



diritto & religioni

Semestrale
Anno III - n. 1-2009
gennaio-giugno

ISSN 1970-5301

7



**LUIGI
PELLEGRINI
EDITORE**

Diritto e Religioni
Semestrale
Anno III - n. 1-2009
Gruppo Periodici Pellegrini

Direttore responsabile
Walter Pellegrini

Direttore
Mario Tedeschi

Segretaria di redazione
Maria d'Arienzo

Comitato scientifico

F. Aznar Gil, A. Autiero, R. Balbi, G. Barberini, A. Bettetini, F. Bolognini, P. A. Bonnet, P. Colella, O. Condorelli, G. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, S. Ferlito, M. C. Folliero, G. Fubini, M. Jasonni, G. J. Kaczyński, G. Leziroli, S. Lariccia, G. Lo Castro, M. F. Maternini, C. Mirabelli, M. Minicuci, L. Musselli, R. Navarro Valls, P. Pellegrino, F. Petroncelli Hübler, S. Prisco, A. M. Punzi Nicolò, M. Ricca, A. Talamanca, P. Valdrini, M. Ventura, F. Zanchini di Castiglionchio

Struttura della rivista:

Parte I

SEZIONI

Antropologia culturale
Diritto canonico
Diritti confessionali
Diritto ecclesiastico
Sociologia delle religioni e teologia
Storia delle istituzioni religiose

DIRETTORI SCIENTIFICI

M. Minicuci, A. Pandolfi
A. Bettetini, G. Lo Castro,
G. Fubini, A. Vincenzo
S. Ferlito, L. Musselli,
A. Autiero, G. J. Kaczyński,
R. Balbi, O. Condorelli

Parte II

SETTORI

Giurisprudenza e legislazione amministrativa
Giurisprudenza e legislazione canonica
Giurisprudenza e legislazione civile
Giurisprudenza e legislazione costituzionale
Giurisprudenza e legislazione internazionale
Giurisprudenza e legislazione penale
Giurisprudenza e legislazione tributaria
Diritto ecclesiastico e professioni legali

RESPONSABILI

G. Bianco
P. Stefanì
A. Fuccillo
F. De Gregorio
G. Carobene
G. Schiano
A. Guarino
F. De Gregorio, A. Fuccillo

Parte III

SETTORI

Lettere, recensioni, schede,
segnalazioni bibliografiche

RESPONSABILI

P. Lo Iacono, A. Vincenzo

Direzione:

Cosenza 87100 - Luigi Pellegrini Editore
Via De Rada, 67/c
Tel. 0984 795065 - Fax 0984 792672
E-mail: info@pellegrinieditore.it

Napoli 80133- Piazza Municipio, 4
Tel. 081 5510187
E-mail: martedes@unina.it

Redazione:

Cosenza 87100 - Via De Rada, 67/c
Tel. 0984 795065 - Fax 0984 792672
E-mail: info@pellegrinieditore.it

Napoli 80134 - Facoltà di Giurisprudenza
I Cattedra di diritto ecclesiastico
Via Porta di Massa, 32
Tel. 081 2534216/18
E-mail: mariadario@libero.it

Abbonamento annuo 2 numeri:

per l'Italia, € 75,00

per l'estero, € 120,00

un fascicolo costa € 40,00

i fascicoli delle annate arretrate costano € 50,00

Per abbonarsi o per acquistare fascicoli arretrati rivolgersi a:

Luigi Pellegrini Editore

Via De Rada, 67/c - 87100 Cosenza

Tel. 0984 795065 - Fax 0984 792672

E-mail: info@pellegrinieditore.it

Gli abbonamenti possono essere sottoscritti tramite:

- versamento su conto corrente postale n. 11747870
- assegno bancario non trasferibile intestato a Luigi Pellegrini Editore.

Gli abbonamenti decorrono dal gennaio di ciascun anno. Chi si abbona durante l'anno riceve i numeri arretrati. Gli abbonamenti non disdetti entro il 31 dicembre si intendono rinnovati per l'anno successivo. Decorso tale termine, si spediscono solo contro rimessa dell'importo.

Per cambio di indirizzo allegare alla comunicazione la targhetta-indirizzo dell'ultimo numero ricevuto.

Tutti i diritti di riproduzione e traduzione sono riservati.

La collaborazione è aperta a tutti gli studiosi, ma la Direzione si riserva a suo insindacabile giudizio la pubblicazione degli articoli inviati.

Gli autori degli articoli ammessi alla pubblicazione, non avranno diritto a compenso per la collaborazione. Essi riceveranno n. 2 fascicoli gratuiti della rivista.

Manoscritti e fotografie, anche se non pubblicati, non saranno restituiti.

Autorizzazione presso il Tribunale di Cosenza.

Iscrizione R.O.C. N. 316 del 29/08/01

ISSN 1970-5301

Circolare Ministero Economia e Finanze, 22/01/2008, n. 3

Successioni, donazioni, atti a titolo gratuito e costituzione di vincoli di destinazione

Sintesi

La costituzione di vincoli di destinazione soggiace all'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, qualora comporti il trasferimento del patrimonio destinato.

La costituzione di beni in trust è soggetta in ogni caso all'imposta sulle successioni e donazioni. Ne è, invece, esente la successiva attribuzione dei beni costituiti in trust all'effettivo beneficiario.

5 La costituzione di vincoli di destinazione

5.1 Premessa

Nell'articolo 2, comma 49, del decreto-legge n. 262 del 2006, per la prima volta il legislatore fornisce disciplina fiscale, rilevante ai fini dell'imposizione indiretta, alla "costituzione di vincoli di destinazione".

In tale categoria sono riconducibili i negozi giuridici mediante i quali determinati beni sono destinati alla realizzazione di un interesse meritevole di tutela da parte dell'ordinamento, con effetti segregativi e limitativi della disponibilità dei beni medesimi.

Seppur con effetti diversi, il vincolo di destinazione si realizza, ad esempio, nelle seguenti ipotesi:

- costituzione di un trust;
- stipula di un negozio fiduciario;
- costituzione di un fondo patrimoniale (articolo 167 del codice civile);
- costituzione, da parte di una società, di un patrimonio destinato ad uno specifico affare (articolo 2447-bis del codice civile).

L'effetto segregativo, conseguente alla costituzione del vincolo di destinazione, consiste nel far confluire i beni vincolati in un patrimonio separato rispetto al patrimonio del disponente, il quale ne perde la libera disponibilità.

Al riguardo, va preliminarmente precisato che la confluenza dei beni in un patrimonio separato non è, in ogni caso, funzionale al trasferimento della proprietà dei beni vincolati medesimi a favore di determinati beneficiari.

Si pensi, ad esempio, alla fattispecie trattata all'articolo 2447-bis del codice civile, in cui una società enuclea dal proprio patrimonio generale un insieme di beni (costituenti, in ipotesi, un ramo di azienda), destinandoli allo svolgimento di uno specifico affare. In siffatta ipotesi i beni rimangono pur sempre nella titolarità della società disponente la quale, tuttavia, potrà avvalersene esclusivamente per la realizzazione dell'affare nei termini preventivamente stabiliti.

In altri casi, al contrario, unitamente all'effetto segregativo, il vincolo implica anche il trasferimento di beni ad un soggetto diverso dal disponente.

Le diverse modalità (traslativa e non) con cui l'effetto segregativo viene conseguito rilevano ai fini dell'applicazione delle imposte indirette (cfr. risoluzione 26 aprile 1988, n. 310088).

Con specifico riferimento all'imposta sulle successioni e donazioni, tale principio comporta la necessità di verificare, volta per volta, gli effetti giuridici che la costituzione di un vincolo di destinazione produce, per modo che l'imposta possa essere assolta solo in relazione a vincoli di destinazione costituiti mediante trasferimento di beni.

Diversamente, il vincolo realizzato su beni che, seppur separati rispetto al patrimonio del disponente, rimangano a quest'ultimo intestati, non può considerarsi un atto dispositivo rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta.

Ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni si rende necessario pertanto distinguere le costituzioni di vincoli di destinazione produttivi di effetti traslativi, da quelle che, invece, lo stesso effetto non evidenziano.

La costituzione di un trust, pur comportando un vincolo di destinazione, per le sue rilevanti peculiarità è trattata specificatamente nel paragrafo 5.4.

5.2 La costituzione di vincoli di destinazione traslativi

La costituzione di un vincolo di destinazione avente effetto traslativo, sia essa disposta mediante testamento ovvero effettuata per atto inter vivos, è soggetta all'imposta sulle successioni e donazioni.

La fattispecie negoziale in esame si sostanzia in un atto dispositivo a titolo gratuito che, privo dello spirito di liberalità proprio delle donazioni, è preordinato non all'arricchimento del destinatario dei beni, ma essenzialmente alla costituzione di un vincolo di destinazione sui beni oggetto di trasferimento.

Di regola l'attribuzione dei beni avviene contestualmente alla costituzione del vincolo. In tal caso l'attribuzione dei beni darà luogo all'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Qualora, invece, manchi detta contestualità, l'atto con il quale il vincolo viene costituito è assoggettato ad imposta di registro in misura fissa, analogamente a quanto avviene nell'ipotesi in cui la costituzione del vincolo non dia luogo, in nessun caso, ad alcun effetto traslativo.

A titolo esemplificativo, rientrano tra gli atti costitutivi di vincoli aventi effetti anche traslativi i seguenti negozi:

1) negozio fiduciario: di cui prevalentemente si avvalgono le società fiduciarie disciplinate dalla legge 23 novembre 1939, n. 1966 (recante la disciplina in materia di società fiduciarie e di revisione), che si propongono di assumere l'amministrazione dei beni per conto di terzi:

2) fondo patrimoniale: nell'ipotesi in cui quest'ultimo sia costituito "...con beni di un terzo..." o "...di proprietà di uno solo dei coniugi che non se ne riserva la proprietà", vale a dire quando la convenzione matrimoniale comporti il trasferimento del diritto di proprietà dei beni conferiti in capo a uno o entrambi i coniugi (v. Circolare 30 novembre 2000, n. 221).

Qualora l'atto costitutivo del vincolo comporti anche il trasferimento della proprietà del bene, l'aliquota d'imposta applicabile si determina con riferimento al rapporto di parentela o di coniugio eventualmente intercorrente tra il disponente e il destinatario dell'attribuzione, secondo i criteri individuati in precedenza.

Occorre altresì considerare che, al momento della estinzione del vincolo di

destinazione, i beni che vi erano assoggettati possono essere ritrasferiti in capo a determinati soggetti diversi. Si pensi ad un negozio stipulato a scopo di garanzia che preveda il trasferimento della proprietà di un bene a favore del creditore e la successiva restituzione del medesimo, quando il debito sarà stato pagato; ovvero al venir meno di un fondo patrimoniale per annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio con attribuzione dei beni in proprietà ai figli per disposizione del giudice (articolo 171, terzo comma, codice civile).

Tali successive attribuzioni di beni sono soggette ad autonomia imposizione, a seconda degli effetti giuridici prodotti, indipendentemente da ogni precedente imposizione.

Pertanto, nell'ipotesi in cui il bene trasferito in sede di costituzione del vincolo debba essere successivamente ritrasferito a terzi si verificherà che:

- il primo negozio traslativo della proprietà sarà assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni;
- il secondo trasferimento, in base alla sua natura giuridica, sarà anch'esso assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni ovvero all'imposta di registro.

5.3 La costituzione di vincoli di destinazione non traslativi

La costituzione di vincoli non traslativi non è soggetta all'imposta sulle successioni e donazioni in quanto tale imposta è dovuta esclusivamente sui "...trasferimenti di beni e diritti..." (articolo 1 del TUS). Detta costituzione sconta, tuttavia, l'imposta di registro in misura fissa, ordinariamente prevista per gli atti privi di contenuto patrimoniale (articolo 11 della Tariffa, Parte prima, allegata al Testo Unico concernente l'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131, di seguito TUR).

Tra gli atti in esame rientra, ad esempio, il fondo patrimoniale nell'ipotesi in cui la costituzione del vincolo non comporti il trasferimento dei beni. Ciò accade, in particolare, quando il fondo è costituito con beni di proprietà di entrambi i coniugi ovvero qualora sia costituito con beni di proprietà di uno solo dei coniugi e nell'atto costitutivo del fondo sia espressamente stabilito che la proprietà rimane in carico allo stesso conferente (in tal senso v. anche la Circolare n. 221 del 2000).

Parimenti, non produce effetto traslativo la costituzione, da parte di una società, di un patrimonio destinato ad uno specifico affare (articolo 2447-bis del codice civile).

5.4 Trust

5.4.1 Premessa

Come accennato, l'articolo 2, comma 47, del decreto-legge n. 262 del 2006, convertito, con modificazioni e integrazioni, dalla legge n. 286 del 2006, istituisce l'imposta sulle successioni e donazioni, estendendo l'ambito applicativo della stessa alla "costituzione di vincoli di destinazione".

Tra i vincoli di destinazione rientra anche la costituzione di trust, con la conseguenza che la disciplina recata dal predetto decreto-legge rappresenta il primo approccio sistematico della normativa nazionale in ordine alle modalità di applicazione delle imposte indirette al trust.

In via preliminare, si richiamano in questa sede i chiarimenti forniti dalla scrivente con la circolare 6 agosto 2007, n. 48.

Ciò detto, si osserva che il trust si differenzia dagli altri vincoli di destinazione, in quanto comporta la segregazione dei beni sia rispetto al patrimonio personale del disponente (disponente), sia rispetto a quello dell'intestatario di tali beni (trustee).

Conseguentemente, detti beni confluiscono in un patrimonio a sé stante, di cui risulta intestatario il trustee (articolo 12 della Convenzione dell'Aja), che di fatto non appartiene né al patrimonio del disponente (che ha costituito su di esso il vincolo) né al patrimonio dello stesso trustee (che può disporne limitatamente alla sua gestione).

In sostanza, i beni del trust costituiscono un patrimonio con una specifica autonomia giuridica rispetto a quello del disponente e del trustee. Ciò che palesa una caratteristica tipica del trust, non comune alle altre ipotesi di costituzione di vincoli di destinazione.

In particolare, l'autonomia giuridica del trust rispetto al patrimonio personale del trustee, fa sì che i beni costituiti in trust:

- non sono aggredibili dai creditori personali del trustee;
- non concorrono alla formazione della massa ereditaria del defunto in caso di morte del trustee;
- non rientrano, ad alcun titolo, nel regime patrimoniale legale della famiglia del trustee, qualora, ovviamente, quest'ultimo sia coniugato;
- non sono legittimamente utilizzabili per finalità divergenti rispetto a quelle predeterminate nell'atto istitutivo del trust.

Tale caratteristica pone in ulteriore evidenza la differenza intercorrente tra il trust ed altri negozi costitutivi di vincoli di destinazione. Si pensi, ad esempio, al negozio fiduciario, il quale, sebbene dia luogo ad effetti segregativi dei beni oggetto dell'intestazione fiduciaria, non impedisce al fiduciario di disporre dei beni a lui intestati persino contro la volontà del fiduciante medesimo, fatta salva, in tal caso, la sua responsabilità per inadempimento agli obblighi contrattuali.

La visione autonoma del trust è, del resto, confermata dallo stesso legislatore il quale, ai fini delle imposte sui redditi, ha espressamente inserito il trust tra i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società (articolo 73, del Testo Unico dell'imposta sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, di seguito TUIR).

5.4.2 Costituzione di beni in trust: rilevanza ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni.

La costituzione di beni in trust rileva, in ogni caso, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, indipendentemente dal tipo di trust.

Pertanto, anche nel trust auto-dichiarato, in cui il settlor assume le funzioni di trustee, l'attribuzione dei beni in trust, pur in assenza di formali effetti traslativi, deve essere assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni.

Tale affermazione trae giustificato motivo dalla natura patrimoniale del conferimento in trust nonché dall'effetto segregativo che esso produce sui beni conferiti indipendentemente dal trasferimento formale della proprietà e, da ultimo, dal complessivo trattamento fiscale del trust che esclude dalla tassazione il trasferimento dei beni a favore dei beneficiari.

Come affermato nella circolare n. 48 del 2007, il trust si sostanzia in un rapporto giuridico complesso con un'unica causa fiduciaria che caratterizza tutte le vicende del trust (istituzione, dotazione patrimoniale, gestione, realizzazione dell'interesse del beneficiario, raggiungimento dello scopo).

L'unicità della causa fa sì che l'imposta sulle successioni e donazioni dovuta sulla

costituzione di vincoli di destinazione debba essere corrisposta al momento della segregazione del patrimonio nella misura dell'8 per cento.

Ciò accade, ad esempio, nelle seguenti ipotesi:

- trust costituito nell'interesse di soggetti che non sono legati al disponente da alcun vincolo di parentela;
- trust di scopo, gestito per realizzare un determinato fine, senza indicazione di beneficiario finale;
- trust costituito nell'interesse di soggetti genericamente indicati e non identificabili in relazione al grado di parentela.

Nell'ipotesi di trust costituito nell'interesse di uno o più beneficiari finali, anche se non individuati, il cui rapporto di parentela con il disponente sia determinato, l'aliquota d'imposta si applica con riferimento al rapporto di parentela intercorrente tra il disponente e il beneficiario e non a quello intercorrente tra il disponente e il trustee (v. Circolare n. 48 del 2007).

Qualora la disposizione segregativa sia generica, tale da non consentire l'individuazione del soggetto beneficiario, non è consentito usufruire delle franchigie, posto che queste rilevano con riferimento a ciascun beneficiario tenendo conto delle disposizioni precedentemente poste in essere in suo favore dallo stesso disponente.

Da quanto esposto discende che la devoluzione ai beneficiari (e non a terzi in genere) dei beni vincolati in trust non realizza, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, un presupposto impositivo ulteriore; i beni, infatti, hanno già scontato l'imposta sulla costituzione del vincolo di destinazione al momento della segregazione in trust, funzionale all'interesse dei beneficiari.

Al fine della individuazione dei soggetti passivi tenuti al pagamento dell'imposta, occorre far riferimento all'articolo 5, comma 1, del TUS, in base al quale: "L'imposta è dovuta dagli eredi e dai legatari per le successioni, dai donatari per le donazioni e dai beneficiari per le altre liberalità tra vivi".

Ciò posto, il soggetto passivo dell'imposta sulle successioni e donazioni è il trust, in quanto immediato destinatario dei beni oggetto della disposizione segregativa.

Infine, si ribadisce quanto precisato con la circolare n. 48 del 2007 (par. 5.1) in riferimento all'ipotesi in cui i beni siano costituiti in trust successivamente all'istituzione del trust medesimo. In tale ipotesi l'istituzione del trust è un atto privo di contenuto patrimoniale, da assoggettare, se redatto per atto pubblico o scrittura privata autenticata, all'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR.

5.4.3 Rilevanza delle operazioni effettuate durante il trust.

Come precisato nella circolare n. 48 del 2007 (par. 5.4) rivestono distinto rilievo le operazioni compiute durante la vita del trust. Infatti, il trattamento applicabile ai fini delle imposte indirette va individuato di volta in volta, a seconda degli effetti giuridici prodotti dai singoli atti posti in essere dal trustee.

Ad esempio, se la disposizione fosse una cessione a titolo oneroso, sarebbe soggetta all'imposta di registro nella misura ordinariamente prevista dal TUR.

Omissis

Circolare Ministero Economia e Finanze, 26/01/2009, n. 2

Imposta comunale sugli immobili (ICI). Esenzione ex art. 7, comma 1, lettera i), del D. lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

Sintesi

La circolare, ai fini dell'esenzione dall'Ici, chiarisce i requisiti che le attività svolte dagli enti non commerciali devono presentare, affinché siano da considerare come non aventi "esclusivamente natura commerciale".

Testo

Pervengono alla scrivente numerosi quesiti in ordine all'applicazione dell'esenzione in materia di imposta comunale sugli immobili (ICI), prevista dall'art. 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, sulla quale si forniscono le seguenti precisazioni.

1. IL QUADRO NORMATIVO

L'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504 del 1992, riconosce l'esenzione dall'ICI a "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della l. 20 maggio 1985, n. 222".

Occorre, inoltre, precisare che, a norma del comma 2 dell'art. 7 in questione l'esenzione "spetta per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte".

Il quadro normativo di riferimento deve essere completato con il comma 2-bis dell'art. 7 del d.l. n. 203 del 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".

Si rende, pertanto, necessario 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.

2. I REQUISITI RICHIESTI PER IL RICONOSCIMENTO DELL'ESENZIONE

La suddetta esenzione deve essere riconosciuta quando ricorrono contemporaneamente:

“un requisito di carattere soggettivo, rappresentato dal fatto che l'immobile deve essere utilizzato da un ente non commerciale di cui all'art. 73 (ex art. 87), comma 1, lettera c) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, recante il Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR);

“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.

3. IL REQUISITO SOGGETTIVO

Per quanto riguarda il requisito soggettivo, occorre precisare che l'art. 73, comma 1, lettera c), del TUIR, fornisce la nozione di enti non commerciali, individuandoli negli "enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali".

La norma in esame prevede, dunque, che nell'ambito degli enti non commerciali possono essere compresi:

- gli enti pubblici, vale a dire gli organi e le amministrazioni dello Stato; gli enti territoriali (comuni, consorzi tra enti locali, comunità montane, province, regioni, associazioni e enti gestori del demanio collettivo, camere di commercio); le aziende sanitarie e gli enti pubblici

- istituiti esclusivamente per lo svolgimento di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie; gli enti pubblici non economici; gli istituti previdenziali e assistenziali; le Università ed enti di ricerca; le aziende pubbliche di servizi alla persona (ex IPAB);

- gli enti privati, cioè gli enti disciplinati dal codice civile (associazioni, fondazioni e comitati) e gli enti disciplinati da specifiche leggi di settore, come, ad esempio: le organizzazioni di volontariato (legge 11 agosto 1991, n. 266); le organizzazioni non governative (legge 26 febbraio 1987, n. 49, art. 5); le associazioni di promozione sociale (legge 7 dicembre 2000, n. 383); le associazioni sportive dilettantistiche (art. 90 della legge

27 dicembre 2002, n. 289); le fondazioni risultanti dalla trasformazione degli enti autonomi lirici e delle istituzioni concertistiche assimilate (D.Lgs. 23 aprile 1998, n. 134); le ex IPAB privatizzate (a seguito, da ultimo, dal D.Lgs. 4 maggio 2001, n. 207); gli enti che acquisiscono la qualifica fiscale di Onlus (D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460).

Occorre precisare che nell'ambito degli enti privati non commerciali vanno ricompresi anche gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti secondo le previsioni dell'Accordo modificativo del Concordato Lateranense (legge 25 marzo 1985, n. 121 per la Chiesa cattolica) e delle intese tra lo Stato italiano e le altre confessioni religiose (ad esempio: legge 11 agosto 1984, n. 449, per la Tavola valdese; legge 22 novembre 1988, n. 516, per l'Unione italiana delle chiese cristiane avventiste del 7 giorno; legge 22 novembre 1988, n. 517, per le Assemblee di Dio in Italia - ADI; legge 8 marzo 1989, n. 101, per le Comunità ebraiche italiane; legge 12 aprile 1995, n. 116, per l'Unione cristiana evangelica battista d'Italia - UCEBI; legge 29 novembre 1995, n. 52 per la Chiesa evangelica luterana d'Italia-CELI).

4. L'UTILIZZAZIONE DELL'IMMOBILE

L'art. 7, comma 1, lettera i), del D. Lgs. n. 504 del 1992, come già illustrato, riconosce l'esenzione agli immobili "utilizzati" dagli enti non commerciali.

È necessario rammentare che l'art. 59, comma 1, lett. c), del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, riconosce ai comuni la possibilità di stabilire con regolamento 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 utilizzatore".

Al riguardo la Corte Costituzionale con le ordinanze n. 429 del 19 dicembre 2006 e n. 19 del 26 gennaio 2007, nel dichiarare manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 59, comma 1, lettera c), del D. Lgs. n. 446 del 1997

per violazione degli artt. 3, 23, 53, 76 e 77 della Costituzione, ha affermato che detta norma non innova la disciplina dei requisiti soggettivi richiesti dall'art. 7, comma 1, lettera i), del D. Lgs. n. 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. L'art. 59, comma 1, lettera c), pertanto, ha il solo scopo di attribuire ai comuni, in deroga a quanto previsto all'art. 7, comma 1, lettera i), del D. Lgs. n. 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.

Omissis

6. LE ATTIVITÀ PREVISTE DALLA NORMA DI ESENZIONE

Sulla base di questo inquadramento giuridico, appare opportuno, anche al fine di orientare l'attività dei comuni e dei contribuenti, effettuare una mera ricognizione dell'ambito di riferimento normativo vigente che consenta di individuare le attività meritevoli di usufruire del regime di favore in materia di ICI.

Omissis

D) LE ATTIVITÀ DIDATTICHE

Le attività didattiche sono quelle disciplinate dalla legge 28 marzo 2003, n. 53, tra le quali rientrano, in generale, le attività che conferiscono titoli riconosciuti.

Ai fini dell'applicazione della norma di esenzione è necessario che:

- l'attività sia paritaria rispetto a quella statale; detta circostanza implica una serie di obblighi (ad esempio, l'accoglienza di alunni portatori di handicap, l'applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, l'obbligo di pubblicità del bilancio, le caratteristiche delle strutture e l'adeguamento a standards previsti) ed offre la garanzia del rispetto delle caratteristiche che la legge ritiene imprescindibili nell'insegnamento;

- la scuola adotti un regolamento che garantisca la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni. Il regolamento potrà prevedere criteri di selezione nel caso in cui le domande di iscrizione siano superiori alle disponibilità di posti, ma non potrà stabilire limiti all'accesso (ad esempio: l'esclusione degli alunni che non hanno conseguito una certa media);

- l'attività non debba chiudere con un risultato superiore al pareggio economico o che eventuali avanzi di gestione siano reinvestiti totalmente nell'attività didattica.

Da quanto esposto consegue che sono escluse dall'esenzione le scuole non paritarie, in quanto non offrono un servizio assimilabile a quello pubblico sotto il profilo dei programmi di studio e della significatività sociale, quelle non aperte a tutti alle medesime condizioni e quelle che non reinvestono totalmente gli eventuali avanzi di gestione nell'attività didattica.

E) LE ATTIVITÀ RICETTIVE

Nelle attività ricettive devono essere comprese la ricettività turistica non alberghiera e la ricettività sociale.

Dall'esame delle disposizioni che disciplinano la materia - in particolare la legge 21 marzo 1958, n. 326, che regola i complessi ricettivi complementari a carattere turistico-sociale, attuata con il D.P.R. 20 giugno 1961, n. 869; le disposizioni regio-

nali sulla ricettività complementare o secondaria, che fissano le caratteristiche delle strutture, la tipologia dei gestori e la tipologia degli utenti - risulta che, per ottenere l'esenzione dall'ICI, devono sussistere le seguenti modalità di esercizio delle attività ricettive.

Per la RICETTIVITÀ TURISTICA sono richieste:

“l'accessibilità limitata, come regolata dalle prescrizioni delle leggi regionali; ciò avviene, in particolare, quando l'accessibilità non è rivolta ad un pubblico indifferenziato ma ai soli destinatari propri delle attività istituzionali (ad esempio: alunni e famiglie di istituti scolastici, iscritti a catechismo, appartenenti alla parrocchia, membri di associazioni);

“ la discontinuità nell'apertura; proprio per la sua natura, l'attività ricettiva non deve, infatti, essere svolta per l'intero anno solare.

Per la RICETTIVITÀ SOCIALE (il cosiddetto housing sociale), è necessario che:

“le iniziative mirino a garantire soluzioni abitative per bisogni speciali (ad esempio: centri di accoglienza, pensionati per parenti di malati ricoverati in ospedali distanti dalle proprie residenze, comunità alloggio); si tratta di attività attraverso le quali gli enti rispondono al bisogno di sistemazioni abitative temporanee;

“le attività ricettive siano 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.

È indispensabile sottolineare che per entrambe le fattispecie è determinante anche l'entità delle cosiddette “rette”, che devono essere di importo significativamente ridotto rispetto ai “prezzi di mercato”.

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.

F) LE 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 occorre precisare 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).

Per l'attività dei cinema, l'esenzione deve essere riconosciuta ai locali con qualifica di “sala della comunità ecclesiale o religiosa” che l'art. 2, comma 10, del D. Lgs. 22 gennaio 2004, n. 28, definisce come “la sala cinematografica 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 cinematografica e multimediale svolta deve rispondere a finalità precipue di formazione sociale, culturale e religiosa, secondo le indicazioni dell'autorità ecclesiale o religiosa competente in campo nazionale”.

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, come definiti dall'art.2, commi 5, 6 e 7 del citato D. Lgs. n. 28 del 2004. Agli stessi fini esonerativi occorre valutare la circostanza che si tratti di attività cinematografiche favorite dal legislatore anche in altri ambiti, ad esempio con la concessione di contributi.

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

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, come innanzi precisato, 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 attività appena indicate.

Omissis

Risoluzione Ministero Economia e Finanze, 11/10/2007, n. 286

Costruzione e locazione di box auto. Trattamento tributario IRES e IVA

Sintesi

La costruzione e la successiva locazione di box auto, poste in essere da un ente religioso in un'area facente parte di un complesso immobiliare ad uso scolastico, costituiscono esercizio di attività commerciale, qualora la complessiva operazione implichi la predisposizione di un'apposita organizzazione di mezzi e risorse ovvero l'impiego e il coordinamento di un capitale, economicamente rilevante, per fini produttivi.

I canoni di locazione percepiti dall'ente costituiscono reddito d'impresa e non reddito fondiario.

Testo QUESITO

L'Ente istante riferisce di essere proprietario di un "terreno edificabile facente parte di un complesso immobiliare ad uso scolastico".

Su detto terreno l'Ente interpellante, nel rispetto dei piani urbanistici e della normativa vigente in materia, intende realizzare e, successivamente, gestire un parcheggio "pertinenziale" ai sensi dell'art. 9 della legge 24 marzo 1989, n. 122, costituito da n. 115 posti auto, di cui n. 101 box chiusi e n. 14 box coperti.

L'istante fa presente che la realizzazione del predetto parcheggio avverrà attraverso la stipulazione di contratti di appalto con una o più ditte costruttrici specializzate e che, per il finanziamento dell'opera, provvederà all'accensione di un mutuo ipotecario con un istituto di credito. L'interpellante riferisce che i posti auto che saranno realizzati verranno "concessi in uso" mediante la stipulazione di contratti di locazione.

Ciò posto, l'Ente istante chiede di conoscere se l'attività di realizzazione e di gestione del predetto parcheggio si configuri come esercizio di impresa.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'INTERPELLANTE

L'Ente istante è dell'avviso che, sia ai fini delle imposte sui redditi sia ai fini IVA, l'attività di realizzazione e gestione del parcheggio che lo stesso porrà in essere, "configuri l'esercizio di un'impresa commerciale consistente in un'attività di valorizzazione immobiliare, avente carattere accessorio rispetto alla finalità istituzionale di religione e di culto propria dell'ente" medesimo.

L'interpellante ritiene, in particolare, che "sia nella fase di realizzazione che di gestione del parcheggio (...) agirà in regime di impresa" con conseguente assoggettamento ad IVA e ad IRES.

Lo stesso istante ritiene, inoltre, che dovrà procedere all'apertura della partita IVA con il codice attività ATECOFIN 70.20.0 "Locazione di beni immobili".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Al fine di definire il trattamento tributario agli effetti dell'IRES e dell'IVA dell'attività di realizzazione e di gestione del parcheggio che l'ente interpellante intende porre in essere, occorre esaminare, rispettivamente, le disposizioni del Titolo II del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e degli articoli 1, 3, e 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

In particolare, ai fini IRES, l'art. 72 del TUIR stabilisce che presupposto dell'imposta sul reddito delle società è il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie reddituali disciplinate nell'art. 6 dello stesso testo unico. In particolare, l'art. 6 del TUIR prevede che "i singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi di impresa; f) redditi diversi". I soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società sono indicati dal successivo art. 73, comma 1, del citato testo unico che individua, tra gli altri, alla lettera b) "gli enti pubblici e privati diversi dalle società, (...) residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali" e alla lettera c) "gli enti pubblici e privati diversi dalle società, (...) residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali".

Per gli enti commerciali residenti di cui al citato art. 73, comma 1, lettera b) del TUIR, il reddito complessivo è considerato, ai sensi dell'art. 81 del citato testo unico, reddito di impresa da qualsiasi fonte provenga. Infatti, a quest'ultima categoria reddituale, definita dall'art. 55 del TUIR, vengono attratti i redditi fondiari, di capitale e diversi posseduti dagli enti commerciali.

Per gli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lettera c) del TUIR il reddito complessivo è costituito, ai sensi dell'art. 143, comma 1, dello stesso testo unico, dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione. Pertanto, per gli enti non commerciali, i redditi di impresa si configurano come una delle categorie reddituali che concorrono a formare il reddito complessivo da assoggettare ad imposta. La distinzione fra enti commerciali ed enti non commerciali rileva anche ai fini dell'individuazione dei presupposti di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Al riguardo, l'articolo 1 del DPR n. 633 del 1972, stabilisce che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA le "cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate (...) nell'esercizio di imprese (...)". Costituiscono prestazioni di servizi, ai sensi dell'art. 3, secondo comma, del citato DPR n. 633 del 1972, se effettuate verso corrispettivo, fra l'altro, "le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili".

Per gli enti commerciali, l'articolo 4, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972 prevede che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi dagli stessi poste in essere si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese e, come tali, rientranti nel campo di applicazione dell'IVA.

Per gli enti non commerciali, ai sensi del successivo quarto comma del medesimo art. 4 del citato DPR n. 633, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di attività commerciali o agricole.

Con riferimento alle attività commerciali, per "esercizio di imprese" si intende, sia ai fini IRES, ai sensi dell'art. 55 del TUIR, che ai fini IVA, ai sensi dell'art. 4, primo comma, del DPR n. 633 del 1972, "l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva" delle attività commerciali di cui all'articolo 2195 del codice civile, anche

se non organizzate in forma d'impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile.

Pertanto, qualora l'ente svolga un'attività riconducibile tra quelle elencate all'art. 2195 del codice civile, il carattere commerciale dell'attività stessa si configura a prescindere dall'esistenza di un'organizzazione di impresa.

Nell'ipotesi in cui l'ente effettui, invece, un'attività non riconducibile tra quelle dell'art. 2195 del codice civile, al fine di accertare il carattere commerciale dell'attività posta in essere, è necessario verificare la sussistenza di un'organizzazione in forma d'impresa. L'attività è esercitata con organizzazione in forma d'impresa quando, per lo svolgimento della stessa, viene predisposta un'organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico. La commercialità dell'attività svolta sussiste, quindi, qualora detta attività sia caratterizzata dai connotati tipici della professionalità, sistematicità e abitualità, ancorché non esclusiva.

In base all'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, ribadito, peraltro, dall'Agenzia delle Entrate nelle risoluzioni n. 148/E del 20 maggio 2002, n. 204/E del 20 giugno 2002 e n. 273/E del 7 agosto 2002, "la abitualità, sistematicità e continuità dell'attività economica (...) vanno intese in senso non assoluto, ma relativo", per cui la qualifica di imprenditore può determinarsi anche in conseguenza del compimento di un unico affare, in considerazione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni in cui si articola, implicanti la necessità del compimento di una serie coordinata di atti economici.

In particolare, la Corte di Cassazione, con sentenza del 29 agosto 1997, n. 8193, richiamata dalle citate risoluzioni n. 204/E e n. 273/E del 2002, ha affermato che affinché ricorra la figura dell'imprenditore commerciale "non e' necessario (...) che la funzione organizzativa dell'imprenditore" costituisca "un apparato strumentale fisicamente percepibile, poiché quest'ultimo può ridursi al solo impiego di mezzi finanziari, sicché la qualifica di imprenditore va attribuita anche a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi".

Quanto sopra rappresentato, in relazione al caso di specie, si fa presente, in via preliminare, che non rientra nelle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di interpello il riscontro dei presupposti fattuali della norma né, quindi, la verifica dell'oggetto esclusivo o principale dell'attività svolta dall'ente istante e, conseguentemente, la qualificazione ai fini tributari dello stesso ente.

In via generale si evidenzia che qualora l'ente istante abbia per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, qualunque attività dallo stesso posta in essere, ivi compresa la realizzazione del parcheggio e la successiva concessione in locazione dei relativi box auto, costituisce, sia ai fini IRES che ai fini IVA, esercizio di attività commerciale. Nell'ipotesi in cui l'ente interpellante si qualifichi, come prospettato dallo stesso, quale ente non commerciale, per individuare il trattamento tributario ai fini IRES ed IVA dell'attività di costruzione e successiva locazione dei box auto, occorre verificare la sussistenza dei presupposti sopra evidenziati.

In base a quanto emerge dall'istanza, l'attività che l'ente interpellante intende porre in essere avrà ad oggetto la costruzione e la successiva locazione di un parcheggio costituito da n. 115 posti auto, realizzata mediante la stipulazione di contratti di appalto, l'accensione di un mutuo ipotecario per il reperimento delle risorse finanziarie necessarie alla realizzazione dell'opera e la successiva stipulazione di contratti di locazione. Argomentando in base alle dimensioni dell'iniziativa descritta e alla complessiva organizzazione presupposta nella realizzazione della stessa, sembra alla

scrivente, con tutte le riserve che potranno definitivamente sciogliersi solamente in sede di eventuale controllo, che l'attività in questione presenti significativi caratteri di commercialità.

Nel presupposto, infine, che lo svolgimento dell'attività, secondo le modalità e i caratteri dimensionali riferiti dall'interpellante, implichi, come sopra precisato, la predisposizione di un'apposita organizzazione di mezzi e risorse ovvero l'impiego e il coordinamento del capitale per fini produttivi nell'ambito di un'operazione di rilevante entità economica, si configurerà un'organizzazione in forma d'impresa, come tale, qualificabile attività commerciale sia ai fini IRES che ai fini IVA.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Risoluzione Ministero Economia e Finanze, 15/04/2008, n. 152

DPR n 917/1986 - Art. 174 - Fusione enti diversi dalle società

Sintesi

In caso di fusione per incorporazione tra enti religiosi, la neutralità fiscale è limitata a quei beni che vengono gestiti dall'ente incorporato in regime d'impresa. Al contrario, gli altri beni che, dopo la fusione, non confluiscono nell'attività d'impresa dell'ente incorporante, sono considerati realizzati a valore normale generando plusvalenze imponibili, in quanto destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Ai fini Iva, l'operazione è esclusa dall'imposta essendo soggetta all'imposta di registro nella misura proporzionale del 3 per cento.

Testo

Con istanza presentata in data 4 Dicembre alla competente Direzione Regionale del e da questa trasmessa alla scrivente corredata del relativo parere, la società in oggetto indicata ha chiesto, ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212/2000, la corretta interpretazione delle norme tributarie in materia di imposte dirette, di IVA, nonché dell'imposta di registro, in relazione ad un'operazione di fusione per incorporazione.

QUESITO

L'Ente di culto "ALFA", con sede in, in via, ha intenzione di portare a termine l'unificazione tra l'Ente medesimo e l'Ente di culto "BETA", con sede in, via, unificazione peraltro già autorizzata dai competenti organi della Santa Sede.

L'unificazione tra due Enti Religiosi, entrambi dotati di personalità giuridica, avverrà tramite una fusione per incorporazione in cui l'Ente Incorporante è la "ALFA".

Al riguardo l'istante rileva, sotto il profilo civilistico, che la Corte di Cassazione con sentenza n. 1476 del 23 gennaio 2007 ha stabilito che la fusione può avvenire legittimamente anche tra due soggetti che non sono società commerciali.

In relazione a quanto sopra, pertanto, l'istante fa altresì rilevare che la fusione stessa è civilisticamente riconosciuta se avviene tra due enti religiosi senza scopo di lucro, dotati ovviamente di personalità giuridica.

Ai fini anche fiscali, prosegue la società, la fusione tra i due enti non commerciali equivale ad una successione a titolo universale in quanto l'ente incorporante subentra in tutti i diritti di quello incorporato. Pertanto, tutti i beni patrimoniali diventano, a seguito della fusione, di proprietà dell'ente incorporante ed il passaggio di detti beni ancorché costituire l'effetto di una operazione cosiddetta realizzativa, sarebbe unicamente un effetto giuridico derivante dalla medesima operazione di fusione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che alla prospettata operazione di fusione non si rende

applicabile il trattamento fiscale previsto, ai fini dell'imposte sul reddito, dell'IVA e dell'imposta di registro, per le operazioni cosiddette realizzative consistenti nella cessione o nel conferimento dei beni di cui trattasi. Del pari non troverebbe applicazione neppure il disposto dell'art. 9, comma 5, del DPR 22.12.1986, n. 917, il quale stabilisce che ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per i conferimenti in società.

Analogamente, agli effetti dell'IVA, la fusione in esame, non essendo effettuata in regime d'impresa, e' esclusa dal campo di applicazione di tale tributo e, in ogni caso, l'art. 2, comma 3, lett. f) del DPR n. 633/1972 dispone che "non sono considerate cessioni di beni i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti". Infine, la società istante ritiene, in relazione all'applicabilità dell'imposta di registro, che l'operazione di fusione in questione è soggetta ad imposta di registro in misura fissa pari a 168,00 euro, così come risulta dalla norma di cui all'articolo 4, comma 1, lettera b) della Tariffa, parte prima, allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 172, comma 1, del Testo Unico delle Imposte Dirette dispone che: "La fusione tra più società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni delle società fuse o incorporate, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento". Il successivo articolo 174 stabilisce che "le disposizioni degli articoli 172 e 173 valgono, in quanto applicabili, anche nei casi di fusione e scissione di enti diversi dalle società". Preliminarmente, si rileva che non rientra nella competenza della scrivente la valutazione circa la liceità civilistica di una operazione di fusione tra due Enti di culto; la presente risposta è, quindi, resa nel presupposto – non verificato in questa sede – che non vi siano norme che vietano una siffatta operazione. Ciò posto, occorre precisare che la disciplina delle operazioni straordinarie contenuta nel Tuir è basata sul presupposto che le società o gli enti interessati dall'operazione producano reddito d'impresa derivante dall'esercizio di imprese commerciali, disciplinato dal capo VI del titolo I del Tuir per le società personali commerciali e dalle disposizioni del Titolo II per le società e gli enti soggetti ad IRES.

In altre parole, il principio di neutralità delle fusioni e delle scissioni, in base al quale il passaggio dei beni dalle società o dagli enti preesistenti a quello o quelli risultanti dalle citate operazioni, non dà luogo a fenomeni realizzativi, implica un sistema di rilevazione dei valori che è tipico della tassazione in base al bilancio e che è proprio delle società che svolgono un'attività commerciale.

Posto che gli enti non commerciali, ai sensi dell'articolo 143 del Tuir, possono svolgere in via non prevalente anche attività commerciale, occorre stabilire se, nella fattispecie rappresentata, i beni in questione siano o meno relativi ad un'attività d'impresa.

In concreto, l'operazione di fusione rappresentata, che coinvolge due enti religiosi, non è da considerare "realizzativa" e può quindi, beneficiare della neutralità fiscale ex articolo 172, comma 1, del Tuir, limitatamente a quei beni gestiti dall'ente incorporato in regime di impresa (e, pertanto, indicati nell'inventario, ai sensi dell'articolo 144, comma 3, del Tuir) che, dopo la fusione, confluiscono nell'attività d'impresa dell'ente incorporante.

Qualora, invece, detti beni non confluiscono in un'attività d'impresa dell'Ente incorporante, gli stessi si considerano realizzati a valore normale – in analogia a quanto

disposto dall'articolo 171, comma 1 del Tuir in materia di trasformazione eterogenea – generando plusvalenze imponibili a causa della loro destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Per i beni relativi all'attività istituzionale e non commerciale dell'ente incorporato occorre distinguere a seconda che gli stessi confluiscano o meno, in conseguenza dell'operazione di fusione, nell'attività d'impresa esercitata dall'ente incorporante.

Nel primo caso (cioè beni non relativi ad impresa che confluiscono nell'impresa), si applica in via analogica l'articolo 171, comma 2 del Tuir che, in caso di trasformazione da ente non commerciale in società commerciale, rinvia alle discipline del conferimento per i beni non ricompresi nell'azienda o nel complesso aziendale dell'ente stesso.

L'assimilazione del conferimento alla cessione a titolo oneroso, rilevante ai fini delle imposte sui redditi ai sensi dell'articolo 9 del Tuir, comporta che i beni in ipotesi, qualora confluiscano nella sfera "commerciale" dell'ente incorporante, devono intendersi realizzati in base al valore normale, generando in capo all'ente incorporato, sempre che ne sussistano i presupposti, una plusvalenza imponibile ai sensi degli articoli 67 e 68 del Tuir.

Nella seconda ipotesi (cioè beni non relativi all'impresa, che confluiscono nell'attività istituzionale dell'incorporante), l'operazione sarà fuori dal regime d'impresa.

Ai fini dell'imposizione indiretta, si ricorda che i passaggi di beni a seguito di atti di fusione o di trasformazione di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti non sono soggetti ad IVA, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera f) del DPR n. 633/1972. I relativi atti devono essere assoggettati, pertanto, all'imposta di registro.

A tale riguardo, la tesi sostenuta nell'istanza di interpello per cui l'imposta di registro si applicherebbe in misura fissa, non è condivisibile. Ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera b) della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, infatti, l'applicazione alle operazioni di fusione dell'imposta in misura fissa è subordinata alla condizione che le stesse avvengano tra società od enti "aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale od agricola".

Nel caso in esame, invero, l'operazione di fusione interviene tra due enti non commerciali, per i quali l'attività commerciale è da considerare, pertanto, oggetto non esclusivo o principale dell'attività d'impresa. Ne consegue che, nel caso di specie, l'imposta di registro deve essere applicata nella misura proporzionale del 3%, così come dispone l'articolo 9 della Tariffa allegata al DPR n. 131 del 1986. Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.