

Le guide operative di *exLege*

Il bar parrocchiale

*a cura di
Patrizia Clementi*

SUPPLEMENTO AL N° 65 DI EX LEGE - POSTE ITALIANE SPA SPED. IN ABB.TO PO-
STALE DL 353/2003 (conv. in legge 27/02/2004 n. 46) art. 1 comma 1 LO/MI

Fonti normative

Normativa nazionale ed europea

- L. 25.8.1991, n. 287, *Aggiornamento della normativa sull'insediamento e sull'attività dei pubblici esercizi*
- L. 7.8.1990, n. 241, art. 19, *Segnalazione certificata di inizio attività – SCIA*
- D.P.R. 4.4.2001, n. 235, *Regolamento recante semplificazione del procedimento per il rilascio dell'autorizzazione alla somministrazione di alimenti e bevande da parte di circoli privati*
- L. 7.12.2000, n. 383, art. 20, *Disciplina delle associazioni di promozione sociale*
- Ministero dell'Interno, D.M. 17.12.1992, n. 564, *Regolamento concernente i criteri di sorvegliabilità dei locali adibiti a pubblici esercizi per la somministrazione di alimenti e bevande*
- Reg. CE 29.4.2004, n. 852/2004/CE, *Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio sull'igiene dei prodotti alimentari*
- D.Lgs. 26.3.2010, n. 59, *Attuazione della Direttiva 2006/123/CE relativa ai servizi del mercato interno*, in particolare:
 - art. 64, *Somministrazione di alimenti e bevande*
 - art. 71, *Requisiti di accesso e di esercizio delle attività commerciali*

Normativa Regione Lombardia

- L.R. 2.2.2010, n. 6, *Testo Unico delle leggi regionali in materia di commercio e fiere*
- L.R. 30.12.2009, n. 33, *Testo Unico delle leggi regionali in materia di sanità*
- Delib. G.R. 20.12.2013, n. 10/1105, *Disposizioni regionali di indirizzo programmatico in materia di coordinamento, trasparenza e semplificazione dei controlli nel settore della sicurezza alimentare e della sanità pubblica veterinaria*
- Regione Lombardia, D.G. Commercio, turismo e servizi, Circolare 15.2.2013, n. 8, *Abrogazione obbligo dei requisiti professionali*
- Regione Lombardia, Circolare 30.7.2004, n. 31, *Chiarimenti operativi sulla legge regionale*

Leggi regionali (diverse dalla Lombardia) sulla somministrazione di alimenti e bevande regioni

- Friuli-Venezia Giulia, L.R. 5.12.2005, n. 29
- Lazio, L.R. 29.11.2006, n. 21
- Marche, L.R. 10.11.2009, n. 27
- Piemonte, L.R. 19.12.2006, n. 38
- Toscana, L.R. 7.2.2005, n. 28

- Valle d’Aosta, L.R. 3.1.2006, n. 1
- Veneto, L.R. 21.9.2007, n. 29
- Sardegna, L.R. 18.5.2006, n. 5
- Provincia di Bolzano, L.P. 14.12.1988, n. 58

Prassi amministrativa

- Ministero dell’interno, Risposta del 23.11.1994 (n. 559/C5330 .12000.A), *Interpretazione della locuzione “comunità religiose”*
- Ministero dello sviluppo economico, Circolare 12.9.2012, n. 3656/C, *Abrogazione obbligo dei requisiti professionali*
- Ministero dello sviluppo economico, Risoluzione 31.12.2012, n. 264066, *Abrogazione obbligo dei requisiti professionali*

Tra le molte attività e iniziative che trovano ospitalità nelle parrocchie – soprattutto in quelle nelle quali la pastorale verso i ragazzi e i giovani è strutturata nella forma degli “oratori” o “ricreatori” e, in generale, dove è connotata da strutture dedicate e attività specifiche – vanno senz’altro annoverati i “bar parrocchiali” o “circoli parrocchiali”.

A volte si tratta di realtà minuscole (poco più di una “dispensa” con merendine e caramelle per i piccoli frequentanti le classi di catechismo) a volte, invece, si presentano con dimensioni più che rispettabili. In molti casi sono aperti solo nei pomeriggi in cui si svolgono attività formative o incontri (fino all’ipotesi estrema di funzionamento limitato alla domenica mattina, terminate le funzioni religiose), ma possono anche osservare orari di apertura del tutto simili a quelli dei bar “normali”. Spesso sono destinati ai ragazzi e ai giovani, per offrire loro un luogo di socializzazione in continuità con le altre proposte formative; altre volte sono frequentati prevalentemente dai gruppi della terza età o dalle famiglie che fanno riferimento alla parrocchia.

In tutti i casi sono punti di ristoro che hanno lo scopo di offrire un ambiente di cordiale convivialità agli abituali frequentatori della parrocchia, ma sono utilizzati anche come strumento per favorire un primo approccio a quanti appaiono meno interessati alle proposte educative e formative.

**Il bar
dell’oratorio:
attività pastorale,
ma non di religione
o culto**

Si tratta quindi di un'attività che ha certamente uno stretto collegamento con le finalità proprie della parrocchia, ma che non rientra tra quelle che «*agli effetti delle leggi civili*» si considerano attività di religione o culto, cioè «*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*» (L. 222/1985, art. 16, lett. a).

Pertanto, la gestione di un bar va inquadrata tra le cosiddette «*attività diverse da quelle di religione o di culto*» (L. 222/1985, art. 16, lett. b) le quali «*sono soggette [...] alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime*» (L. 121/1985, art. 7, c. 3).

Questa attività, quindi, indipendentemente dalla circostanza che si tratti di una piccola realtà oppure che abbia dimensioni significative, deve essere svolta nel rispetto della specifica disciplina di carattere amministrativo e in materia igienico-sanitaria e deve essere inquadrata, sotto il profilo fiscale, come attività commerciale della parrocchia. Si ricorda che l'avvio e la cessazione delle attività commerciali possono rientrare tra gli atti che il vescovo diocesano include tra quelli di straordinaria amministrazione (come ad esempio nella Diocesi di Milano) e sono pertanto soggette ad autorizzazione canonica.

La titolarità della gestione del bar dell'oratorio

Prima di esaminare la normativa che si applica al bar parrocchiale occorre ribadire la necessità di individuare con estrema chiarezza il soggetto titolare dell'attività, tema a proposito del quale possono essere utili due precisazioni.

La prima relativa alla necessità di ricondurre al soggetto parrocchia l'attività del "bar dell'oratorio"; l'oratorio, infatti, non è un ente, ma un settore della pastorale della parrocchia, quello che si occupa in particolare dei ragazzi e dei giovani. È alla parrocchia, quindi, che fa capo la soggettività giuridica delle attività che l'oratorio pone in essere.

La seconda riguarda l'ipotesi in cui il bar sia semplicemente "ospitato" negli ambienti parrocchiali,

ma sia da ricondurre ad un soggetto terzo, spesso di un'associazione che opera in parrocchia. A proposito di questa fattispecie sottolineiamo la necessità di adottare alcune accortezze (ad esempio la corretta e formale messa a disposizione degli immobili) e di evitare alcuni fraintendimenti (ad esempio la irrilevanza fiscale, spesso solo presunta).

L'aspetto amministrativo

Prima di avviare l'attività, la parrocchia deve preoccuparsi di ottenere dal proprio comune l'autorizzazione amministrativa.

L'articolo 64 del decreto legislativo 26 marzo 2010, n. 59, emanato in attuazione delle disposizioni europee in materia di mercato interno, costituisce una sorta di legge quadro per quanto riguarda il procedimento amministrativo delle attività di somministrazione di alimenti e bevande.

La competenza in materia amministrativa è dei comuni che, *«limitatamente alle zone del territorio da sottoporre a tutela, adottano provvedimenti di programmazione delle aperture degli esercizi»* volti a garantire un corretto sviluppo del settore (c. 3).

Per l'apertura o il trasferimento di sede *«degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande al pubblico, comprese quelle alcoliche di qualsiasi gradazione»* è necessaria l'autorizzazione comunale solo nelle zone soggette a programmazione, mentre negli altri casi è sufficiente la segnalazione certificata di inizio di attività (SCIA) (c. 1), adempimento che deve essere rispettato, salvo i casi di esplicita esclusione disposta con normativa regionale, per l'esercizio dei bar parrocchiali (c. 2).

L'esercizio dell'attività è subordinato alla conformità del locale, ai criteri sulla sorvegliabilità stabiliti con il Decreto del Ministero dell'interno 17 dicembre 1992, n. 564 (c. 5) ed al rispetto delle norme urbanistiche, edilizie, igienico-sanitarie e di sicurezza nei luoghi di lavoro (c. 6).

La legge nazionale

La normativa che disciplina a livello nazionale la somministrazione di alimenti e bevande, comprese quelle alcoliche di qualsiasi gradazione, è la legge 287 del 25 agosto 1991 (che è stata adeguata alla disciplina europea con le modifiche apportate dall'art. 64 del D.Lgs. 59/2010), ma questa legge continua ad essere efficace solo nelle regioni che non hanno normato autonomamente la materia.

Attività rivolta ai fedeli

Principale caratteristica dei bar parrocchiali è la loro classificazione – nella legge nazionale e, come vedremo, in quasi tutte quelle regionali – tra gli esercizi che, seppur rientranti tra le “attività di somministrazione al pubblico”, sono rivolti solo ad un’utenza predeterminata e per questo motivo esclusi dalla programmazione comunale; in particolare l’articolo 3, comma 6, della legge 287/1991 dispone che *«Sono escluse dalla programmazione le attività di somministrazione di alimenti e bevande: [...] g) nelle scuole; negli ospedali; **nelle comunità religiose**; in stabilimenti militari delle Forze di polizia e del Corpo nazionale dei vigili del fuoco»*. Queste attività, pertanto, non sono soggette ad autorizzazione comunale, ma per la loro apertura o trasferimento deve essere presentata una SCIA (come esplicitamente previsto dal c. 2 dell’art. 64 del D.Lgs. 59/2010).

Nell’elenco non appare esplicitamente la dizione “parrocchie” o “comunità parrocchiali” per individuare la realtà e le strutture di inserimento dei bar ma la meno precisa nozione di “comunità religiose”. Da qui qualche iniziale incertezza interpretativa risolta dal Ministero dell’interno interpellato sull’argomento dalla Prefettura di Cremona secondo il quale *«l’accesso agli spacci di alimenti e bevande ubicati all’interno delle parrocchie autorizzati ai sensi dell’art. 3, c. 6, lettera g) della legge n. 287/1991 deve intendersi consentito ai fedeli in genere»* (Ris. Min. Int. 23.11.1994, n. 559/C.5330.1200.A).

Va notato che nella Risoluzione il Ministero preci-

sa opportunamente che questa interpretazione riguarda solo i bar la cui titolarità fa capo alla parrocchia e non anche quelli, eventualmente presenti negli ambienti parrocchiali, ma gestiti da associazioni: «è da rilevare che oltre agli spacci autorizzati ai sensi dell'art. 3, c. 6, lettera g) della legge citata, operano all'interno delle comunità religiose anche spacci di alimenti e bevande affiliati ad enti nazionali, le cui finalità assistenziali sono state riconosciute dal Ministero dell'Interno ai sensi dell'art. 3, c. 6, lettera e) della legge n. 287/1991 citata (ACLI - MONCLI). Con riguardo a quest'ultima fattispecie, l'accesso ai circoli è riservato ai soli soci iscritti».

Esclusione dalla programmazione e orari liberi

Sempre a motivo della loro funzione di servizio alla struttura nella quale sono ospitati, ai bar sottratti alla programmazione comunale di cui al sesto comma dell'articolo 3 non si applica neppure la disciplina degli orari di attività: gli orari di apertura e chiusura sono cioè liberamente determinati, così che possano accordarsi con gli orari delle attività svolte negli ambienti in cui sono inseriti, nel nostro caso le attività parrocchiali e oratoriane (cf art. 8, c. 4).

Soppressione dall'obbligo di possesso dei requisiti professionali

Per esercitare l'attività di somministrazione la normativa richiede il possesso dei requisiti morali e professionali; nel caso di enti, tali requisiti devono essere posseduti dal legale rappresentante, o da altra persona da questi preposta (cf D.Lgs. 59/2010, art. 71).

Per quanto riguarda i bar delle parrocchie, però, i requisiti professionali non sono più richiesti in forza delle modifiche apportate all'articolo 71 dal decreto legislativo 6 agosto 2012, n. 147.

Purtroppo la modifica normativa non è stata particolarmente efficace e per comprendere come da essa derivi la soppressione dell'obbligo in questione occorre ricostruire la vicenda.

In origine l'articolo 71, comma 6 stabiliva che *«l'esercizio, in qualsiasi forma, di un'attività di commercio relativa al settore merceologico alimentare e di un'attività di somministrazione di alimenti e bevande, anche se effettuate nei confronti di una cerchia determinata di persone, è consentito a chi è in possesso di uno dei seguenti requisiti professionali»*; con la modifica è stata soppressa la locuzione *«anche se effettuate nei confronti di una cerchia determinata di persone»*.

Di conseguenza il possesso dei requisiti professionali elencati alle lettere a), b) e c) del comma 6 dell'articolo 71 (che consistono nel possesso di un particolare titolo di studio, oppure nel superamento di uno specifico corso professionale, oppure nell'aver prestato la propria opera, per almeno due anni nell'ultimo quinquennio nel settore del commercio alimentare o della somministrazione di alimenti e bevande) non è più obbligatorio nel caso di attività di vendita di prodotti alimentari e di somministrazione di alimenti e bevande effettuate non al pubblico ma nei confronti di una cerchia determinata di soggetti.

Sull'argomento è intervenuto il Ministero dello sviluppo economico, con la Circolare n. 3656/C del 12 settembre 2012 diretta alle regioni, alle camere di commercio, all'Anci ed alle associazioni di categoria degli operatori commerciali che ha fornito interessanti precisazioni. Per quanto di interesse il Ministero chiarisce che *«con riferimento alla somministrazione di alimenti e bevande il requisito professionale non può essere richiesto nel caso delle attività elencate alle lettere b), e), f), g) ed h) del comma 6 dell'articolo 3 della legge 25 agosto 1991, n. 287 purché siano rispettate le limitazioni di accesso ai locali o agli ambiti spaziali su esplicitati»*.

Tra le attività indicate dalla Circolare con il richiamo alla legge 287 del 1991 rientra la somministrazione effettuata *«nelle scuole, negli ospedali, nelle comunità religiose, in stabilimenti militari delle Forze di polizia e del Corpo nazionale dei vigili del fuoco»* (lett. g).

Occorre evidenziare che, anche se quella richiamata dalla Circolare è la legge nazionale che rego-

la l'insediamento e l'attività dei pubblici esercizi solo nei casi in cui le singole Regioni non abbiano disciplinato autonomamente la materia, la semplificazione si applica anche nelle regioni dotate di leggi proprie, con riferimento a tutti gli esercizi che rispondono alla medesima *ratio* illustrata dalla Circolare.

Come giustamente osserva la Circolare ministeriale, l'eliminazione dell'obbligo di possedere i requisiti professionali naturalmente non esime il soggetto titolare dell'attività *«dalla necessità di rispettare tutte le disposizioni vigenti in materia igienico sanitaria, sia in relazione ai luoghi e agli ambiti spaziali utilizzati, che alle risorse umane impiegate, né impedisce ai soggetti cui eventualmente spetta regolare l'accesso delle persone nei relativi spazi e concedere l'uso degli stessi al predetto soggetto titolare, di individuare nell'ambito dei relativi rapporti di diritto privato le modalità più idonee per garantire la massima tutela e qualità dei servizi ai propri associati, ospiti, utenti»*.

Sanzioni

L'esercizio di attività di somministrazione senza autorizzazione o senza presentazione di SCIA è punito con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma da 2.500 a 15.000 euro e la chiusura dell'esercizio (art. 10, c. 1).

La legislazione regionale

Con la modifica del Titolo V della Costituzione operata dalla legge 18 ottobre 2001, n. 3 la potestà legislativa in materia di commercio è stata trasferita alle Regioni che, almeno in parte, hanno provveduto ad emanare una propria normativa.

Le Regioni con normativa propria

A dotarsi di una normativa sono state, ad oggi, le Regioni: Friuli-Venezia Giulia, Emilia Romagna, Lombardia, Lazio, Marche, Piemonte, Toscana, Valle d'Aosta e Veneto. Di seguito ci soffermeremo

sulla legge regionale della Lombardia; delle altre ci limitiamo ad indicare gli articoli che fanno riferimento ai bar parrocchiali.

- Friuli-Venezia Giulia, L.R. 5.12.2005, n. 29; cf, in particolare, articolo 69, comma 3, lettera f) che cita le attività svolte nelle «*parrocchie, oratori, comunità religiose*» tra quelle soggette a SCIA.
- Emilia Romagna, L.R. 26.7.2003, n. 14; cf, in particolare, l'articolo 4, comma 3, lettera f) che cita, oltre alle mense aziendali, «*altre attività di somministrazione non aperte al pubblico individuate dai comuni*» tra quelle escluse dalla programmazione comunale (e l'art. 9 che individua le attività di somministrazione non soggette ad autorizzazione né a SCIA: quelle «*svolte direttamente, nei limiti dei loro compiti istituzionali e senza fine di lucro, da ospedali, case di cura, case per esercizi spirituali, asili infantili, scuole, case di riposo, caserme, stabilimenti delle forze dell'ordine, strutture d'accoglienza per immigrati o rifugiati e altre simili strutture di accoglienza o sostegno*»).
- Lazio, L.R. 29.11.2006, n. 21; cf, in particolare, l'articolo 4, comma 1, lettera h) che cita le attività svolte da «*comunità religiose*» (locuzione da intendere, come “parrocchia” per i motivi indicati di seguito a proposito della normativa nazionale) tra quelle non soggette a programmazione comunale.
- Marche, L.R. 10.11.2009, n. 27, nella quale le parrocchie non risultano citate, ma, tra le attività di somministrazione per le quali non è richiesta la presentazione della SCIA figurano quelle svolte negli «*enti*».
- Piemonte, L.R. 19.12.2006, n. 38; cf, in particolare, l'articolo 8, comma 6, che esclude dall'applicazione dei criteri di insediamento delle attività la somministrazione effettuata nelle «*comunità religiose*» (locuzione da intendere, come “parrocchia” per i motivi indicati di seguito a proposito della normativa nazionale).
- Toscana, L.R. 7.2.2005, n. 28, nella quale le parrocchie non risultano citate, è invece menzionata, tra le attività non soggette ai requisiti co-

munali, né all'obbligo di presentazione della SCIA, la somministrazione «*senza fini di lucro, in favore delle persone alloggiate o ospitate per fini istituzionali da ospedali, case di cura, case per esercizi spirituali, asili infantili, scuole, case di riposo, caserme, stabilimenti delle forze dell'ordine, strutture di accoglienza per immigrati o rifugiati e altre simili strutture di accoglienza o sostegno*» (art. 26, c. 1, lett. g e c. 2).

- Valle d'Aosta, L.R. 3.1.2006, n. 1; cf, in particolare, l'articolo 8, comma 3, lettera i) che cita, tra le attività di somministrazione escluse dalla programmazione comunale, quelle svolte nelle «*parrocchie, oratori, comunità religiose*».
- Veneto, L.R. 21.9.2007, n. 29; cf, in particolare, l'articolo 9, comma 1, lettera g) che cita, tra le attività di somministrazione non soggette a SCIA, quelle svolte «*in comunità religiose*».
- Sardegna, L.R. 18.5.2006, n. 5, nella quale le parrocchie non risultano citate e i loro bar rientrano quindi nella disciplina comune.
- Provincia di Bolzano, L.P. 14.12.1988, n. 58, anche in questo caso non vi è una disciplina particolare per le parrocchie i cui bar sono da assoggettare alla disciplina comune.

La legge della Regione Lombardia

La Regione Lombardia ha disciplinato le attività di somministrazione di alimenti e bevande nel 2003 con la Legge Regionale 24 dicembre 2003, n. 30 (poi confluita nel Testo Unico del commercio, R.L. 2.2.2010, n. 6) e, con la Circolare 30 luglio 2004, n. 31, ha fornito chiarimenti operativi sulla sua applicazione, alcuni dei quali riguardanti specificamente i bar parrocchiali.

Con riferimento ai bar parrocchiali già in possesso della licenza rilasciata secondo la normativa nazionale prima dell'entrata in vigore della legge regionale, l'articolo 63 dispone che, a seguito di comunicazione da parte del titolare «*il comune integra il titolo autorizzativo rilasciato ai sensi della legge 25 agosto 1991, n. 287 con l'indicazione della nuova attività*» (c. 4).

In via generale l'articolo 68 prevede che le attività di somministrazione al pubblico sono soggette ad autorizzazione rilasciata dai comuni sulla base di criteri stabiliti in attuazione degli indirizzi generali definiti a livello regionale che, avuto riguardo dei motivi imperativi di interesse generale, contengono indicazioni relative: al procedimento di richiesta, ai criteri localizzativi, alle attività svolte, alle modalità di tutela dei locali storici, ai criteri qualitativi, ai requisiti urbanistici in termini di accessibilità veicolare e pedonale, di dotazione di standard ambientali e parcheggi, ai criteri per incentivare il recupero, l'ammodernamento e la qualificazione delle aree di insediamento degli esercizi di somministrazione in modo da tener conto della qualità del contesto paesaggistico ed ambientale.

Gli indirizzi regionali e i criteri comunali tengono inoltre conto della popolazione, dei flussi turistici e delle diverse caratteristiche del territorio in modo da assicurare la migliore funzionalità e produttività degli esercizi di somministrazione e garantire il raggiungimento delle finalità di cui all'articolo 61: il soddisfacimento delle esigenze dei consumatori e la valorizzazione delle città e del territorio; la trasparenza e la qualità del mercato; la tutela della salute e della sicurezza dei consumatori; la corretta informazione e pubblicizzazione dei prezzi e dei prodotti usati; la salvaguardia delle aree di interesse archeologico, storico, architettonico, artistico e ambientale; la compatibilità dell'impatto territoriale con particolare riguardo agli effetti sul traffico e all'inquinamento acustico e ambientale; la valorizzazione e la promozione della cultura enogastronomica e delle produzioni tipiche regionali; la salvaguardia e la riqualificazione della rete degli esercizi pubblici nelle zone montane e nei piccoli comuni; la tutela e la salvaguardia dei locali storici.

Gli indirizzi regionali sono stati definiti dalla Giunta Regionale, prima in via sperimentale per un triennio (D.G.R. 17.5.2004, n. 7/17516) e successivamente con la D.G.R. 23 gennaio 2008, n. 8/6495.

**I bar parrocchiali
fuori dalla
programmazione
regionale e dai criteri
comunali
e senza accesso
dalla pubblica via**

Le parrocchie hanno diritto ad ottenere l'autorizzazione per l'apertura del bar al di fuori della programmazione regionale e dei criteri comunali.

Lo stabilisce il quarto comma dell'articolo 68 che individua una serie di ipotesi nelle quali l'attività di somministrazione si rivolge non ad un pubblico indifferenziato, ma è in qualche modo ancillare ad una diversa attività; si tratta, ad esempio, della somministrazione che avviene in locali di intrattenimento, sale da ballo, stabilimenti balneari, impianti sportivi, dei bar situati all'interno delle stazioni e dei mezzi di trasporto, delle mense aziendali o scolastiche. Tra questi particolari esercizi di somministrazione di alimenti e bevande sono incluse quelle effettuate *«nelle attività svolte direttamente, nei limiti dei loro compiti istituzionali, da ospedali, case di cura, parrocchie, oratori, comunità religiose, asili infantili, case di riposo, caserme, stabilimenti delle forze dell'ordine»* (art. 68, c. 4, lett. f).

A proposito dei bar parrocchiali, la Circolare Regionale 30 luglio 2004, n. 31 ha definito il perimetro della *«fattispecie dell'attività di somministrazione di alimenti e bevande effettuate, nei limiti dei propri compiti istituzionali da parrocchie, oratori e comunità religiose»* precisando che *«rientrano quindi in tale attività non solo quelle relative all'esercizio del culto propriamente detto, ma anche le attività riconducibili alla formazione e alla educazione religiosa, nonché quelle ricreative e sportive ad esse collegate»*.

Inoltre, la Circolare chiarisce che non si applicano ai bar parrocchiali le norme in materia di orari e di chiusura temporanea degli esercizi (allora contenute negli artt. 17 e 18 della L.R. 30/2003 ed oggi negli artt. 108 e 109 della L.R. 6/2010) e neppure *«gli indirizzi generali di cui alla DGR 17 maggio 2004, n. 7/71516 in quanto recano una disciplina incompatibile con la loro finalità, ossia il collegamento funzionale con l'attività istituzionale dell'ente religioso titolare dell'autorizzazione»*.

Requisito necessario per questa tipologia di bar è la sua ubicazione all'interno degli ambienti parroc-

chiali, cioè senza accesso alla pubblica via e senza pubblicizzazioni esterne. L'articolo 79 della L.R. 6/2010 richiama infatti le disposizioni in materia di sorvegliabilità, vale a dire il Decreto del Ministero dell'interno 17 dicembre 1992, n. 564 che, all'articolo 4 stabilisce che *«I locali di circoli privati o di enti [si ricorda che la parrocchia è un ente con personalità giuridica, e segnatamente un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto ex legge n. 222/1985] in cui si somministrano alimenti o bevande devono essere ubicati all'interno della struttura adibita a sede del circolo o dell'ente collettivo e non devono avere accesso diretto da strade, piazze o altri luoghi pubblici. All'esterno della struttura non possono essere apposte insegne, targhe o altre indicazioni che pubblicizzino le attività di somministrazione esercitate all'interno»*.

La Circolare 31/2004 è intervenuta con chiarezza anche su questo argomento confermando che *«i locali nei quali si svolgono le attività di somministrazione i cui titolari sono enti collettivi, quali le parrocchie, sono soggetti all'applicazione dell'articolo 4 del D.M. 17 dicembre 1992, n. 564»*.

L'autorizzazione amministrativa

Mentre la legge nazionale prevede diverse tipologie di esercizi (ristoranti, bar con e senza somministrazione di alcolici, ristoranti e bar nei quali si svolgono attività di intrattenimento e svago) la legge regionale contempla un'unica tipologia di esercizi che comprende la somministrazione sia di alimenti che di bevande, comprese quelle alcoliche, di qualsiasi gradazione (art. 63, c. 1).

L'ampiezza delle attività che possono essere esercitate dipende dall'idoneità igienico-sanitaria al loro svolgimento (art. 63, c. 2), ma il titolare dell'esercizio ha l'obbligo di informare il comune circa le attività che intende svolgere, rispetto alle quali deve osservare il Regolamento sull'igiene dei prodotti alimentari (n. 852/2004/CE) e le leggi regionali in materia sanitaria (art. 63, c. 3).

Le denominazioni che possono essere assunte dalle attività di somministrazione sono definite dall'articolo 6 della Delibera della Giunta Regiona-

le 23 gennaio 2008, n. 8/6495: si tratta di ben 11 diversi tipi di esercizi, dal ristorante alla discoteca; dalla pizzeria alla sala da tè... Quello che di norma riguarda i bar degli oratori è elencato alla lettera f) «*bar-caffè e simili: esercizi in cui è prevalente la somministrazione di bevande, comprese quelle alcoliche di qualsiasi gradazione, nonché dolci e spuntini*». L'autorizzazione all'esercizio dell'attività di somministrazione abilita anche all'installazione e all'uso di apparecchi radiotelevisivi ed impianti in genere per la diffusione sonora di immagini e di apparecchi da gioco (art. 74).

La SCIA

Il rilascio delle autorizzazioni è di competenza comunale (art. 69, c. 1).

Nel caso di attività non soggette a programmazione per la loro apertura (ampliamento e trasferimento) occorre presentare una SCIA, Segnalazione Certificata di Inizio Attività, di cui all'articolo 19 della legge 7 agosto 1990, n. 7 (c. 2).

La presentazione della SCIA sostituisce la domanda di autorizzazione ed attesta la presenza dei requisiti richiesti. In particolare, dovranno essere rispettate le prescrizioni e autorizzazioni in materia: edilizia, urbanistica e igienico-sanitaria e le disposizioni sulle destinazioni d'uso dei locali e degli edifici, sulla prevenzione incendi e sulla sicurezza.

I requisiti morali e professionali

Per esercitare l'attività di somministrazione la legge regionale richiede il possesso dei requisiti morali e professionali; nel caso di enti tali requisiti devono essere posseduti dal legale rappresentante, o da altra persona da questi preposta (cf art. 65, c. 4 e art. 66, c. 1).

Mentre per le parrocchie non vi sono particolarità circa l'applicazione dei requisiti morali, né difficoltà da parte del parroco a dichiarare di possederli (si tratta in pratica di non avere avuto condanne penali), diverso discorso deve essere fatto per quanto riguarda i requisiti professionali che, dopo l'entrata in vigore delle modifiche apportate nel 2012 all'articolo 71 del decreto legislativo 59/2010, non sono più richiesti (circa questa modifica nor-

mativa si veda quanto riportato a pag. 8 con riferimento alla legislazione nazionale).

L'applicabilità della soppressione dell'obbligo in regione Lombardia è confermata dalla Circolare regionale del Direttore Generale Commercio 15 febbraio 2013, n. 8 nella quale, richiamando la Circolare (in realtà è una Risoluzione) del Ministero dello sviluppo economico 31 dicembre 2012 nella quale si chiarisce che i requisiti professionali non sono più obbligatori nel caso di «*somministrazione di alimenti e bevande effettuate non al pubblico, ma nei confronti di una cerchia determinata di persone*», conclude che tale esonero si applica anche, tra le altre, «*nelle attività svolte direttamente, nei limiti dei loro compiti istituzionali, da ospedali, case di cura, parrocchie, oratori, comunità religiose, asili infantili, case di riposo, caserme, stabilimenti delle forze dell'ordine*».

Non è consentita la somministrazione di certe bevande alcoliche (quelle aventi un contenuto alcolico superiore al 21 per cento del volume) negli esercizi operanti nell'ambito di impianti sportivi o nel corso di manifestazioni sportive o musicali all'aperto (art. 70, c. 1).

Il divieto di somministrazione di bevande alcoliche

La legge regionale prevede che nel caso di subingresso nella gestione per effetto di affitto di azienda il comune deve essere informato; l'autorizzazione amministrativa verrà reintestata nei confronti del subentrante (art. 75, c. 1).

I dubbi circa la possibilità di cedere in affitto di azienda il bar della parrocchia sono stati sciolti dalla Circolare regionale 31/2004, nella quale si afferma che «*l'attività di somministrazione svolta dall'oratorio può essere affidata in gestione ad un soggetto terzo, tramite affitto d'azienda, con conseguente reintestazione dell'autorizzazione originaria nei confronti dell'affittuario. La natura dell'attività ceduta in affitto rimane quella originariamente autorizzata (caratterizzata dal collegamen-*

L'affitto di azienda

to con l'attività istituzionale dell'ente) e così la sua disciplina».

Le sanzioni

L'esercizio di attività di somministrazione senza autorizzazione o altro titolo abilitativo è punito con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma da 516 a 3098 euro e la chiusura dell'esercizio (art. 80, c. 1).

La disciplina igienico-sanitaria

La normativa igienico-sanitaria applicabile alla somministrazione di alimenti e bevande non riguarda solo l'immobile (la cui idoneità, come abbiamo visto sopra è presupposto per la concessione dell'autorizzazione amministrativa) ma comprende anche le regole – molte delle quali di derivazione europea – riguardanti l'igiene alimentare per garantire, a tutela della salute pubblica, una corretta e sicura gestione dell'attività.

Il procedimento HACCP

La principale fonte in materia di igiene alimentare è il Reg. (CE) 29.4.2004 n. 852/2004/CE, *Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio sull'igiene dei prodotti alimentari*. Secondo la logica e l'impostazione della normativa europea l'igiene alimentare è il risultato dell'applicazione da parte delle imprese alimentari di requisiti e di procedure basate sui principi del sistema HACCP (acronimo che sta per *Hazard Analysis and Critical Control Points*, traducibile in analisi dei pericoli e punti di controllo critici).

Tali principi sono individuati dall'articolo 5, comma 2 del Regolamento:

- «a) *identificare ogni pericolo che deve essere prevenuto, eliminato o ridotto a livelli accettabili;*
- b) *identificare i punti critici di controllo nella fase o nelle fasi in cui il controllo stesso si rivela essenziale per prevenire o eliminare un rischio o per ridurlo a livelli accettabili;*

- c) *stabilire, nei punti critici di controllo, i limiti critici che differenziano l'accettabilità e l'inaccettabilità ai fini della prevenzione, eliminazione o riduzione dei rischi identificati;*
- d) *stabilire ed applicare procedure di sorveglianza efficaci nei punti critici di controllo;*
- e) *stabilire le azioni correttive da intraprendere nel caso in cui dalla sorveglianza risulti che un determinato punto critico non è sotto controllo;*
- f) *stabilire le procedure, da applicare regolarmente, per verificare l'effettivo funzionamento delle misure di cui alle lettere da a) ad e);*
- g) *predisporre documenti e registrazioni adeguati alla natura e alle dimensioni dell'impresa alimentare al fine di dimostrare l'effettiva applicazione delle misure di cui alle lettere da a) ad f)».*

Sotto il profilo procedurale viene evidenziato che «*i manuali di corretta prassi costituiscono uno strumento prezioso per aiutare gli operatori del settore alimentare nell'osservanza delle norme d'igiene a tutti i livelli della catena alimentare e nell'applicazione dei principi del sistema HACCP*» (art. 1, c. 1, lett. e).

Sulla base di queste premesse e tenuto presente che l'articolo 5 del Regolamento contempla la possibilità di prevedere modalità di attuazione degli adempimenti facilitate per alcune tipologie di imprese, la Regione Lombardia ha emanato *Linee di indirizzo per la semplificazione dell'applicazione del sistema HACCP nelle microimprese del settore alimentare* (D.G.R. 20.12.2013, n. 10/1105) destinate agli «*operatori del settore alimentare che svolgono operazioni "semplici": chioschi, banchi del mercato, auto, negozi, banchi temporanei di vendita, locali in cui sono serviti prevalentemente bevande, negozi alimentari al dettaglio, piccoli bar, macellerie, pescherie, panetterie, piccoli ristoranti, ecc.*» (Allegato C1). Si tratta di una guida al procedimento di autovalutazione che può risultare molto utile, come il fac-simile di scheda riassuntiva del procedimento adottato.

L'attestato di igiene alimentare

Abolito già dal 2003 l'obbligo del cosiddetto libretto di idoneità sanitaria, la Regione Lombardia, per garantire la sicurezza alimentare, con particolare riguardo alla prevenzione delle malattie infettive trasmesse da alimenti, ha introdotto l'obbligo della formazione, aggiornamento e addestramento degli addetti al settore alimentare. L'articolo 126 del Testo Unico delle leggi regionali in materia di sanità (L.R. 30.12.2009, n. 33) stabilisce infatti l'obbligo per «*gli operatori del settore alimentare*» (nel nostro caso la parrocchia titolare dell'attività di bar) di provvedere alla «*formazione, addestramento e aggiornamento del proprio personale addetto ad una o più fasi di produzione, trasformazione e distribuzione di prodotti alimentari, secondo quanto stabilito dal Regolamento (CE) 852/2004*».

In pratica tutte le persone (siano essi dipendenti o volontari) che collaborano alla conduzione del bar parrocchiale devono frequentare un corso di formazione il cui obiettivo è quello di far acquisire le conoscenze fondamentali e le relative competenze circa i principali rischi di ordine microbiologico, chimico, fisico che esistono nei processi di produzione, preparazione, trasformazione, conservazione, somministrazione e distribuzione degli alimenti, i requisiti strutturali, la gestione degli alimenti, l'igiene della persona e dell'ambiente. Il corso ha una durata di 4 ore e una validità biennale.

L'aspetto fiscale

La scelta di offrire in parrocchia un luogo di ritrovo e anche di "ristoro" comporta la necessità di affrontare e risolvere una serie di problematiche. Tra gli aspetti logistico-organizzativi di cui tener conto quando si programma l'apertura di un bar parrocchiale vi è innanzitutto l'identificazione dei locali che, come visto sopra, devono essere idonei sotto il profilo igienico sanitario (circostanza che spesso richiede interventi manutentivi), occorre poi ottenere l'autorizzazione amministrativa attra-

verso la presentazione della SCIA districandosi nella modulistica non proprio semplice da accostare; naturalmente è necessario reperire il personale che si occuperà della concreta gestione dell'esercizio (costituito quasi sempre dai fedeli che prestano volontariato a favore della parrocchia) che deve essere in possesso di attestato HCCP o di igiene alimentare, per ottenere il quale occorre frequentare periodicamente un corso. A questo punto, normalmente, si ritiene di poter partire, sicuri di aver preso in considerazione ogni aspetto della questione. Invece ne manca ancora uno: i riflessi fiscali derivanti da questo tipo di attività.

**Il bar parrocchiale
"travestito" da circolo:
la soluzione
non funziona**

Prima di riassumere gli adempimenti fiscali, è opportuno sgombrare il campo dalla più classica delle obiezioni: se invece di gestire il bar dell'oratorio come parrocchia lo si gestisce come associazione non si è costretti a trattarlo come un'attività commerciale. Si tratta di una convinzione diffusa, ma errata per diversi motivi, sia sotto il profilo amministrativo che sotto il profilo fiscale.

Il profilo amministrativo

Come abbiamo visto sopra nel bar parrocchiale (quello la cui autorizzazione comunale è intestata alla parrocchia) possono accedere tutti coloro che si trovano negli ambienti della parrocchia, mentre nel bar del circolo (quello la cui autorizzazione comunale è intestata all'associazione) hanno diritto di entrare solo i soci. Al semplice parrocchiano, e finanche al parroco se non è socio, è fatto divieto di usufruire del bar.

Infatti, la disciplina applicabile per il rilascio dell'autorizzazione amministrativa dei bar delle associazioni è il D.P.R. 4 aprile 2001, n. 235, *Regolamento recante semplificazione del procedimento per il rilascio dell'autorizzazione alla somministrazione di alimenti e bevande da parte di circoli privati*, il quale stabilisce che l'autorizzazione è concessa alle associazioni «che intendono svolgere direttamente attività di somministrazione di alimenti e bevande a favore dei rispettivi associati presso

la sede ove sono svolte le attività istituzionali»; si veda l'articolo 2 per le associazioni aderenti ad enti o organizzazioni nazionali le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno (come ACLI, ANSPI, CSI, NOI, PGS) e l'articolo 3 per quelle non aderenti a tali organismi.

Come si può notare questa tipologia di bar è caratterizzata dall'essere rivolta ai soli soci e dall'essere ancillare alle attività istituzionali dell'associazione; in pratica un'associazione non può esistere solo per gestire il bar.

L'articolo 4 del Regolamento prevede che gestire l'attività con questa licenza senza rispettare le condizioni richieste comporta sia sanzioni amministrative (consistenti nel pagamento di una somma da euro 2.500 a euro 15.000) sia la chiusura del bar: *«L'organo comunale competente ordina la cessazione dell'attività di cui agli articoli 2 e 3 svolte in assenza di denuncia di inizio attività o di autorizzazione, nonché ogni qualvolta si riscontri la mancanza dei requisiti necessari»* (art. 4, c. 3).

Il profilo fiscale

Del tutto errata anche la convinzione che basti far gestire il bar ad un'associazione per evitare conseguenze fiscali. Vediamo perché.

In deroga ai principi generali circa la qualificazione della commercialità delle attività, il decreto IVA e il TUIR prevedono che per le *«associazioni di promozione sociale [le cui finalità assistenziali sono riconosciute con decreto del Ministero dell'interno] non si considera attività commerciale [...] la somministrazione di alimenti e bevande effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari, sempreché tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali»* e sia effettuata *«nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali»* (D.P.R. 633/1972, art. 4, c. 6 e D.P.R. 917/1986, art. 148,

c. 5) e «*nei confronti dei familiari conviventi degli associati*» che l'articolo 20 della legge 383/2000 equipara ai soci sotto il profilo fiscale.

Come si può notare l'eccezione della non commercialità si applica in presenza di precise condizioni riguardanti la soggettività del gestore, le modalità di svolgimento dell'attività e la tipologia di destinatari:

- **soggetti:** deve trattarsi di associazioni e tra queste solo di quelle di promozione sociale dotate di riconoscimento del Ministero dell'interno;
- **modalità di svolgimento dell'attività:** deve avvenire presso la sede dell'ente e, soprattutto, deve trattarsi di attività assolutamente strumentale a quella istituzionale (in parole povere, l'associazione non può esistere solo per gestire il bar!);
- **destinatari:** deve trattarsi esclusivamente di soci e di soggetti ad essi assimilati.

A tutte queste condizioni vanno poi aggiunte quelle necessarie per tutte le associazioni che vogliono usufruire dei vantaggi fiscali primo tra tutti quello della democraticità della struttura, nel senso che non sono ammessi "soci" temporanei o fittizi, che tutti i soci devono avere gli stessi diritti, primo tra tutti il diritto di eleggere gli organi amministrativi (nessun "presidente di diritto") e di potervi essere eletti (cf D.P.R. 917/1986, art. 148, c. 8 e D.P.R. 633/1972, art. 4, c. 7).

In conclusione, può darsi che in ambienti parrocchiali sia ospitata un'associazione di promozione sociale che, in aggiunta all'attività istituzionalmente prevista dai propri statuti, gestisca anche un bar per i propri soci, e che abbia le caratteristiche per considerare non commerciale l'attività, ma si tratta di un ente affatto diverso dalla parrocchia, dotato di una propria autonomia giuridica che si rivolge non ai fedeli o ai parrocchiani, ma esclusivamente ai propri soci.

Torniamo quindi alle conseguenze fiscali della gestione di un bar da parte della parrocchia; è un'attività considerata commerciale in quanto rientra nella definizione di esercizio di impresa, come de-

**Il bar
parrocchiale:
attività
commerciale**

finito, ai fini IVA dall'articolo 4, comma 1 del D.P.R. 633/1972 e, ai fini delle imposte dirette, dall'articolo 55, comma 2, lettera a) del D.P.R. 917/1986 (TUIR): si tratta, infatti, di «attività organizzate in forma di impresa dirette alla prestazione di servizi».

Gli adempimenti IVA

La principale caratteristica delle attività commerciali è che la loro gestione comporta il *possesso del numero di Partita IVA*.

Il numero di Partita IVA

Nel richiedere il numero di Partita IVA occorre tenere presente che questa non deve mai coincidere con il numero di codice fiscale della parrocchia, ma deve essere attribuita in aggiunta a questo e deve essere utilizzata esclusivamente nell'ambito dell'attività commerciale. Il numero di Partita IVA deve essere richiesto utilizzando l'apposita modulistica (Mod. AA7/10) entro 30 giorni dall'inizio dell'attività; qualora l'ente fosse già in possesso della Partita IVA perché esercita già una o più attività commerciali, dovrà, entro lo stesso termine e con gli stessi moduli, denunciare la nuova attività intrapresa.

Fatturazione e registrazione

Gli incassi delle somministrazioni, tutti soggetti ad IVA con l'aliquota del 10% (cf D.P.R. 633/1972, Tabella A, Parte III, n. 121), devono essere certificati attraverso scontrini fiscali emessi dal *registratore di cassa* (teoricamente sarebbe possibile servirsi anche delle ricevute fiscali, ma data la caratteristica delle prestazioni la facoltà è sostanzialmente impraticabile) e annotati sul *registro dei corrispettivi*.

Qualora, su richiesta del cliente, si emettessero fatture, occorrerà istituire anche il *registro delle fatture emesse*, sul quale dovranno essere registrate.

Tutti gli acquisti di beni e di servizi destinati all'attività commerciale devono essere fatturati e le fatture dei fornitori devono essere riportate sul *regi-*

stro dei fornitori (in assenza di fattura di registrazione i costi non potranno essere dedotti dai ricavi con la conseguenza di pagare tasse su guadagni inesistenti).

L'ultimo registro previsto dalla normativa IVA è il *registro di emergenza*, da utilizzare in caso di malfunzionamento del registratore di cassa.

Liquidazione periodica

La *liquidazione periodica*, ovvero la determinazione del debito o del credito d'imposta relativi al periodo di riferimento deve essere effettuata ogni mese ma, se il volume d'affari della parrocchia non è superiore a 400.000 euro è possibile esercitare l'opzione per le liquidazioni trimestrali (il volume d'affari corrisponde alla somma delle operazioni attive effettuate e registrate, o soggette a registrazione, con riferimento all'anno solare e tenendo conto, oltre che dell'attività del bar, anche di tutte le altre eventuali attività commerciali esercitate (cf art. 20, D.P.R. 633/1972); in questo caso l'imposta eventualmente a debito deve essere aumentata degli interessi nella misura dell'1%. L'esercizio dell'opzione deve essere comunicato compilando l'apposito quadro della dichiarazione IVA successiva alla scelta operata.

Dichiarazione annuale e comunicazioni periodiche

Circa gli obblighi dichiarativi, oltre alla dichiarazione IVA annuale da presentare, in via telematica, tra il 1° febbraio e il 30 aprile, sono previsti altri due adempimenti:

- la comunicazione dei dati riepilogativi delle liquidazioni periodiche che deve essere inviata telematicamente (a prescindere che la liquidazione dell'imposta sia effettuata con cadenza mensile o trimestrale) entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre solare; fa eccezione la scadenza relativa al secondo trimestre, che viene spostata, dal 31 di agosto, al 16 di settembre (per l'anno in corso la scadenza del 16 settembre è prorogata al 30 settembre);
- la comunicazione IVA trimestrale dei dati di tutte le fatture emesse e di quelle ricevute e regi-

strate che deve essere presentata, in via telematica, entro gli stessi termini della comunicazione dei dati riepilogativi delle liquidazioni, salvo la facoltà di inviarla con cadenza semestrale e in forma semplificata; in questo caso la scadenza è fissata al secondo mese nei termini previsti per il secondo e il quarto trimestre.

La tassazione IRES e IRAP

Ai fini delle imposte sui redditi (IRES) la gestione dell'attività del bar va assoggettata alle disposizioni riguardanti i *redditi d'impresa*. Per l'attività commerciale deve essere presentata annualmente la dichiarazione IRES e IRAP.

Determinazione della base imponibile IRES

Il reddito può essere calcolato in maniera analitica o in maniera forfetaria. Nel primo caso, si applicheranno le regole proprie del reddito d'impresa di cui agli articoli 55 e ss. del TUIR (per gli enti in contabilità ordinaria) ovvero quelle previste per le imprese minori di cui all'articolo 66 del TUIR (per gli enti in contabilità semplificata). L'ammontare del reddito, calcolato in modo analitico, consiste sostanzialmente (con lievi differenze derivanti dalla diversa forma di contabilità) nella *differenza tra i costi e i ricavi*.

Le parrocchie così come tutti gli altri enti non commerciali, in alternativa possono calcolare l'imponibile utilizzando il sistema forfetario previsto dall'articolo 145 del TUIR. Questa possibilità però è accessibile solo se il giro d'affari complessivo (incluso quello delle altre attività commerciali eventualmente esercitate) non è superiore a 400.000 euro. Il reddito si determina applicando all'ammontare dei ricavi gli *specifici coefficienti* graduati in funzione della fascia di ricavi realizzata:

- per ricavi fino a 15.493,71 euro: il 15%;
- per ricavi fino a 400.000 euro: il 25%.

Aliquota IRES dimezzata

Indipendentemente dalla modalità di calcolo utilizzata il reddito d'impresa conseguito deve essere tassato applicando l'*aliquota agevolata* ridotta

al 14%. Alla parrocchia e a tutti gli altri enti ecclesiastici, infatti, si applica la previsione dell'articolo 6, comma 1, lettera c) del D.P.R. 601/1973 in forza del quale l'aliquota IRES «è ridotta alla metà nei confronti dei seguenti soggetti: [...] c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione». Tali enti sono, in forza delle disposizioni concordatarie, gli enti ecclesiastici: «*Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione*» (art. 7, c. 3 dell'Accordo di revisione del Concordato, L. 121/1985).

A proposito dell'interpretazione restrittiva di questa disposizione che in qualche caso porta l'amministrazione finanziaria a non riconoscere il carattere soggettivo dell'agevolazione e, di conseguenza, a contestarne l'applicazione con riferimento a talune tipologie di reddito, va segnalato che il decreto legislativo 107 del 2017 (Codice del Terzo Settore), ha introdotto all'articolo 6 del D.P.R. 601/1973 un terzo comma nel quale si tratta degli enti di Terzo Settore iscritti al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) ai quali, la riduzione dell'aliquota non si applica, in quanto questi soggetti sono destinatari di altre specifiche agevolazioni; il nuovo comma precisa inoltre, con riferimento agli enti ecclesiastici che istituiscono un "Ramo" Terzo Settore che «*la riduzione si applica limitatamente alle attività diverse da quelle elencate all'articolo 5 del medesimo decreto legislativo [quelle che consentono all'ente ecclesiastico di costituire il "Ramo"]*». In pratica questa puntualizzazione costituisce la conferma che l'ente ecclesiastico, al di fuori delle attività gestite come "Ramo" Terzo Settore può applicare l'aliquota IRES dimezzata.

Determinazione della base imponibile IRAP

Anche per quanto concerne l'IRAP il calcolo della base imponibile, denominata *valore della produzione*, varia a seconda che ai fini IRES sia stato utilizzato il sistema analitico o quello forfetario. Nel primo caso occorre riclassificare il bilancio, rispettando le disposizioni dell'articolo 11 del decreto

legislativo 446/1997, nel secondo, con un procedimento più agevole dal punto di vista contabile, applicando le agevolazioni previste dal secondo comma dell'articolo 17. In pratica, per questo tipo di attività gli imponibili tra le due imposte (IRES e IRAP) sono sostanzialmente uguali dal momento che le principali variazioni consistono nell'escludere dalla base imponibile IRAP i costi per il lavoro subordinato, parasubordinato e occasionale e gli interessi passivi, voci normalmente non presenti nel bilancio dei bar parrocchiali.

Inoltre, indipendentemente dalla modalità utilizzata per il calcolo del valore della produzione, sono previste delle *deduzioni* per le attività che realizzano un limitato giro d'affari e per quelle che si avvalgono di lavoratori dipendenti. L'*aliquota* IRAP è quella ordinaria pari al 3,9%.

La contabilità

L'articolo 144 del TUIR impone che la contabilità relativa alle attività commerciali esercitate dalle parrocchie (e da tutti gli altri enti non commerciali) sia tenuta in maniera *separata* rispetto a quella riguardante le attività istituzionali.

Tre i regimi contabili che possono essere adottati e che illustriamo brevemente.

Contabilità supersemplificata

Questo regime (originariamente introdotto per le persone fisiche dall'art. 3 della L. 622/1997 e poi esteso agli enti non commerciali dall'art. 8 del D.Lgs. 460/1997) può essere utilizzato solo dagli enti che, nell'ambito di tutte le attività commerciali esercitate realizzano ricavi non superiori a 15.493,71 euro e che si avvalgono del regime forfetario di determinazione del reddito previsto dall'articolo 145 del TUIR.

Le scritture contabili da tenere sono costituite da due registri: il registro dei corrispettivi (che può essere sostituito da un apposito prospetto conforme al modello approvato con D.M. 11.2.1997) e quello dei fornitori.

Nel registro dei corrispettivi (o nell'apposito prospetto) entro il 15 del mese successivo a quello di

riferimento deve essere annotato l'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti; entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi va registrato il valore delle rimanenze di magazzino indicando distintamente le quantità e i valori per singole categorie di beni. Entro il termine previsto per le liquidazioni IVA (quindi con cadenza mensile o trimestrale in caso di opzione), con registrazione cumulativa, nel registro dei fornitori va riportato l'ammontare degli acquisti e delle importazioni rilevanti ai fini IVA, con distinta annotazione dell'imposta detraibile.

Contabilità semplificata

Questo regime può essere adottato quando i ricavi complessivi derivanti dalle attività commerciali non sono superiori a 400.000 euro. Dal periodo d'imposta 2018 i soggetti che tengono la contabilità semplificata devono adottare il principio di cassa e non più quello di competenza.

Le scritture contabili obbligatorie sono quelle richieste dall'articolo 20 del D.P.R. 600/1973, ovvero i registri prescritti ai fini IVA e il registro dei beni ammortizzabili (è facoltà del contribuente di eseguire le annotazioni proprie del registro dei beni ammortizzabili sul registro degli acquisti).

Nel registro dei corrispettivi deve essere riportato l'ammontare globale dei corrispettivi relativi a tutte le operazioni effettuate in ciascun mese e, entro 60 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione, anche tutti gli altri componenti positivi di reddito diversi dai corrispettivi.

Nel registro dei fornitori devono essere annotate le fatture relative ad acquisti di beni e servizi, man mano che vengono ricevute e comunque prima della liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta. Nello stesso registro, entro 60 giorni dalla data di effettuazione, vanno annotati anche tutti gli altri costi non rilevanti ai fini IVA, mentre, entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi vanno registrate le rimanenze di magazzino.

Con il passaggio dal criterio di competenza a quello di cassa nella contabilità semplificata per una serie di operazioni si abbandona il criterio di com-

petenza economica per adottare quello nel quale rileva la manifestazione finanziaria, diviene necessario registrare contabilmente anche la data in cui avvengono.

A questo scopo la nuova disciplina contabile introdotta con le modifiche apportate all'articolo 18 del D.P.R. 600/1973 prevede tre modalità alternative; le imprese minori possono:

- a) fermo restando l'istituzione dei registri IVA, ove obbligatori, istituire appositi registri degli incassi e dei pagamenti, dove annotare in ordine cronologico, rispettivamente, i ricavi incassati e i costi effettivamente sostenuti (c. 2);
- b) utilizzare, come in passato, i registri IVA anche ai fini delle imposte sul reddito, annotando separatamente le operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA ed effettuando, nel contempo, le annotazioni necessarie a dare rilevanza ai mancati incassi e pagamenti nell'anno di registrazione del documento contabile ai fini IVA (c. 4);
- c) utilizzare i registri IVA anche ai fini delle imposte sul reddito, esprimendo una specifica opzione che consente loro di non annotare su tali registri gli incassi e i pagamenti. In tal caso opera una presunzione assoluta, secondo cui il ricavo si intende incassato e il costo pagato alla data di registrazione del documento contabile ai fini IVA (c. 5).

Contabilità ordinaria

Il regime ordinario è obbligatorio per tutti gli enti che realizzano un giro d'affari superiore a 400.000 euro, ma può essere adottato, per opzione anche dalle parrocchie che non raggiungono tale importo. Le scritture contabili obbligatorie in questo regime sono certamente più numerose e complesse. Oltre ai registri richiesti ai fini IVA, l'articolo 20 del D.P.R. 600/1973 richiede numerosi altri registri, in particolare, per le attività di solito svolte dalle parrocchie: il libro giornale e il libro degli inventari, le scritture ausiliarie contenenti gli elementi reddituali e patrimoniali raggruppati in categorie omogenee (schede di mastro), il libro dei beni ammortizzabili.

Come accennato nella parte che illustra la normativa amministrativa, è ben possibile che il bar dell'oratorio venga concesso in affitto d'azienda a terzi, siano essi persone fisiche o giuridiche, valutando, evidentemente, la necessità che, anche attraverso apposite clausole contrattuali, la parrocchia tuteli il più possibile la compatibilità con le proprie finalità. Non si dimentichi che anche l'affitto di azienda (così come l'avvio di attività commerciali) è un atto che potrebbe richiedere (come avviene nella diocesi di Milano) un apposito provvedimento canonico di autorizzazione.

Il trattamento fiscale da riservare al contratto dipende dalla circostanza che quella ceduta sia per la parrocchia l'*unica attività commerciale esercitata* o che, al contrario, sia *solo una tra quelle di cui è titolare*.

Nel primo caso con l'affitto l'ente perde temporaneamente la qualifica di imprenditore e in conseguenza di ciò il contratto va assoggettato ad imposta di registro con l'aliquota del 3%, mentre il numero di partita IVA ad esso attribuito resta "congelato" fino al termine del rapporto; relativamente alle imposte dirette il corrispettivo costituisce un *reddito diverso* da dichiarare ai soli fini IRES.

Nel caso inverso l'ente, mantenendo la qualifica di imprenditore, dovrà assoggettare ad IVA con l'aliquota del 22% il corrispettivo che costituisce a tutti gli effetti una componente positiva del reddito d'impresa ai fini IRES e IRAP.

Da ultimo occorre ricordare che gli immobili nei quali viene svolta l'attività commerciale di bar (o che vengono ceduti in affitto di azienda) non possono usufruire dell'esenzione IMU-TASI.

Ne consegue che la parrocchia deve presentare, in via telematica, la dichiarazione IMU-TASI ENC e versare la corrispondente imposta.

Altro tributo comunale sul quale si riflette la gestione di un bar parrocchiale è la tassa sui rifiuti (TARI) nel senso che la superficie destinata a que-

sta attività verrà assoggettata a tassazione con la tariffa prevista per gli esercizi di somministrazione (più alta di quella che si applica alle sale parrocchiali nelle quali si svolgono le attività istituzionali). Anche in questo caso dovrà essere presentata al comune una dichiarazione con l'indicazione dei dati catastali e della superficie utilizzata per il bar.