

*Oggetto: Enti non commerciali – Modifica alla disciplina dell' esenzione ICI*

Pervengono allo scrivente numerose richieste di chiarimenti in merito all'esatta applicazione della disciplina introdotta dall' art. 39 del D.L. 4.7.2006, n. 223, in tema di esenzione dall' ICI per gli enti non commerciali.

Come è noto l'art. 39 del D.L. 4.7.2006, n. 223, ha modificato sostanzialmente la disciplina di esenzione dall'ICI per gli enti non profit.

L' articolo citato, infatti, ha sostituito il comma 2-bis del'art. 7 del D.L. 30.9.2005, n. 203, conv. con modif. con la L. 2.12.2005, n. 248 (collegato fiscale alla finanziaria 2006), stabilendo che l'esenzione disposta dall'art. 7, co. 1, lett. i), del D.Lgs. 30.12.1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale.

L'articolo sostituito, e cioè l'art. 7, comma 2-bis, del D.L. 203/2005, aveva stabilito, invece, che l'esenzione disciplinata dall'art. 7, co. 1, lett. i), del D.Lgs. 504/1992, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse. Pertanto a differenza di quanto previsto dalla previgente disciplina, ai fini della spettanza dell'esenzione, non era più richiesto che dovesse trattarsi di attività non commerciali. In altri termini con il comma 2-bis del'art. 7 del D.L. 30.9.2005, n. 203, ai fini dell'esenzione in parola, veniva meno il requisito oggettivo riferito alla natura dell'attività esercitata, divenendo sufficiente la sola qualificazione dell'ente contenuta nello statuto. In particolare, come conseguenza di tale disposizione, il trattamento che veniva riconosciuto agli enti non profit sotto il profilo ICI era diverso rispetto a quello riservato loro dalla legge in materia di imposte dirette ed Iva.

L'art. 39 del D.L. 223/2006 , in senso contrario alla disposizione introdotta dal più volte citato art. 7, comma 2-bis. del D.L.203/2005, stabilisce che l'esenzione ICI in relazione agli immobili posseduti da enti non commerciali, in cui vengono svolte le attività sopra menzionate, si applica solo se le suddette attività non abbiano esclusivamente natura commerciale. Pertanto gli enti di cui all'art. 73, co. 1, lett.c), del D.P.R. 917/1986 che svolgono attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché le attività di cui all'art. 16, lettera a), della L. 222/1985 dovranno assolvere l'ICI sugli immobili in cui vengono svolte, qualora le medesime abbiano natura esclusivamente commerciale. L'esenzione perde il carattere assoluto che aveva assunto con la norma di interpretazione autentica introdotta dal D.L. 203/2005, e dovrà essere accertata, caso per caso, con riferimento alla natura sottostante all'attività svolta.

Come rilevato in precedenza, la norma di interpretazione autentica in vigore prima dell'attuale modifica contenuta nell'art. 39 del D.L. 223/2006, stabiliva per gli enti non profit un trattamento ai fini ICI diverso rispetto a quello

previsto ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva. In materia di imposte dirette ed Iva, la Cassazione è più volte intervenuta sottolineando come la qualifica di ente prevista dallo statuto non sia una condizione sufficiente per poter essere esentati dalle obbligazioni tributarie. È necessario, infatti, entrare nel merito dell'attività effettivamente esercitata. A tale proposito, la Sentenza della Corte di Cassazione 12.10.2005, n. 19843, richiamando il contenuto dell'art. 111 (ora art.148) del D.P.R. 917/1986, conferma che non sono soggette ad imposizione diretta, in quanto non effettuate nell'esercizio di attività commerciali, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, a condizione che siano state poste in essere in attuazione delle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali, di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive. In particolare, solo le prestazioni ed i servizi che realizzino le finalità istituzionali senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione, non vanno considerate effettuate nell'esercizio di attività commerciale, e quindi non sono imponibili, mentre ogni altra attività espletata dagli stessi deve ritenersi "attività accessoria" e quindi rientrante nel regime impositivo. Allo stesso modo, in tema di Iva, la Sentenza della Corte di Cassazione 12.10.2005, n. 19840, conferma questo orientamento. In particolare, tale pronuncia, richiamando quanto disposto nell'art. 4, D.P.R. 26.10.1972, n. 633, conferma che, anche ai fini dell'Iva, non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso un pagamento di corrispettivi specifici, solo se effettuate in attuazione delle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali, di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive. Pertanto, ai sensi della suddetta disposizione, devono ritenersi escluse dal regime impositivo Iva le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, rese verso pagamento, in favore delle categorie indicate, solo se effettuate in conformità ed in attuazione alle finalità istituzionali e sempre che, alla stregua di criteri obiettivamente riscontrabili, le stesse costituiscano il naturale svolgimento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano l'ente. In altri termini, ai fini delle imposte dirette e dell'Iva non è sufficiente che il soggetto si costituisca sotto forma di ente non profit, ma è necessario valutare nella sostanza l'effettiva attività che svolge.

Conclusivamente, sulla base della nuova norma di interpretazione autentica contenuta nell'art. 39 del D.L. 223/2006, che ha sostituito il precedente comma 2-bis dell'art. 7 del D.L. 203/2005, l'esenzione disposta dall'art. 7, co. 1, lett. i), del D.Lgs. 504/1992, si applica alle attività indicate nella medesima lettera, a condizione che le stesse non abbiano esclusivamente natura commerciale. In virtù di tale nuova interpretazione il regime di imposizione dell'Ici degli enti non profit segue lo stesso criterio delle imposte dirette e dell'Iva. Ciò significa che possedere lo status di ente non profit e svolgere un'attività di cui alla citata lett. i) dell'art. 7, del D.Lgs. 504/1992 non è sufficiente per poter beneficiare dell'esenzione, ma è altresì necessario che l'attività esercitata non abbia esclusivamente natura commerciale,

caratteristica questa da individuarsi alla stregua dei criteri di cui agli art. 143 e seguenti del D.P.R. 917/1986 e all' art. 4 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633..

Carmine Filippo Cellucci