

ESENZIONE IMU PER LE ATTIVITA' SVOLTE CON MODALITA' NON COMMERCIALI: AMBITO APPLICATIVO

Premessa

Il 18 giugno è scaduto il termine per il versamento dell'acconto IMU. Il presente intervento viene proposto volutamente dopo tale scadenza perché non si propone di fornire soluzioni operative sull'applicazione della nuova imposta ma, più semplicemente, vuole essere un contributo interpretativo sulla portata dell'inciso "*con modalità non commerciale*" introdotto dal D.L. n. 1 del 2012.

Il passaggio dall'ICI all'IMU

Come noto grazie al richiamo di cui al secondo periodo dell'art. 9, comma 8 del D.L. n. 201 del 2011 si applicano anche ai fini **IMU** le esenzioni a suo tempo previste ai fini ICI alla lett. i) dell'art. 7 del D.Lgs n. 504/92 per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 73 comma 1, lett. c) del TUIR (*enti non commerciali*), destinati esclusivamente allo svolgimento **con modalità non commerciali** 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.

Si ripropone quindi anche per l'IMU la disciplina agevolativa a suo tempo prevista ai fini ICI.

Tuttavia l'art. 91-bis del D.L. n. 1 del 24 gennaio 2012 ha introdotto la previsione che l'esenzione qui trattata operi esclusivamente nel caso in cui le attività siano svolte "**con modalità non commerciali**".

E' bene ricordare che tale modifica è stata introdotta dal governo Monti sulla spinta della polemica nata in merito alla presunta indebita esenzione dall'ICI di alcuni immobili utilizzati dalla Chiesa Cattolica per attività commerciali (probabilmente per alcuni è intollerabile che si possa continuare a vendere ghiaccioli, gassose e liquirizie ai bambini degli oratori, senza pagare l'ICI).

Questa "*grande battaglia di civiltà*" ha portato come esito l'introduzione dell'inciso sopra richiamato che potrebbe avere ricadute particolarmente pesanti per tutto il terzo settore.

La modifica alla richiamata lett. i), unitamente all'abrogazione del comma 2-bis dell'art. 7 del D.L. 203/2005, il quale prevedeva che l'esenzione dall'ICI nel caso di specie operasse solo allorquando l'attività svolta negli immobili oggetto di esenzione fosse di natura "*non esclusivamente commerciale*" potrebbe infatti comportare l'assoggettamento a tassazione di molti immobili utilizzati dagli enti non profit per le proprie finalità, fino ad oggi esentati dal pagamento dell'ICI.

La locuzione "con modalità non commerciali"

In assenza di chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria, la portata della novità introdotta dal governo Monti si gioca tutta sull'interpretazione logico-sistematica della locuzione "con modalità non commerciali".

Proviamo qui di seguito a fornire alcune ipotesi interpretative.

Innanzitutto si deve precisare che l'inciso "modalità non commerciale" non ha precedenti in ambito normativo.

Molti commentatori, a tale riguardo, hanno ricondotto la problematica interpretativa al concetto di "attività commerciale".

L'esenzione verrà quindi da ora concessa se, rispettate le altre condizioni oggettive e soggettive, verrà svolta attività priva della connotazione della commercialità.

Ciò detto, se vi è una generale convergenza su tale approccio, non altrettanto si può dire sul criterio da seguire per identificare la natura "commerciale o non commerciale dell'attività". La definizione di attività commerciale infatti cambia in relazione alle fonti di riferimento.

Attività Commerciale ai fini dei Tuir.

Ai fini delle imposte sui redditi l'art. 55 del Tuir ricomprende fra le attività commerciali, oltre alle attività indicate dall'art. 2195 c.c., anche le attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c. (quali ad esempio le attività didattiche, sanitarie, socio-assistenziali ecc).

Qualora si volesse fare riferimento alla definizione del Tuir, l'ambito delle attività ricomprese nella categoria delle attività commerciali sarebbe quindi più ampio di quello codicistico. Tuttavia occorre tener presente che vi sarebbe un'ampia gamma di attività che, ancorchè per la loro natura intrinsecamente qualificabili come commerciali, risultano de-commercializzate in base a specifiche previsioni di legge, quali ad esempio quelle di cui agli artt. 143 (attività non rientranti nel 2195 cc svolte senza specifica organizzazione, le raccolte pubbliche di fondi e le attività convenzionate con le pubbliche amministrazioni) e 148 del Tuir (attività degli enti associativi verso i propri associati) oppure le attività istituzionali delle Onlus o le attività commerciali marginali delle organizzazioni di Volontariato.

A parere di chi scrive tuttavia, nel caso di specie difficilmente si potrà fare riferimento *sic et simpliciter* alla definizione dell'art. 55 del Tuir, stante il richiamo del terzo comma del medesimo articolo secondo cui tale definizione deve intendersi riferita esclusivamente alle disposizioni in materia di imposte sui redditi.

Attività commerciale secondo i criteri indicati dalla Circolare Min. Fin. 26 gennaio 2009, n. 2/DF.

Alcuni commentatori ritengono che l'ambito applicativo della locuzione "con modalità non commerciali" debba essere ricondotto ai criteri indicati dalla Circolare Min. Fin. 26 gennaio 2009, n. 2/DF.

In tale documento l'Amministrazione Finanziaria, intervenendo in merito all'esenzione ICI sugli immobili degli enti non commerciali, ha ritenuto 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".

Declinando tale posizione interpretativa l'Amministrazione Finanziaria ha riconosciuto l'esenzione ICI, ad esempio, per gli immobili utilizzati per attività assistenziali e sanitarie convenzionate con gli enti pubblici e per attività didattiche gestite da scuole paritarie.

Non possiamo tuttavia non evidenziare che tale interpretazione, per certi versi totalmente condivisibile, nasce dall'esigenza di trovare un senso logico alla previsione di cui al comma 2-bis dell'art. 7 del D.L. 203/2005, il quale, come abbiamo già più sopra ricordato, prevedeva che l'esenzione dall'ICI operasse solo allorquando l'attività svolta negli immobili oggetto di esenzione fosse di natura *"non esclusivamente commerciale"*.

Come evidenziato nella circolare in parola tale locuzione non aveva un senso logico compiuto, infatti una attività o è commerciale o non è commerciale. Pertanto l'intervento dell'Amministrazione è stato quello di delineare in via interpretativa il perimetro applicativo della predetta disposizione.

Ora, come più sopra ricordato, il *"famigerato"* comma 2-bis è stato abrogato e, conseguentemente, a mio avviso (ma vorrei sinceramente sbagliarmi), viene meno anche il valore del citato documento interpretativo.

Attività commerciale ai sensi del Codice civile.

Esclusa quindi la possibilità di ricorrere alla definizione dell'art. 55 del Tuir e della Circolare del Ministero delle Finanze N. 2/2009 per delineare il perimetro dell'attività commerciale rilevante per l'esenzione ai fini IMU, a mio avviso, in mancanza di altri interventi normativi, occorrerà fare riferimento alle previsioni generali contenute nella normativa civilistica.

In particolare, si evidenzia che il 2° comma dell'art. 2195 del Codice Civile prevede che *"le disposizioni di legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate in questo articolo"*.

E' noto al riguardo che si può parlare di attività d'impresa (commerciale) qualora siano verificati i seguenti presupposti:

- a) l'esercizio di un'attività produttiva di beni o servizi o di intermediazione nella circolazione dei beni (commerciale);
- b) la professionalità (non occasionalità);
- c) l'economicità;
- d) l'organizzazione di persone e/o mezzi.

Alla luce di ciò ai fini dell'esenzione IMU occorrerà quindi di volta in volta verificare se le attività svolte negli immobili degli enti non commerciali siano o meno svolte con le caratteristiche e le modalità sopra descritte.

E' certo che una tale impostazione interpretativa rischia di attrarre a tassazione molti immobili posseduti ed utilizzati dagli enti commerciali per fini *"meritevoli"* fino ad oggi esenti.

Non resta quindi che auspicare un intervento interpretativo da parte dell'Amministrazione Finanziaria in linea con quanto indicato dal Presidente del Consiglio dei Ministri in occasione del suo intervento alla Commissione Industria del Senato il 27 febbraio 2012, e cioè che l'IMU avrebbe tenuto indenne le attività non lucrative.

Damiano Zazzeron

Dott. Commercialista dello Studio Zazzeron & Cameretti Associati