

## **Circolare 28 dicembre 1999 Numero 244/E**

Onlus - Trattamento tributario degli immobili - detassazione

Organo emanante : Ministero delle Finanze

### **ONLUS - TRATTAMENTO TRIBUTARIO DEGLI IMMOBILI - DETASSAZIONE**

Sono stati rappresentati dubbi interpretativi in ordine al trattamento tributario degli immobili degli enti pubblici o delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) adibiti allo svolgimento di attività considerate non commerciali ai sensi degli articoli 88, comma 2, lettere a) e b), e 111-ter del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Al riguardo si fa presente quanto segue.

L'art. 88, comma 2, del TUIR prevede che non costituisce esercizio di attività commerciale l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici, nonché l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le Unità sanitarie locali.

Nel presupposto che le attività in esame risultino prevalenti, la previsione recata dal citato art. 88, comma 2, lettere a) e b), del TUIR consente di ricondurre gli enti pubblici destinatari della stessa tra gli enti non commerciali di cui all'art. 87, comma 1, lett. c), dello stesso testo unico.

Per tali enti, in forza dell'art. 108 del TUIR, il reddito complessivo imponibile non si esaurisce nell'unica categoria del reddito d'impresa, nella quale confluiscono i proventi di qualsiasi fonte, ma si determina sulla base della somma dei redditi appartenenti alle varie categorie (redditi fondiari, redditi di capitale, redditi d'impresa e redditi diversi).

Ciò considerato, si osserva che la decommercializzazione operata dal citato art. 88, comma 2, del TUIR, nell'escludere la riconducibilità delle menzionate attività istituzionali alla categoria del reddito d'impresa, non sottrae ad imposizione indistintamente tutti i redditi comunque connessi all'esercizio delle attività medesime. È da ritenere, infatti, che l'attività decommercializzata debba essere equiparata a quella istituzionale, che caratterizza gli enti non commerciali ai sensi dell'art. 87, comma 4, del TUIR, e, in quanto tale, riconsiderata per gli aspetti che possono dar luogo a redditi inquadrabili in una delle altre categorie indicate nel citato art. 108.

In particolare, gli immobili adibiti alle attività menzionate nell'art. 88, comma 2, del TUIR, al pari degli immobili strumentali all'attività istituzionale degli altri enti non commerciali, acquistano autonomia reddituale e sono, pertanto, produttivi di reddito fondiario ai sensi degli artt. 22 e seguenti del TUIR.

Gli anzidetti immobili non sono, infatti, annoverabili tra quelli contemplati nell'art. 40, comma 1, del TUIR, in quanto in forza della previsione di decommercializzazione non sono relativi ad imprese commerciali e conseguentemente non trova giustificazione normativa una loro eventuale sottrazione ad imposizione.

Sono, altresì, produttivi di reddito fondiario gli immobili delle ONLUS adibiti allo svolgimento delle attività elencate nell'art. 10, comma 1, lett. a), del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 in quanto attività decommercializzate in forza dell'art. 111-ter del TUIR. Tale articolo reca, infatti, una norma di contenuto analogo a quella dell'art. 88, comma 2, escludendo la riconducibilità nel reddito d'impresa dei redditi prodotti nell'esercizio delle anzidette attività, senza con ciò sottrarre ad imposizione i redditi autonomamente riconducibili nelle altre categorie reddituali.

Quanto sopra precisato, si ritiene che le obiettive difficoltà interpretative in ordine al trattamento tributario degli immobili in questione consentano la non applicabilità delle sanzioni amministrative, ai sensi dell'art. 6, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nei confronti di quegli enti ed organizzazioni che abbiano erroneamente escluso dall'imposizione i redditi degli immobili strumentali alle attività agevolate ai sensi degli articoli 88, comma 2, e 111-ter del TUIR in argomento.