



# diritto & religioni

**Semestrale**  
**Anno VII - n. 1-2012**  
**gennaio-giugno**

ISSN 1970-5301

# 13



**LUIGI  
PELLEGRINI  
EDITORE**

**Diritto e Religioni**  
Semestrale  
Anno VII - n. 1-2012  
**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, P. Consorti, G. Dammacco, F. Di Donato, P. Di Marzio, F. Falchi, M. C. Folliero, A. Fuccillo, 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, A. Zanotti, 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, F. Facchini  
A. Bettetini, G. Lo Castro  
P. Colella, A. Vincenzo  
M. Jasonni, L. Musselli  
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*

RESPONSABILI

G. Bianco  
P. Stefani  
L. Barbieri, Raffaele Santoro,  
Roberta Santoro  
F. Balsamo  
S. Testa Bappenheim  
F. Falanga  
A. Guarino

**Parte III**

SETTORI

*Lecture, recensioni, schede,*  
*segnalazioni bibliografiche*

RESPONSABILI

F. Petroncelli Hübler, M. Tedeschi

## Comitato dei referees

Prof. Andrea Bettetini - Prof.ssa Geraldina Boni - Prof. Salvatore Bordonali - Prof. Orazio Condorelli - Prof. Pierluigi Consorti - Prof. Raffaele Coppola - Prof. Pasquale De Sena - Prof. Saverio Di Bella - Prof. Francesco Di Donato - Prof. Olivier Echappè - Prof. Nicola Fiorita - Prof. Antonio Fuccillo - Prof. Federico Aznar Gil - Prof. Iván Ibán - Prof. Pietro Lo Iacono - Prof. Dario Luongo - Prof. Agustin Motilla - Prof. Salvatore Prisco - Prof. Patrick Valdrini - Prof. Gian Battista Varnier - Prof. Carmela Ventrella - Prof. Marco Ventura

*Direzione:*

**Cosenza** 87100 - Luigi Pellegrini Editore  
Via Camposano, 41 (ex via De Rada)  
Tel. 0984 795065 - Fax 0984 792672  
E-mail: info@pellegrinieditore.it

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

*Redazione:*

**Cosenza** 87100 - Via Camposano, 41  
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 Camposano, 41 (ex via De Rada) - 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. Possono ordinare estratti a pagamento.

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

## Presentazione

L'orizzonte del diritto ecclesiastico tributario, nei mesi scorsi, continua a essere occupato, in modo preponderante, dalla *vexata quaestio* relativa al godimento o meno dell'esenzione dall'Ici per gli immobili religiosi.

In materia si evidenzia un atteggiamento restrittivo da parte della Cassazione, mentre a livello locale le istanze di riconoscimento dell'agevolazione trovano più ampi spazi di accoglimento.

Dal canto suo, il giudice di legittimità esprime un orientamento, oramai consolidato, nel senso di ritenere necessaria, ai fini agevolativi, la dimostrazione in concreto che l'attività esercitata nell'immobile si svolga con modalità non commerciali.

La giurisprudenza delle commissioni tributarie regionali e provinciali, invece, si mostra più attenta al dato formale (ad esempio, in una delle sentenze riportate *infra*, il classamento catastale) e, quando si spinge a valutare l'attività effettivamente esercitata nel cespite, anche se astrattamente ricorra l'ipotesi della "modalità commerciale", è disposta a riconoscere l'esenzione, qualora in concreto i corrispettivi siano assai modesti e l'esercizio in perdita.

La rassegna, che segue, comprende anche una sentenza del TAR Bari, che esclude gli automatismi nel finanziamento, da parte delle Regioni, in favore delle unità sanitarie locali per le prestazioni rese dagli enti ecclesiastici già "classificati" *ex lege* n. 132 del 1968, e si conclude con una risoluzione del Ministero dell'economia e delle finanze, dove si escludono specifici obblighi contabili per le associazioni che non svolgano abitualmente attività commerciali e che non effettuino raccolte pubbliche di fondi: si tratta di una risoluzione, la quale afferma principi abbastanza incontestabili e che, tuttavia, appare quanto mai opportuna, considerate le incertezze, e, talora, addirittura la confusione, che, in misura crescente, caratterizzano la prassi in materia di regolamentazione tributaria del terzo settore.

## Commissione Tributaria Provinciale Firenze, 26 maggio 2011 n. 81

### **Esenzione Ici – Chiesa sconsacrata accatastata in categoria B/7 (capelle private) – Compete**

*Ove non sia contestata la destinazione del fabbricato (qui chiesa sconsacrata), classificato in cat. B/7, non sussistono dubbi circa la sua esenzione dal tributo ICI, non potendo, peraltro operarsi alcuna distinzione tra l'esercizio privato o pubblico del culto religioso.*

*(omissis)*

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con separati ricorsi, rubricati rispettivamente ai numeri 262-372-373-374 e 375 R.G.R. 2010, ma che, avendo lo stesso oggetto ed essendo fra loro connessi, devono essere riuniti ai sensi dell'art. 29 n. 1 del D. Lgs. 546/1972, i signori (...), proprietari di un complesso immobiliare ubicato in Vinci (FI) ed identificato come "Villa Alessandri", hanno impugnato gli avvisi di accertamento in rettifica ICI, con la richiesta di maggiori imposte e la contestuale irrogazione di sanzioni, emessi dal Comune di Vinci (FI), relativamente agli anni 2004-2005 e 2006.

In linea di diritto, i ricorrenti hanno eccepito la nullità di tali avvisi, per difetto di motivazione, in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li avrebbero determinati, assumendo che il Comune si sarebbe limitato ad esporre che "la violazione contestata è emersa dall'incrocio dei dati catastali, dei dati dichiarati e dei versamenti eseguiti", anziché giustificare la non applicabilità della esenzione per il fabbricato B/7, e la rettifica delle rendite per gli immobili storici, catastalmente classificabili nelle categorie A/8- A/4 e C/6.

Hanno eccepito, poi, "una violazione e falsa applicazione dell'art.7 comma 1 lett.d) del D. Lgs. 504/1992, perché il fabbricato classificato in Cat. B/7 è una chiesa consacrata ed adibita esclusivamente all'esercizio del culto cattolico, e come tale, anche se di proprietà privata, esente dalla imposizione ICI, ed al riguardo ha anche richiamato una sentenza della C.T.P. di Siena (n.76/03/2008 in data 10/6/2008) in analoga fattispecie.

(...)

Ed a tali criteri si sarebbero adeguati i ricorrenti che hanno, pertanto, richiesto l'annullamento della pretesa impositiva del Comune di Vinci, per avere, secondo i loro assunti, regolarmente e correttamente eseguito i versamenti dovuti.

A tutti i ricorsi, poi riuniti, si è opposto, costituendosi in giudizio, il Comune di Vinci che ne ha, preliminarmente eccepito la inammissibilità, deducendo che avrebbe dovuto essere presentato non un ricorso unico, ma distinti ricorsi, per ciascun avviso di rettifica.

Ha, quindi, contestato, sempre in via preliminare, il difetto di motivazione eccepito dai ricorrenti, e nel merito, la applicabilità al caso di specie, della esenzione

del complesso immobiliare dalla imposizione ICI ai sensi dell'art.7 1° comma lett. d) del D. Lgs. n.504/1992, perché il fabbricato, classificato in Cat. B/7, è “una cappella privata non destinata all'esercizio pubblico del culto” .

(...)

Ha, quindi, concluso per il rigetto del ricorso.

Brevi repliche alle controdeduzioni del Comune di Vinci, sono state ritualmente depositate dai ricorrenti, per contestare gli assunti dell'Ente impositore.

Alla pubblica udienza di discussione, sono intervenuti i Rappresentanti, sia dei ricorrenti, che del Comune di Vinci, che hanno ulteriormente illustrato le loro posizioni, insistendo nelle rispettive istanze.

Disattese le preliminari eccezioni sollevate dall'Ente impositore, perché in linea di diritto, correttamente, anche per ragioni di economia processuale, può essere presentato un unico ricorso avverso gli avvisi di rettifica per diverse annualità, ma che hanno identico oggetto, sia dai ricorrenti perché negli avvisi impugnati sono evidenziati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno portato alla loro emissione, cosicché gli stessi ricorrenti hanno potuto compiutamente svolgere le loro difese, i ricorsi riuniti devono nel merito, essere accolti.

Osserva, anzitutto, la Commissione che non essendo contestata la destinazione del fabbricato (una chiesa sconsacrata), classificata in Cat. B/7, non possono sussistere dubbi sull'applicabilità del disposto dell'art. 7 1° comma lett. d) del D. Lgs. n.504/1992, in forza del quale sono esenti da ICI i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli artt. 8 e 19 della Costituzione, con la conseguenza che, non prevedendo, tali disposizioni, alcun particolare limite all'esercizio del culto, se non quello “dell'ordinamento giuridico italiano” e del “buon costume”, non può operarsi alcuna distinzione tra esercizio privato e pubblico del culto.

(...)

PQM

la Commissione accoglie i ricorsi riuniti e compensa le spese processuali.

(...)

**Commissione Tributaria Regionale Lazio, 14 luglio 2011  
n. 188**

**Esenzione Ici – Immobile di ente ecclesiastico con camere per ricevere religiosi e pellegrini – Esclusione**

*Non è esente da ICI l'ente ecclesiastico che ha camere per ricevere religiosi e pellegrini, in quanto immobili destinati allo svolgimento di attività oggettivamente commerciali.*

**Commissione Tributaria Regionale Lazio, 18 ottobre 2011  
n. 212**

**Esenzione ICI – Istituto religioso – Immobile adibito a scuola e a casa di ferie con rette modeste – Esercizio in perdita – Compete**

*L'Istituto pontificio che adibisce il proprio edificio a scuola parificata con pagamento di rette, a casa per ferie per studentesse, gruppi di preghiera, pellegrini, gruppi parrocchiali, catechisti ed esercizi spirituali, con rette da 6500 a 13.000 lire, con un esercizio in perdita, è esente dall'ICI.*



## Cassazione civile, Sezione trib., 09 novembre 2011 n. 23314

### **Esenzione Ici ex art. art. 7, comma 1, lett. I, d.lgs. n. 504/92 – Necessità di dimostrare in concreto la modalità non commerciale di esercizio dell'attività.**

*Ai fini del godimento dell'esenzione dall'Ici ex art. 7, lett. i, del d.lgs. 504/92, non è sufficiente la presentazione di documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo, invece, verificare che tale attività, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale.*

*(omissis)*

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE**

La Corte, considerato che nel ricorso iscritto a R.G. n. 24737/2008, è stata depositata in cancelleria la seguente relazione:

“1 – E' chiesta la cassazione della sentenza n. 53/01/2007, pronunciata dalla C.T.R. di Torino, Sezione n. 1, il 18.10.2007 e DEPOSITATA il 17 dicembre 2007.

Con tale decisione, la C.T.R. ha accolto l'appello proposto dal Monastero e riconosciuto sussistenti i presupposti per godere del chiesto beneficio fiscale.

2 - Il ricorso di che trattasi, che riguarda impugnazione degli avvisi di accertamento relativi ad ICI degli anni dal 1999 al 2003, censura l'impugnata decisione per violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., nonché del d.lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i).

3 - L'intimato Monastero, giusto controricorso, ha chiesto il rigetto dell'impugnazione.

4- Il ricorso sembra potersi accogliere, tenuto conto che l'impugnata decisione non appare in linea:

4 bis - quanto al primo mezzo, con il principio secondo cui “In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'esenzione dall'imposta prevista dal d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i), è subordinata alla compresenza di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate dal legislatore ai fini dell'esenzione, e di un requisito soggettivo, costituito dallo svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali ( D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c), cui il citato art. 7 rinvia). La sussistenza del requisito oggettivo - che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare - non può essere desunta esclusivamente sulla base di documenti che attestino “a priori” il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare che tale attività, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale (Cass. N. 5485/2008, n. 14146/2003, n. 8450/2005);

4 ter - e quanto al secondo motivo, con il principio secondo cui: “In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'esenzione prevista dal d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i), spetta a condizione che gli immobili appartenenti ai

soggetti di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c), - siano destinati esclusivamente allo svolgimento di una delle attività contemplate nella norma medesima, tra le quali, nel caso degli enti ecclesiastici, anche quelle indicate nella richiamata L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, lett. a), (attività di religione o di culto, cioè 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). Ne consegue che il beneficio dell'esenzione dall'imposta non spetta in relazione agli immobili, appartenenti ad un ente ecclesiastico - come pure agli enti di istruzione e beneficenza, ai quali quelli ecclesiastici aventi fine di religione o di culto sono, ai fini tributari, equiparati L. 25 marzo 1985, n. 121, ex art. 7, -, che siano destinati allo svolgimento di attività oggettivamente commerciali (Cass. N. 4645/2004), e che non siano utilizzati direttamente in coerenza ai fini statutari" (Cass. n. 21571/2004, n. 142/2004).

5 - Si ritiene, dunque, sussistano le condizioni per la trattazione del ricorso in camera di consiglio e la relativa definizione, ai sensi degli artt. 375 e 380 bis c.p.c., proponendosene l'accoglimento per manifesta fondatezza.

La Corte, vista la relazione, il ricorso, il controricorso e la memoria 6.7.2011, nonché gli altri atti di causa;

Considerato che in esito alla trattazione del ricorso, il Collegio, è dell'avviso che lo stesso vada accolto, per manifesta fondatezza del primo mezzo, in applicazione del condiviso principio secondo cui "In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'esenzione dall'imposta prevista dal d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i), è subordinata alla compresenza di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate dal legislatore ai fini dell'esenzione, e di un requisito soggettivo, costituito dallo svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c), cui il citato art. 7 rinvia). La sussistenza del requisito oggettivo - che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare - non può essere desunta esclusivamente sulla base di documenti che attestino "*a priori*" il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare che tale attività, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale" (*Ex multis* Cass. n. 5485/2008); Considerato, infatti, che l'impugnata decisione fa malgoverno di tale principio, essendo stata adottata sulla base dell'erroneo presupposto che incombesse sul Comune l'onere di fornire la prova dei fatti giustificanti l'applicazione dell'invocato regime di esenzione e quindi senza verificare, alla stregua della realtà fattuale, la concreta sussistenza delle condizioni legittimanti l'esenzione da imposizione dell'attività svolta; Considerato che la decisione va, quindi, cassata e la causa rinviata ad altra sezione della CTR del Piemonte, la quale procederà al riesame e quindi, adeguandosi ai richiamati principi, deciderà nel merito, ed anche sulle spese del presente giudizio di legittimità, motivando congruamente; Visti gli artt. 375 e 380 bis del c.p.c..

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa l'impugnata decisione e rinvia ad altra sezione della CTR del Piemonte.

Così deciso in Roma, il 14 luglio 2011. Depositato in Cancelleria il 9 novembre 2011.

## **Tribunale amministrativo regionale Bari, Sezione II, 29 febbraio 2012 n. 453**

### **Assistenza fanciulli abbandonati – Obbligo Regioni di finanziare le U.S.L. in relazione costo prestazioni rese dagli enti ecclesiastici già classificati – Automaticità – Esclusione – Ragioni**

*L'obbligo per le Regioni di finanziare le U.S.L. anche in relazione al costo delle prestazioni rese dagli enti ecclesiastici, già classificati ai sensi della l. n. 132 del 1968 non è automatico, non costituendo tali enti dei presidi delle U.S.L.. La norma consente alle U.S.L. concretamente di stipulare, disponendo della relativa provvista, le convenzioni di cui all'art. 41, commi 3 e 4, e quindi di servirsi di enti, come quelli ecclesiastici, sui quali non avevano alcun potere direttivo e gestionale. L'art. 41 citato, ultimo comma, insomma, non smentisce affatto, ma anzi conferma l'assunto secondo il quale gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e classificati partecipavano al circuito del S.S.N. solo nella misura e per le prestazioni in relazione alle quali avevano stipulato le apposite convenzioni di cui ai commi 3 e 4 del medesimo articolo. Lo stesso principio vale per ogni altro istituto privato e quindi anche per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti ma non classificati, con l'unica differenza che quest'ultimi non venivano considerati, ai soli fini assistenziali, presidi delle U.S.L., e pertanto soggetti ad un controllo meno penetrante.*

# Ministero dell'Economia e delle Finanze – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa – Risoluzione 16 dicembre 2011 n. 126/E

## Oggetto

Consulenza giuridica - Adempimenti contabili degli enti non commerciali ed obbligo di rendicontazione di cui all'art. 20 del DPR 600/73.

## Quesito

ALFA, confessione religiosa riconosciuta con decreto del Presidente della Repubblica 29 dicembre 2000, fa presente di essere composta, *“tra l'altro, da Associazioni (...) aventi le medesime finalità religiose (...) senza fini di lucro”*. L'istante, premesso che non beneficia né intende beneficiare - al pari delle Associazioni che ne fanno parte - del regime agevolato previsto dall'art. 148, comma 3 e seguenti, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917, chiede di sapere se le Associazioni ad essa aderenti, in quanto enti non commerciali:

1) *“debbono tenere alcuna contabilità ai fini fiscali (Imposte sui redditi ed IVA)”* anche se *“non esercitano abitualmente attività commerciali”*;

2) siano obbligate *“a redigere un rendiconto annuale economico e finanziario, ai fini fiscali (Imposte sui redditi ed IVA), anche se non esercitano attività commerciali e anche se non effettuano le raccolte pubbliche di fondi elencate nel secondo comma dell'art. 20”* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600.

## Soluzione interpretativa prospettata

L'interpellante ritiene che le Associazioni ad essa aderenti:

1) *“non debbano tenere alcuna contabilità, se non esercitano abitualmente attività commerciali”*;

2) *“non debbano redigere un rendiconto annuale economico e finanziario, se non esercitano attività commerciali e se non effettuano le raccolte pubbliche di fondi elencate nel secondo comma dell'art. 20”* del DPR n. 600 del 1973.

## Parere dell'agenzia delle entrate

Si evidenzia, in via preliminare, che i quesiti formulati da ALFA concernono l'obbligo di tenuta, sia ai fini IRES che IVA, delle scritture contabili di cui all'art. 20, primo comma, del DPR n. 600 del 1973, nonché la redazione del rendiconto annuale e di quello previsto, per le manifestazioni occasionali di raccolta fondi, dal secondo comma dello stesso art. 20. ALFA, pertanto, non formula alcun quesito in ordine alla propria qualificazione tributaria né in relazione a quella delle associazioni che la compongono, muovendo, invece, dal presupposto che tanto la medesima quanto le proprie associate abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività non commerciali e siano, quindi, riconducibili alla categoria degli enti non commerciali che svolgono solo in via del tutto occasionale attività commerciali.

Si formulano, quindi, le seguenti osservazioni sui quesiti formulati dall'istante, senza entrare nel merito della natura tributaria (commerciale o non commerciale) sia di ALFA che delle proprie associate, atteso, peraltro, che detta qualificazione com-

porterebbe valutazioni che non possono essere effettuate in questa sede, richiedendo, oltre ad una disamina delle disposizioni statutarie, anche una verifica in termini di effettività delle concrete modalità di svolgimento e dei caratteri dimensionali delle attività di fatto esercitate.

Quesito n. 1).

Ai sensi dell'art. 20, primo comma, del DPR n. 600 del 1973, agli enti che non abbiano per oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di attività commerciali si applicano, relativamente *“alle attività commerciali eventualmente esercitate”* dagli stessi, le disposizioni recate dagli artt. 14, 15, 16 e 18 del medesimo decreto concernenti gli adempimenti contabili previsti per *“le imprese commerciali, le società e gli enti equiparati”* (enti commerciali). In sostanza, in forza del primo comma dell'art. 20 del DPR n. 600 del 1973, il presupposto affinché anche agli enti non commerciali sia imposta la tenuta delle stesse scritture contabili che il medesimo decreto prescrive per le imprese commerciali, le società e gli enti equiparati è che tali enti esercitino *“attività commerciali”* intendendosi per tali quelle che sono produttive, per i medesimi enti, di reddito d'impresa ai sensi dell'art. 55 del TUIR, ai fini IRES, e che assumono, in capo agli stessi, rilevanza agli effetti dell'IVA in quanto costituenti esercizio di attività d'impresa.

Al riguardo, si fa presente che 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 (cfr., in merito alla nozione di *“esercizio di imprese”*, le risoluzioni n. 169/E datata 1° luglio 2009, n. 122/E del 6 maggio 2009, n. 348/E del 7 agosto 2008 e n. 286/E datata 11 ottobre 2007).

Pertanto, qualora l'ente svolga in via abituale 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, mentre nelle ipotesi in cui l'ente effettui un'attività non riconducibile tra quelle del citato art. 2195, è necessario, al fine di accertare il carattere commerciale dell'attività posta in essere, verificare la sussistenza di un'organizzazione in forma d'impresa.

Come chiarito nei citati documenti di prassi, l'attività si considera 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, in sostanza, qualora quest'ultima sia caratterizzata dai connotati tipici della professionalità, sistematicità e abitualità, ancorché tale attività non sia esercitata in via esclusiva.

In base all'orientamento espresso dalla 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 e, da ultimo, nella citata risoluzione n. 286/E del 2007, i predetti connotati dell'abitudine, sistematicità e continuità dell'attività economica vanno intesi *“in senso non assoluto, ma relativo”*, con la conseguenza che la qualifica di imprenditore può determinarsi anche in ragione del compimento di un *“unico affare”*, avente rilevanza economica e caratterizzato dalla complessità delle operazioni in cui si articola, che implicano la necessità di compiere una serie coordinata di atti economici.

Da quanto sopra rappresentato, discende che l'attività posta in essere da un ente non commerciale assume i connotati dell'attività d'impresa, sia ai fini IRES che IVA, laddove la stessa presenti i caratteri dell'abitudine, professionalità e sistematicità, circostanza che sussiste anche nelle ipotesi in cui l'attività sia posta in essere in occasione della realizzazione di un unico affare, tenuto conto della rilevanza economica dello stesso e della complessità delle operazioni che sono necessarie alla sua effettuazione (cfr. risoluzione n. 286/E del 2007).

A diverse conclusioni deve pervenirsi laddove l'attività posta in essere dall'ente non commerciale non soddisfi i sopra richiamati requisiti dell'attività d'impresa, non integrando nemmeno l'ipotesi dell' "unico affare" di rilevante entità economica ed articolato in operazioni complesse.

In tale ultima ipotesi, infatti, ai fini IRES, l'attività non può considerarsi produttiva di reddito d'impresa in capo all'ente non commerciale, ma costituisce, in capo allo stesso, fonte di reddito diverso, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. i), del TUIR, in quanto "*attività commerciale non esercitata abitualmente*". La stessa attività, agli effetti dell'IVA, non assume rilevanza, non risultando integrato il requisito soggettivo dell'esercizio d'impresa. Pertanto, con riferimento al quesito n. 1), si ritiene che le associate dell'istante siano tenute, ai sensi dell'art. 20, primo comma, del DPR n. 600 del 1973, all'obbligo di redazione delle scritture contabili previste per le imprese commerciali, le società e gli enti equiparati limitatamente all'ipotesi in cui le stesse svolgano attività d'impresa commerciale secondo i principi sopra richiamati.

L'obbligo di tenuta della contabilità ai fini fiscali non sussiste, invece, nel caso in cui l'attività commerciale sia posta in essere dalle associate dell'istante in via del tutto occasionale e non abituale, cioè senza assumere i connotati dell'esercizio di impresa – nemmeno quale "*unico affare*" di rilevante entità economica ed articolato in operazioni complesse – trattandosi, in tale eventualità, di "*attività commerciale non abituale*" che, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. i) del TUIR, determina la produzione non di reddito d'impresa bensì di reddito diverso e che, ai fini IVA, non soddisferebbe il requisito del presupposto soggettivo.

#### Quesito n. 2).

Il secondo comma del citato art. 20 del DPR n. 600 del 1973 stabilisce che "*independentemente dalla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto (...) dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione*" di cui all'art. 143, comma 3, lettera a), del TUIR.

Come chiarito con circolare n. 124 del 12 maggio 1998, l'art. 20, secondo comma, del DPR n. 600 prevede, per gli enti non commerciali, la redazione di due distinti rendiconti:

- a) un rendiconto annuale economico e finanziario;
- b) uno specifico rendiconto in relazione alle raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente in concomitanza di ricorrenze, celebrazioni e campagne di sensibilizzazione.

Il rendiconto annuale economico e finanziario indicato sub a) è richiesto in ogni caso, vale a dire a prescindere dalle modalità gestionali ed organizzative dell'ente non commerciale ed indipendentemente dalla qualificazione giuridica dell'attività esercitata dall'ente stesso.

La corretta tenuta di tale documento contabile, infatti, costituisce lo strumento cui è tenuto l'organo di rappresentanza dell'ente non commerciale per soddisfare le esigenze informative - sia degli associati che dei terzi - in ordine alla corretta gestione economica e finanziaria del patrimonio dell'ente.

Tale documento contabile, inoltre, consente agli organi di controllo di acquisire quelle informazioni contabili necessarie per stabilire, sia da un punto di vista qualitativo che quantitativo, le modalità operative e la struttura organizzativa dell'ente, anche al fine di determinare la sua corretta qualifica fiscale.

Inoltre, a fortiori, tale obbligo di rendicontazione viene imposto agli enti non commerciali di tipo associativo che intendano avvalersi del regime di favore previsto, in relazione alle cessioni di beni e prestazioni di servizi poste in essere a favore dei propri soci, associati o partecipanti, in forza dell'art. 148, comma 3, del TUIR – ai fini IRES – e dell'art. 4, quarto comma, secondo periodo, del DPR n. 633 del 1972, agli effetti dell'IVA. Per poter fruire del predetto regime di favore, infatti, gli enti non commerciali associativi sono tenuti a conformarsi ad una serie di clausole - da inserire nei propri atti costitutivi o statuti - tra le quali è compresa anche quella relativa all'obbligo di formare un rendiconto annuale economico e finanziario.

In relazione all'ulteriore obbligo di rendicontazione indicato sub *b*), richiesto dal secondo comma dell'art. 20 del DPR n. 600 del 1973 ai fini dell'agevolazione fiscale prevista per le raccolte pubbliche di fondi occasionali dall'art. 143, comma 3, lettera *a*), del TUIR, si ritiene che laddove un ente non commerciale non abbia esercitato alcuna delle predette raccolte, lo stesso non sia tenuto alla redazione dello specifico rendiconto.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.