

RISOLUZIONE N. 69/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 7 luglio 2010

OGGETTO: *Interpello - articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.
Regime tributario applicabile ai fini IRES e IVA ad una comunione familiare per l'esercizio di diritti comuni su fondi di proprietà collettiva*

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA riferisce di essere una “*comunione familiare tra i discendenti ed eredi degli antichi titolari di fondi di proprietà collettiva indivisa siti nel Comune censuario di ... e altri comuni limitrofi*” e di aver ottenuto, ai sensi della legge regionale della Regione Autonoma Friuli Venezia Giulia 5 gennaio 1996, n. 3, “*il riconoscimento della personalità giuridica di diritto privato*” con Decreto del Presidente della Giunta Regionale del Friuli Venezia Giulia n. 0380/Pres. del 20 novembre 2007.

L'ente istante fa presente che intende porre in essere le seguenti attività:

- a) affitto a terzi di alcuni terreni agricoli di proprietà dello stesso per lo svolgimento da parte dei conduttori sia di attività agricole sia di attività diverse da queste ultime (es. gestione di parcheggi, maneggi, ecc.);

- b) locazione a terzi di fabbricati di proprietà dell'ente istante per lo svolgimento di attività di supporto all'attività agricola (laboratori analisi, stalle, ecc.) o destinati ad altri scopi (uffici, abitazioni private, ecc.);
- c) pulizia dei boschi di proprietà dell'ente istante e successiva *“suddivisione (cessione) del legnatico tra i soci”*;
- d) pulizia dei boschi, sulla base di apposite convenzioni con *“l'Amministrazione della Protezione Civile o altri Enti pubblici (...) verso la corresponsione di corrispettivi specifici”*;
- e) cessione a terzi di parte del legnatico realizzato con il lavoro dei soci;
- f) redazione di *“piani di gestione forestale o sistemazioni boschive o delle strade interpoderali”* con percezione di *“contributi pubblici”* a copertura totale o parziale della spesa complessiva.

Ciò posto, l'ente interpellante chiede di sapere:

- 1) se lo stesso *“possa rientrare tra gli enti gestori di demanio collettivo e come tale esente dall'imposizione ai fini IRES”* ai sensi dell'articolo 74, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;
- 2) se possa essere ricondotto nella categoria degli enti non commerciali sia ai fini IRES – qualora non rientri tra gli enti esclusi dall'imposta ai sensi dell'articolo 74, comma 1, del TUIR – che ai fini IVA in considerazione dell'esercizio delle tipologie di attività sopra descritte delle quali intende conoscere la disciplina agli effetti tributari;
- 3) se, nel caso in cui venga ricondotto tra gli enti non commerciali, sia tenuto alla presentazione del modello EAS ai sensi dell'articolo 30 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'INTERPELLANTE

In merito al **quesito sub 1)**, l'ente interpellante ritiene di potersi considerare escluso dalla soggettività passiva ai fini IRES ai sensi dell'articolo 74, comma 1, del TUIR, atteso che, ad avviso dello stesso, rientrerebbero nella previsione di esclusione *“tutti gli enti gestori di demanio collettivo (...) indipendentemente se di diritto pubblico o privato”*.

In relazione al **quesito sub 2)**, l'ente istante, ai fini della propria qualificazione tributaria quale ente commerciale o non commerciale, individua, preliminarmente, per le singole attività descritte nell'istanza, il seguente trattamento tributario.

In merito all'affitto dei terreni e alla locazione dei fabbricati [**attività sub a) e b)**] è dell'avviso che dette attività non concretizzino l'esercizio di attività commerciale.

Agli effetti dell'IRES, ritiene, per quanto riguarda l'affitto di terreni, che il reddito conseguito non dovrà essere dichiarato in caso di affitto per uso agricolo – in quanto *“assorbito dal reddito agrario del conduttore”* ai sensi dell'articolo 33 del TUIR – mentre concorrerà a formare il reddito complessivo nella categoria dei redditi diversi nell'ipotesi di affitto di terreni per uso non agricolo.

Per quanto concerne la locazione di fabbricati l'istante ritiene che i relativi canoni dovranno in ogni caso essere dichiarati come redditi fondiari.

Ai fini IVA, è dell'avviso che dette attività siano escluse dal campo di applicazione del tributo ed assoggettabili *“ad imposta di registro”* in misura proporzionale.

In relazione all'attività di pulizia dei boschi da parte dei soci e successiva cessione a questi ultimi del legnatico [**attività sub c)**], l'interpellante ritiene che detta attività non sia rilevante né ai fini IRES né ai fini IVA in quanto consistente

nella mera asportazione da parte dei soci stessi di legnatico da utilizzare per il riscaldamento.

In merito alle attività di pulizia dei boschi sulla base di convenzioni con enti pubblici e di cessione a terzi di legnatico [**attività sub d) ed e)**], l'istante ritiene che trattasi di attività commerciali che danno luogo, agli effetti dell'IRES, alla produzione di reddito d'impresa e, agli effetti dell'IVA, a prestazioni di servizi e cessioni di beni da assoggettare al tributo.

Per quanto concerne la redazione di *“piani di gestione forestale o sistemazioni boschive o delle strade interpoderali”* con percezione di *“contributi pubblici”* a copertura totale o parziale della spesa complessiva [**attività sub f)**], l'interpellante è dell'avviso che tale attività non assuma carattere commerciale.

In particolare, lo stesso ente ritiene che, agli effetti IRES, detta attività, concretizzandosi in prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione, rientri nella previsione di decommercializzazione di cui all'articolo 143 del TUIR. Agli effetti dell'IVA, secondo l'interpellante, il carattere non commerciale dell'attività in argomento comporta l'esclusione dal campo di applicazione del tributo dei contributi percepiti per lo svolgimento della stessa e l'indetraibilità dell'IVA assolta per l'acquisto di beni e servizi destinati allo svolgimento della medesima.

Ciò posto, in considerazione della tipologia di attività sopra descritte, l'ente istante è dell'avviso che ai fini IRES – qualora non dovesse essere considerato quale ente gestore di demanio collettivo escluso dall'IRES ai sensi dell'articolo 74, comma 1, del TUIR – lo stesso possa essere ricondotto tra gli enti non commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR, in quanto svolgente in prevalenza attività non commerciale.

Analoga qualificazione tributaria viene prospettata dall'ente istante agli effetti dell'IVA.

In relazione al **quesito sub 3)**, relativo all'onere della presentazione del modello EAS, l'ente istante non prospetta alcuna soluzione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Quesito sub 1)

La soluzione al primo quesito prospettato dall'ente istante richiede l'esame preliminare della disciplina extra tributaria recata dalla legislazione regionale e dai relativi provvedimenti di attuazione.

La legge della Regione Autonoma Friuli Venezia Giulia n. 3 del 1996, recante *“Disciplina delle associazioni e dei consorzi di comunioni familiari montane”* ha previsto il riconoscimento della *“personalità giuridica di diritto privato alle associazioni e ai consorzi di comunioni familiari montane o ad organizzazioni di similare natura”* (articolo 1) *“aventi per scopo l'esercizio ed il godimento collettivo di diritti reali su fondi di natura agro-silvo-pastorale di comune proprietà (...)”* (articolo 2).

L'articolo 3 della citata legge regionale n. 3 del 1996 stabilisce che con il provvedimento di concessione della personalità giuridica *“è approvato anche lo statuto dell'associazione”*, mentre il successivo articolo 4 prevede l'istituzione di un *“pubblico elenco regionale delle associazioni che abbiano ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica”*.

Con decreto del Presidente della Regione 20 novembre 2007, n. 0380/Pres. è stata riconosciuta la personalità giuridica in capo ad ALFA, è stato approvato lo statuto della stessa ed è stata disposta l'iscrizione di detto ente nel pubblico elenco regionale delle associazioni che hanno ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica ai sensi della legge regionale n. 3 del 1996.

Lo Statuto dell'ente istante prevede, all'articolo 2, che ALFA ha quale finalità istituzionale quella di *“amministrare e di godere in modo indiviso il patrimonio di sua assoluta proprietà e di organizzare in comune e a favore dei soci il godimento di questo patrimonio nel rispetto delle consuetudini e delle tradizioni”*.

Il medesimo Statuto stabilisce che *“ALFA è una comunione familiare di diritto privato, costituita dagli eredi legittimi dei titolari di diritti reali (...) aventi come contenuto primariamente l'uso agricolo o altro dei terreni ed altri interessi di collettività”* (articolo 3) e che *“potrà compiere tutte le operazioni commerciali, finanziarie, mobiliari ed immobiliari, che saranno utili per il conseguimento delle sue finalità”* (articolo 2).

I soggetti facenti parte di detta comunione hanno diritto, ai sensi dell'articolo 3 dello Statuto, *“allo sfruttamento collettivo”* del patrimonio comune nei limiti delle tradizioni e dello statuto stesso.

Il successivo articolo 6 dello Statuto dispone che i soci sono *“i legittimi eredi (...) di coloro che risultano iscritti nel registro”* dei soci datato ... 1923, residenti nelle località di ... e ... , nonché i soggetti residenti nelle predette località *“che da più generazioni svolgono attività agricole o attività utili alle finalità di ALFA”* o i *“soggetti residenti che si contraddistinguono per meriti a favore della collettività”*.

Detti soci hanno diritto, fra l'altro, ai sensi dell'articolo 7 dello Statuto, *“ad esercitare (...) il legnatico, ed (...) ogni altro uso collettivo dei beni di proprietà di ALFA”*.

Ciò posto, in merito alla riconducibilità dell'ente istante tra i soggetti esclusi dall'IRES ai sensi dell'articolo 74, comma 1, del TUIR, si osserva quanto segue.

L'articolo 74 (già articolo 88) del TUIR, rubricato *“Stato ed enti pubblici”*, stabilisce, al comma 1, l'esclusione della soggettività passiva ai fini IRES dello Stato e degli altri enti pubblici tassativamente elencati dalla stessa disposizione.

Fra gli enti pubblici elencati dal predetto articolo 74, comma 1, del TUIR, sono annoverati *“le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo”*.

Con circolare n. 40 del 17 febbraio 1999 è stato chiarito che l'espressione "*associazioni e (...) enti gestori di demanio collettivo*" deve ritenersi riferita a quelle strutture organizzative preposte dall'ordinamento giuridico all'amministrazione di beni demaniali collettivi.

Per beni demaniali collettivi devono intendersi, secondo quanto precisato dalla citata circolare n. 40 del 1999, i "*beni soggetti a forme di proprietà collettiva di diritto pubblico*" caratterizzati da un particolare regime giuridico consistente, in via generale, nell'inalienabilità, imprescrittibilità, inespropriabilità, inusucapibilità e nella perpetuità del vincolo "*a favore di collettività*".

Tali collettività esercitano sui beni in questione "*diritti civili perpetui di godimento di natura pubblicistica*" per cui la loro disciplina è equiparata al regime della demanialità.

Dall'esame della ratio e della struttura normativa dell'articolo 74, comma 1, del TUIR e sulla base dei chiarimenti forniti dalla citata circolare n. 40 del 1999 emerge che, ai fini della riconducibilità tra le associazioni ed enti gestori di demanio collettivo, è necessario che l'ente abbia natura pubblicistica e che venga designato dall'ordinamento giuridico all'amministrazione di beni il cui godimento è a favore della generalità degli appartenenti ad una collettività territorialmente individuata.

Ciò posto, in relazione al caso di specie si osserva che dall'esame delle disposizioni della legge regionale n. 3 del 1996 nonché dello Statuto dell'ente istante, emerge che quest'ultimo si caratterizza non come ente pubblico ma quale comunione familiare di carattere privatistico avente natura di ente associativo con personalità giuridica di diritto privato.

Si rileva, inoltre, che la finalità dell'ente istante è la gestione di beni comuni destinati al godimento in modo indiviso non da parte di un'intera collettività locale, bensì da un ristretto gruppo di soggetti (i soci eredi dei titolari di diritti reali sui beni collettivi e gli altri soci ammessi a partecipare all'ente per particolari meriti).

Da ciò consegue che l'ente interpellante, quale ente associativo con personalità giuridica di diritto privato preposto all'amministrazione di beni oggetto di comunione privatistica, il cui godimento non è rivolto a favore dell'intera collettività locale ma di soggetti determinati, non è annoverabile tra gli enti esclusi dall'IRES ai sensi dell'articolo 74, comma 1, del TUIR e rientra, quindi, tra i soggetti passivi IRES ai sensi dell'articolo 73 dello stesso testo unico.

Tale ultima disposizione prevede, in particolare, che gli enti privati diversi dalle società rientrano tra i soggetti passivi IRES, rispettivamente, come enti commerciali (art. 73, comma 1, lettera *b*), del TUIR) o come enti non commerciali (art. 73, comma 1, lettera *c*), del TUIR) a seconda che abbiano o non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Quesito sub 2)

In merito al secondo quesito prospettato dall'ente interpellante si evidenzia, preliminarmente, che la qualificazione di detto ente quale ente commerciale o non commerciale comporta valutazioni che non possono essere effettuate in questa sede, atteso che le stesse implicano, oltre all'esame delle disposizioni dello Statuto – che, peraltro, rinviava genericamente alla possibilità di compiere *“tutte le operazioni commerciali, finanziarie, mobiliari e immobiliari (...) utili per il perseguimento delle (...) finalità”* istituzionali (art. 2) – anche una verifica in termini di effettività delle concrete modalità di svolgimento e dei caratteri dimensionali delle singole attività di fatto poste in essere, elementi non desumibili dalla presente istanza di interpello.

Pertanto, si formulano le seguenti osservazioni relative al trattamento tributario applicabile alle singole attività descritte, senza entrare nel merito della natura dell'ente istante agli effetti fiscali.

Ciò posto, per quanto attiene all'attività di affitto dei terreni [**attività sub a)**] occorre distinguere l'ipotesi di affitto per uso agricolo da quella di affitto per usi diversi da quello agricolo.

Nel primo caso troverà applicazione la disposizione dell'articolo 33 del TUIR secondo cui se il terreno è dato in affitto per uso agricolo il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo dell'affittuario anziché quello del possessore del terreno, mentre per il reddito dominicale varrà la regola generale dell'imputazione in capo al possessore recata dall'articolo 26 dello stesso testo unico.

Nel caso, invece, di terreni dati in affitto per uso non agricolo occorre fare riferimento alla disposizione dell'articolo 67, comma 1, lettera *e*), del TUIR, secondo cui concorrono a formare il reddito complessivo come redditi diversi, “*se non sono conseguiti nell'esercizio (...) di imprese commerciali*”, i redditi “*dei terreni dati in affitto per usi non agricoli*”.

Al riguardo occorre precisare che, qualora l'attività in argomento sia svolta con i caratteri della commercialità, la stessa, ai fini IRES, darà luogo alla produzione di redditi d'impresa ai sensi dell'articolo 55 del TUIR e, ai fini IVA, assumerà rilievo ai sensi dell'articolo 4 del DPR n. 633 del 1972. Relativamente alla nozione di attività commerciale, con particolare riferimento all'attività di gestione del patrimonio immobiliare, sia agli effetti dell'IRES che dell'IVA, si rinvia ai chiarimenti forniti, fra l'altro, con risoluzioni n. 286 datata 11 ottobre 2007 e n. 169 del 1° luglio 2009.

Per quanto concerne l'attività di locazione di fabbricati [**attività sub b)**], si fa presente che, agli effetti dell'IRES, i canoni percepiti daranno luogo, alternativamente, alla produzione di redditi fondiari o di redditi d'impresa a seconda che detta attività assuma o meno i caratteri della commercialità. Qualora si configuri l'esercizio di attività commerciale detti canoni assumeranno rilievo agli effetti dell'IVA ai sensi degli articoli 3 e 4 del DPR n. 633 del 1972 quali corrispettivi di prestazioni di servizi rese nell'esercizio di impresa. Per la nozione di attività

commerciale si rinvia ai chiarimenti forniti con i documenti di prassi sopra richiamati in relazione all'attività di gestione del patrimonio immobiliare.

In merito all'attività di pulizia dei boschi da parte dei soci e successiva cessione a questi ultimi del legnatico [**attività sub c)**], si fa presente che la stessa non assume rilevanza sia ai fini IRES che IVA sempre che, come riferito dall'istante, detta attività si sostanzia nella mera asportazione da parte dei soci di legnatico a seguito della pulizia dei boschi da questi effettuata e non concretizzi, invece, una cessione di beni verso corrispettivo.

In merito alle attività di pulizia dei boschi sulla base di convenzioni con enti pubblici e di cessione a terzi di legnatico [**attività sub d) ed e)**], trattandosi di attività che, secondo quanto descritto dall'istante, si sostanziano nell'effettuazione in forma d'impresa di prestazioni di servizi e di cessioni di beni dietro corrispettivo, si ritiene che le stesse diano luogo, agli effetti dell'IRES, alla produzione di reddito d'impresa e, agli effetti dell'IVA, ad operazioni rientranti nel campo di applicazione del tributo.

In relazione all'attività di redazione di *“piani di gestione forestale o sistemazioni boschive o delle strade interpoderali”* con percezione di *“contributi pubblici”* a copertura totale o parziale della spesa complessiva [**attività sub f)**], si osserva che, attesa la genericità e la sinteticità della descrizione fornita dall'interpellante, non è possibile in questa sede l'individuazione del trattamento tributario alla stessa applicabile implicante un'indagine sulla tipologia di rapporto intercorrente con i soggetti eroganti, sulla natura degli importi percepiti dall'istante nonché sulle caratteristiche dell'attività svolta.

Si precisa, infine, che per tutte le attività commerciali svolte devono essere rispettati gli obblighi contabili e di documentazione previsti rispettivamente dal DPR n. 600 del 1973 (articoli 13 e seguenti) e dal DPR n. 633 del 1972 (articoli 21 e seguenti).

Quesito sub 3)

Per quanto concerne il terzo quesito prospettato dall'ente istante, relativo alla sussistenza o meno in capo a detto ente – che dall'esame dello statuto e della documentazione allegata appare connotarsi quale ente a struttura associativa – dell'onere della presentazione del modello EAS ai sensi dell'articolo 30 del DL n. 185 del 2008, si fa presente che la soluzione a tale quesito presuppone la qualificazione dell'ente istante quale ente non commerciale la quale, come sopra rilevato, non risulta esperibile in questa sede.

Si precisa, peraltro, in via generale, che l'onere della presentazione del modello EAS grava sugli enti non commerciali di tipo associativo che, ricorrendone i presupposti applicativi, si avvalgono delle disposizioni di favore recate dagli articoli 148 del TUIR e 4 del DPR n. 633 del 1972.

In merito alle condizioni, modalità e termini di presentazione del modello EAS si rinvia, in ogni caso, ai chiarimenti forniti con le circolari n. 12 del 9 aprile 2009, n. 45 del 29 ottobre 2009 e n. 51 del 1° dicembre 2009.

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