imposta comunale sugli immobili dovuta dai soggetti non commerciali

*Chiariti i confini dell'esenzione. Riconosciuto il valore del non profit*

## NON PROFIT

il CONSULENTE

PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

SUPPLEMENTO AL N. 46 DI AVVENIRE DI MARTEDÌ 24 FEBBRAIO 2009

**PATRIZIA CLEMENTI**

Arriva (probabilmente) al capolinea la vicenda dell'esenzione Ici per gli immobili che gli enti non commerciali utilizzano per una serie di attività di riconosciuta rilevanza sociale. L'auspicio è motivato dall'emanazione della Circolare del Ministero delle finanze - Direzione federalismo fiscale - n. 2 del 26 gennaio scorso.

Si tratta di un documento di notevole importanza, non solo perché contribuisce a risolvere le incertezze applicative che in questi ultimi anni sono state all'origine di travagliati rapporti tra gli enti e i comuni, ma anche perché contiene affermazioni di principio di indubbio interesse; come vedremo meglio di seguito l'Amministrazione Finanziaria riconosce la peculiarità degli enti non profit, del loro ruolo, della rilevanza delle loro finalità che concretamente vengono realizzate attraverso lo svolgimento di attività che, seppure fiscalmente inquadrate tra quelle commerciali, non sono però del tutto equiparabili alle medesime attività svolte dagli operatori economici che agiscono perseguendo il profitto.

I lettori ricorderanno che la questione ha avuto origine da alcune sentenze della Corte di Cassazione del 2004 nelle quali i giudici interpretavano in maniera immotivatamente restrittiva la previsione normativa in forza della quale è riconosciuta l'esenzione per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali che siano «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 [cioè alle attività di religione o di culto]» (art. 7, c. 1, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504). Secondo la

Cassazione per l'accesso all'esenzione non era sufficiente che l'immobile fosse utilizzato da un ente non commerciale (requisito soggettivo) e che fosse destinato esclusivamente e tassativamente ad una delle attività indicate dalla legge (requisito oggettivo), ma occorreva anche che l'attività non fosse qualificabile come attività commerciale.

Dal momento che tale interpretazione rendeva praticamente inapplicabili la maggior parte delle ipotesi di esenzione (alcune attività, come quelle ricettive, sono commerciali perché lo stabilisce la legge; altre lo sono necessariamente perché altrimenti non sarebbe possibile svolgerle: si pensi alle attività didattiche e a quelle sanitarie), il legislatore ha ritenuto di dover intervenire e, con una norma di interpretazione autentica, ha precisato che l'esenzione in questione «si intende applicabile alle attività... che non abbiano esclusivamente natura commerciale» (art. 7, c. 2-bis del D.L. 203/2005, come riformulato dall'art. 39 del D.L. 223/2006).

### LA NOVITÀ INTERPRETATIVA

A questo punto, però, si è aperto un nuovo problema interpretativo: posto che il nostro ordinamento tributario non contempla la possibilità che un'attività sia qualificata in n parte commerciale e in parte non commerciale come qualificare la «non esclusiva commercialità» richiesta?

Questo è l'aspetto che, prioritariamente, la Circolare si prefigge di risolvere: essa, infatti, intende «precisare in modo puntuale 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».

Il Ministero sintetizza la pro-

blematica ricordando che «un'attività o è commerciale, o non lo è» e che non è possibile «individuare una terza categoria di attività»; si deve pertanto ritenere che la caratteristica richiesta debba essere riferita «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». Ciò che ci pare di particolare pregio è l'affermazione che «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».

**continua a pagina 2**

**segue dalla prima pagina**

Se la Circolare si fosse limitata a queste, sia pur significative e condivisibili, affermazioni di principio non si sarebbero, però, fatti molti progressi nella soluzione del problema. Il documento, invece, ha l'ulteriore merito di scendere nel concreto individuando, per ciascuna delle attività indicate dalla norma agevolativa, le modalità di esercizio che possano essere considerate non esclusivamente commerciali. Inoltre, per favorire maggiore certezza nell'applicazione dell'esenzione, viene individuato con precisione, attraverso il rinvio alla legislazione che le regola, l'ambito delle diverse attività.

### A) LE ATTIVITÀ ASSISTENZIALI

**Ambito.** Le attività assisten-

ziali sono quelle riconducibili ai servizi sociali come definiti dal decreto legislativo 112/1992 («tutte le attività relative alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti ed a pagamento, o di prestazioni economiche destinate a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e di difficoltà che la persona umana incontra nel corso della sua vita, escluse soltanto quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario, nonché quelle assicurate in sede di amministrazione della giustizia») con il ruolo riconosciuto agli enti non lucrativi dalla legge 328/2000 (l'art. 1, c. 4 stabilisce che gli enti locali, le regioni e lo Stato «riconoscono e agevolano il ruolo degli organismi non lucrativi di utilità sociale, degli organismi della cooperazione, delle associazioni e degli enti di promozione sociale, delle fondazioni e degli enti di patronato, delle organizzazioni di volontariato, degli enti riconosciuti delle confessioni religiose e che quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese operanti nel settore della programmazione, nella organizzazione e nella gestione del sistema integrato di interventi e servizi sociali»).

**Modalità di esercizio.** La Circolare distingue le attività per le quali gli enti pubblici hanno sviluppato un organico sistema di convenzionamento dalle altre e individua due diverse modalità di esercizio:

– per le attività *convenzionate o contrattualizzate* è richiesto che siano previste rette nella misura fissata dalla convenzione; in questo caso si ritengono verificati due elementi qualificanti: la garanzia di standard di qualità e l'esclusione che le prestazioni siano orientate alla realizzazione di profitti;

– per le attività *non convenzionabili* occorre prevedere prestazioni gratuite; in alternativa possono essere previste rette, ma il risultato economico non deve produrre utili.

## B) LE ATTIVITÀ PREVIDENZIALI

**Ambito.** Le attività previdenziali sono quelle relative all'esercizio della previdenza obbligatoria.

**Modalità di esercizio.** La Circolare, ricorda che gli uffici, siano essi amministrativi o tecnici non possono rientrare tra gli immobili esenti dal momento «*che per essi non sussiste il delineato rapporto di stretta immanenza con lo svolgimento delle... attività*» indicate dalla norma di esenzione; in tal senso l'Amministrazione Finanziaria si era già espressa con la Risoluzione 1242 del 25 giugno 1994.

Considerato che le attività previdenziali si realizzano di fatto attraverso operazioni tecnico-amministrative, non vengono identificate modalità di esercizio rientranti nell'ipotesi di esenzione.

## C) LE ATTIVITÀ SANITARIE

**Ambito.** Le attività sanitarie sono quelle disciplinate dal decreto legislativo 502/1992, dirette ad assicurare i livelli essenziali di assistenza definiti dal D.P.C.M. 29 novembre 2001.

**Modalità di esercizio.** Le attività devono essere accreditate o contrattualizzate dalla regione; pertanto sono svolte, nel rispetto della normativa locale vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico; ciò offre la garanzia di uno standard di qualità e pone un limite alle prestazioni rese, escludendo che l'attività sia orientata alla realizzazione di profitti.

## D) LE ATTIVITÀ

## DIDATTICHE

**Ambito.** Sono didattiche le attività disciplinate dalla legge 53/2003, tra le quali rientrano, in generale, le attività che conferiscono titoli riconosciuti.

**Modalità di esercizio.** L'esenzione viene subordinata ad una serie di condizioni:

– che l'attività sia paritaria, in modo da garantire il rispetto di precisi obblighi (accoglienza di alunni portatori di handicap, applicazione della contrattazione collettiva al personale, pubblicità del bilancio, caratteristiche delle strutture e adeguamento a standard previsti) e le imprescindibili caratteristiche formative e di insegnamento richieste dalla legge;

– che non vengano applicati criteri discriminatori di accesso, circostanza da dimostrare attraverso l'adozione di un apposito regolamento che disciplini i sistemi di selezione;

– che eventuali avanzi di gestione siano reinvestiti esclusivamente nell'attività didattica.

## E) LE ATTIVITÀ RICETTIVE

**Ambito.** Le attività ricettive sono quelle comprese nella ricettività turistica non alberghiera e nella ricettività sociale; esse sono disciplinate dalle disposizioni regionali sulla ricettività complementare o secondaria,

nelle quali vengono fissate le caratteristiche delle strutture, individuati i gestori e delimitata la tipologia degli utenti.

**Modalità di esercizio.** L'attività ricettiva cui la norma di esenzione si riferisce è esclusivamente quella non alberghiera; viene distinta in due tipologie, quella turistica e quella sociale.

La ricettività turistica deve essere caratterizzata dall'accessibilità limitata, nel senso che l'ospitalità non può essere rivolta ad un pubblico indifferenziato, ma esclusivamente ai destinatari «propri» delle attività istituzionali degli enti gestori (la Circolare fa l'esempio degli alunni degli istituti scolastici e delle loro famiglie, degli iscritti al catechismo, degli appartenenti alla parrocchia, dei membri dell'associazione che gestisce la struttura ricettiva); è inoltre richiesta la discontinuità nell'apertura, dal momento che le caratteristiche proprie della struttura contrastano con un'apertura ininterrotta durante l'intero anno solare.

La ricettività sociale è quella destinata ad offrire soluzioni abitative che rispondono a situazioni socialmente critiche; può

trattarsi:

– di sistemazioni abitative temporanee che mirano a garantire soluzioni abitative per bisogni speciali (centri di accoglienza, pensionati per i parenti dei malati ricoverati in ospedali distanti dalle loro residenze, comunità alloggio);

– di attività ricettive dirette a sostenere i bisogni abitativi, anche protratti nel tempo, di categorie sociali meritevoli (pensionati per studenti, per lavoratori precari, per stranieri).

Viene inoltre richiesto che le attività ricettive siano rese a fronte di rette di importo significativamente ridotto rispetto ai prezzi di mercato.

La Circolare contiene una precisazione che va tenuta in grande considerazione: «*sono escluse dall'esenzione: le strutture alberghiere da chiunque gestite e quelle che, sia pure in possesso di autorizzazioni per ricettività complementare, si comportano come alberghi*». In pratica: per avere diritto all'esenzione non è sufficiente avere l'autorizzazione amministrativa di «casa per ferie», ma bisogna di fatto rispettare la legislazione che caratterizza questo tipo di strutture ricettive.

## F) LE ATTIVITÀ CULTURALI

**Ambito.** L'identificazione delle attività culturali viene effettuata attraverso il rinvio alle aree di competenza del Ministero per i beni e le attività culturali; si tratta in pratica dei musei, delle pinacoteche, dei cinema e dei teatri.

**Modalità di esercizio.** Gli immobili destinati ad attività museali devono ospitare la sola attività museale propriamente detta; è possibile che per gli ingressi siano previsti corrispettivi, ma non possono essere incluse attività di natura commerciale più o meno connesse, come vendita libri e oggettistica o somministrazioni di alimenti e bevande.

Di particolare interesse, per gli enti ecclesiastici le precisazioni riguardo agli immobili nei quali si svolge attività cinematografica; la Circolare stabilisce che rientrano tra le ipotesi di esenzione:

– i cinema che la legge definisce «*sala della comunità ecclesiale o religiosa*», ovvero le sale cinematografiche «*di cui sia proprietario o titolare di un diritto reale di godimento sull'immobile il legale rappresentante di istituzioni o enti ecclesiali o religiosi dipendenti dall'autorità ecclesiale o religiosa competente in campo nazionale e riconosciuti dallo Stato. La relativa programmazione ci-*

*nematografica e multimediale svolta deve rispondere a finalità precipue di formazione sociale, culturale e religiosa, secondo le indicazioni dell'autorità ecclesiale religiosa competente in campo nazionale» (art. 2, c. 210, D.Lgs. 28/2004);*

– le sale cinematografiche in cui si proiettano esclusivamente film di interesse culturale, film d'essai, 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.

Anche i teatri rientrano nell'esenzione, a condizione che l'attività teatrale sia svolta avvalendosi solo di compagnie non professionali.

### G) LE ATTIVITÀ RICREATIVE

**Ambito.** Le attività ricreative non sono ricondotte ad alcuna norma di riferimento; la Circolare le descrive come quelle che si collocano in un'area residuale rispetto alle attività assistenziali e a quelle culturali; l'esempio proposto è quello dei «circoli ricreativi».

**Modalità di esercizio.** Le attività devono essere esercitate con modalità non commerciali e non devono essere svolte da terzi.

### H) LE ATTIVITÀ SPORTIVE

**Ambito.** Le attività sportive cui è connessa l'esenzione ICI sono quelle rientranti nelle discipline riconosciute dal CONI e svolte da 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'articolo 90 della legge 289/2002.

**Modalità di esercizio.** Le attività sportive devono essere «organizzate» direttamente dall'ente (partite di campionato, organizzazione di corsi, tornei); è esclusa l'esenzione se l'ente si limita a mettere a disposizione l'immobile per l'esercizio individuale dello sport (come nel caso di affitto di campi da tennis o da calcio o della gestione di piscine con ingressi a pagamento).

Di conseguenza, ed in modo molto chiaro, la Circolare esclude che l'esenzione possa «essere 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».*

### I) LE ATTIVITÀ DI RELIGIONE O DI CULTO

**Ambito.** Per le attività di religione o di culto non è stato necessario che la Circolare indicasse le disposizioni che le identificano dal momento che a ciò provvede lo stesso decreto legislativo sull'ICI attraverso il rinvio all'articolo 16, lettera a) della legge 222 del 1985; si tratta delle attività «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».

**Modalità di esercizio.** Anche in riferimento alle modalità di esercizio la Circolare non contiene alcuna indicazione; d'altra parte si tratta di attività che non possono mai essere considerate commerciali e non occorre

quindi alcun tipo di pre-

### LE CONFERME

Il Ministero, naturalmente, riassume anche gli aspetti non controversi, come l'ambito soggettivo di applicazione, ricordando che l'agevolazione riguarda esclusivamente gli enti non commerciali, sia pubblici che privati, come definiti dalla norma fiscale.

Tra gli enti privati cita tutti quelli disciplinati dal codice civile (associazioni, fondazioni e comitati) e quelli regolati dalle diverse e specifiche leggi di settore, come ad esempio: le organizzazioni di volontariato, le ONG, le associazioni di promozione sociale, le associazioni sportive dilettantistiche, le ex I-PAB privatizzate e, naturalmente, le Onlus (con esclusione però delle cooperative,

comprese quelle sociali che, seppure «Onlus di diritto», sono comunque enti societari e non, come richiesto dalla legge, enti non commerciali).

Tra gli enti non commerciali privati vengono inoltre elencati gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti; oltre quelli della Chiesa cattolica, quelli delle confessioni che hanno stipulato intese

con lo Stato italiano: la Tavola valdese, l'Unione italiana delle Chiese cristiane avventiste del 7° giorno, le Assemblee di Dio in Italia, le Comunità ebraiche italiane, l'Unione cristiana evangelica battista d'Italia, la Chiesa evangelica luterana d'Italia.

L'ambito applicativo dell'esenzione viene esaminato anche in riferimento ad un aspetto meno esplicito: quello della rilevanza dell'uso dell'immobile da parte del soggetto passivo d'imposta. Occorre premettere che l'articolo 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. 504/1992 riconosce l'esenzione agli immobili «utilizzati» dagli enti non commerciali; inoltre l'articolo 59, comma 1, lettera c) del D.Lgs. 446/1997 stabilisce che i comuni possono, con regolamento comunale, deliberare che l'esenzione in questione «si applica soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale».

La Circolare ricorda che sull'argomento, con le Ordinanze n. 429 del 19 dicembre 2006 e n. 19 del 26 gennaio 2007, la Corte Costituzionale, nel dichiarare manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 59 del D.Lgs. 446, «ha affermato che detta norma non innova la disciplina dei requisiti soggettivi richiesti dall'articolo 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. 504 del 1992, in quanto l'esenzione deve essere riconosciuta solo all'ente non commerciale che, oltre a possedere l'immobile, lo utilizza direttamente per lo svolgimento delle attività ivi elencate»; secondo i supremi giudici l'articolo 59, comma 1, lettera c) del D.Lgs. 446/1997 «ha il solo scopo di attribuire ai comuni, in deroga a quanto previsto dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. 504 del 1992, la facoltà di stabilire unicamente che l'esenzione in questione si applichi soltanto ai fabbricati, escludendo dall'agevolazione le aree fabbricabili ed i terreni agricoli».

Tralasciando ogni commento sulle decisioni della Corte Costituzionale, può essere utile ricordare che i comuni, anche dopo le citate ordinanze, possono disciplinare per via regolamentare tale aspetto e che spesso le amministrazioni comunali adottano regolamenti che attenuano gli effetti del mancato utilizzo diretto: ad esempio prevedono che l'esenzione si applichi anche

nel caso in cui utilizzatore e proprietario non siano lo stesso soggetto, a condizione che si tratti di due enti non commerciali e che l'immobile sia ceduto in uso a titolo gratuito.

Un altro tema affrontato dalla Circolare è quello dell'effettività ed esclusività della destinazione dell'immobile all'esercizio delle attività indicate dalla norma agevolativa. Per quanto riguarda il primo aspetto viene sottolineata l'irrilevanza che l'at-

tività sia solamente indicata nello statuto «*la lettera della norma implica che l'esenzione può essere riconosciuta solo se corredata all'esercizio, effettivo e concreto, nell'immobile di una delle attività indicate dalla norma*».

Circa l'esclusività dell'utilizzo dell'immobile per le attività agevolate il Ministero ribadisce che l'esenzione non spetta se nell'immobile si svolgono, anche marginalmente, attività diverse da quelle tassativamente indi-

cate nella legge.

Può essere utile ricordare che in casi del genere è quasi sempre possibile effettuare un frazionamento catastale attraverso il quale stralciare dal complesso immobiliare la porzione di fabbricato utilizzata per l'attività agevolata, conservando così, per tale porzione, il diritto all'esenzione.

Infine la Circolare ricorda che, come sostenuto da consolidata giurisprudenza, l'onere della prova delle condi-

zioni che giustificano il riconoscimento dell'esenzione grava sull'ente.

**Patrizia Clementi**

**a cura di**

**PATRIZIA CLEMENTI**

con la collaborazione di: GIAN MARIO COLOMBO - ANDREA GAMBA - LIVIA MARTINELLI - FLAVIO PIZZINI - CARLO REDAELLI - SERGIO RICCI - GIOVANNA ROSSI - MAURIZIO SETTI - ROBERTO ZAMBIASI.

Coordinatore MASSIMO CALVI