
AGGIORNAMENTI NORMATIVI

LA PARROCCHIA: IL BILANCIO, IL RENDICONTO ED IL BUDGET¹

1. L'AMMINISTRATORE E IL BILANCIO

L'amministratore buono e fedele esercita il ministero ricevuto lasciandosi orientare da due fari – la fedeltà (onestà) e l'efficacia della gestione – come prescritto dal Codice di diritto canonico:

- a) il canone 1254, § 1 «*La Chiesa cattolica ha il diritto nativo, indipendentemente dal potere civile, di acquistare, possedere, amministrare ed alienare i beni temporali per conseguire i fini che le sono propri*» (con, a corollario, il § 2° «*I fini propri sono principalmente: ordinare il culto divino, provvedere ad un onesto sostentamento del clero e degli altri ministri, esercitare opere di apostolato sacro e di carità, specialmente a servizio dei poveri*»),
- b) il canone 1282 «*Tutti coloro, sia chierici sia laici, che a titolo legittimo hanno parte nell'amministrazione dei beni ecclesiastici, sono tenuti ad adempiere i loro compiti in nome della Chiesa, a norma del diritto*» (con, a corollario, il can. 1283, 1° «*[Gli amministratori] devono garantire con giuramento davanti all'Ordinario o a un suo delegato di svolgere onestamente e fedelmente le funzioni amministrative*»)².

La chiarezza dell'orizzonte disegnato da questi canoni attende però di essere accompagnata e puntualizzata da adeguati strumenti affinché la quotidiana gestione dei beni ecclesiastici sia realmente utile per la missione della Chiesa e vi si provveda in modo davvero "disinteressato". Il legislatore universale ha riconosciuto questa urgenza ma, alla luce del fatto che sono assai diversificati i contesti economico-giuridico-sociali, ha ritenuto opportu-

¹ Relazione presentata all'incontro promosso dalle diocesi toscane a Lucca il giorno 2 dicembre 2015.

² Per una presentazione più completa del significato di questi canoni si rinvia al contributo *L'amministrazione dei beni ecclesiastici e la vigilanza dell'autorità competente*, in *exLege* n. 1/2013.

no lasciare che siano gli Ordinari³ a dettare norme più puntuali: «*Gli Ordinari, tenuto conto dei diritti, delle legittime consuetudini e delle circostanze, abbiano cura di ordinare l'intero complesso dell'amministrazione dei beni, dando speciali istruzioni entro i limiti del diritto universale e particolare*» (can. 1276, § 2).

Prima di procedere è opportuno evitare un equivoco. La funzione di queste norme non è certo quella di costruire l'amministratore "bravo", cioè colui che saprà certamente ottenere i risultati sperati, in quanto una proficua azione amministrativa non può essere garantita dalla sola norma giuridica. Tuttavia il diritto rimane uno strumento decisivo per assicurare una buona amministrazione in quanto almeno codifica le buone prassi che da un lato impediscono comportamenti irrazionali (e certamente dannosi) e dall'altro orienta⁴ le decisioni dell'amministratore verso scelte e procedure che, per esperienza o per ragionevole prognosi, sono ritenute almeno opportune in un preciso contesto socio-economico.

Alla luce di questa precisazione è possibile distinguere in due gruppi le norme del Libro V del Codice che ha ad oggetto i beni temporali della Chiesa e la loro amministrazione:

- il primo gruppo – più abbondante di norme – è costituito da un complesso di prescrizioni, suggerimenti e divieti aventi come contenuto precise azioni amministrative (per es. il dovere di chiedere un'autorizzazione o una licenza e di valutare con attenzione le ragioni che sostengono una determinata scelta, oppure il divieto di alienare un bene per una somma inferiore al valore di perizia, oppure il dovere di accettare una liberalità priva di oneri per la Chiesa),
- il secondo gruppo – assai parco di norme – ha invece ad oggetto le "procedure" (in senso lato) che devono essere osservate nel dar corso all'azione amministrativa (per es. la necessità di procedere alla redazione dell'inventario dei beni e all'elaborazione del rendiconto e del bilancio preventivo).

³ Il can. 134 precisa quali uffici canonici sono ricondotti alla figura dell'Ordinario: «§ 1. Col nome di Ordinario nel diritto s'intendono, oltre il Romano Pontefice, i Vescovi diocesani e gli altri che, anche se soltanto interinalmente, sono preposti a una Chiesa particolare o a una comunità ad essa equiparata a norma del can. 368; inoltre coloro che nelle medesime godono di potestà esecutiva ordinaria generale, vale a dire i Vicari generali ed episcopali; e parimenti, per i propri membri, i Superiori maggiori degli istituti religiosi di diritto pontificio clericali e delle società di vita apostolica di diritto pontificio clericale, che posseggono almeno potestà esecutiva ordinaria. § 2. Col nome di Ordinario del luogo s'intendono tutti quelli recensiti nel § 1, eccetto i Superiori degli istituti religiosi e delle società di vita apostolica».

⁴ Questa funzione orientativa del diritto patrimoniale canonico si esprime però con forme la cui perentorietà è assai diversa. Per esempio, la norma che prevede l'invalidità di alcuni atti degli amministratori se non è chiesta ed ottenuta l'autorizzazione dell'Ordinario (can. 1281) è priva di qualsiasi flessibilità; al contrario la norma che chiede all'amministratore di vigilare sui beni affidatigli (can. 1284, § 2, 1°) affida poi all'amministratore la scelta degli strumenti più adeguati.

L'esperienza attesta che le disposizioni di questo secondo gruppo di norme sono spesso considerate di minor importanza in quanto esse, in un certo senso, non vincolano le scelte concrete dell'amministratore e non sono immediatamente sanzionate⁵; tuttavia il legislatore canonico ha affidato a queste buone e semplici procedure la funzione di orientare in modo corretto l'*incipit* del servizio reso da ogni amministratore (dal parroco di una piccola parrocchia, al consiglio di amministrazione di una fondazione di culto che possiede un ingente patrimonio).

La funzione "propedeutica" di questo gruppo di norme è attestata dalla sistematica voluta dal legislatore canonico che all'inizio della trattazione dei compiti dell'amministratore (sia esso una persona fisica – per es. il vescovo, il parroco o il superiore religioso – o un consiglio di amministrazione) prescrive anzitutto quanto segue:

- a) canone 1283 «*Prima che gli amministratori inizino il loro incarico: [...] 2) sia accuratamente redatto un dettagliato inventario, che essi devono sottoscrivere, dei beni immobili, dei beni mobili sia preziosi sia comunque riguardanti i beni culturali, e delle altre cose, con la loro descrizione e la stima, e sia rivisto dopo la redazione; [...]»;*
- b) canone 1284 «*§ 1. Tutti gli amministratori sono tenuti ad attendere alle loro funzioni con la diligenza di un buon padre di famiglia. § 2. Devono pertanto: 1) vigilare affinché i beni affidati alla loro cura in qualsiasi modo non vadano distrutti o subiscano danneggiamenti, stipulando allo scopo, se necessario, contratti di assicurazione; 2) curare che sia messa al sicuro la proprietà dei beni ecclesiastici in modi validi civilmente; [...] 7) tenere bene in ordine i libri delle entrate e delle uscite; 8) redigere il rendiconto amministrativo al termine di ogni anno; 9) catalogare adeguatamente documenti e strumenti, sui quali si fondano i diritti della Chiesa o dell'istituto circa i beni, conservandoli in un archivio conveniente ed idoneo; depositare poi le copie autentiche, ove si possa fare comodamente, nell'archivio della curia. § 3. Si raccomanda vivamente agli amministratori di redigere ogni anno il preventivo delle entrate e delle uscite; si lascia poi al diritto particolare imporlo e determinarne le modalità di presentazione».*

⁵ Qualora per gli atti di amministrazione straordinaria non sia stata chiesta ed ottenuta l'autorizzazione canonica dell'Ordinario, l'atto è invalido; se invece non viene redatto l'inventario o non si tengono in ordine i libri delle entrate e delle uscite (can. 1284, § 2, n. 7) probabilmente non accade nulla. Di per sé questa convinzione non è corretta in quanto la fedeltà dell'amministratore si esprime anche attraverso l'osservanza di queste norme e l'averle trascurate può giustificare la decisione del Superiore di rimuovere l'amministratore. Si veda sul tema l'articolo *L'amministrazione dei beni ecclesiastici e la vigilanza dell'autorità competente*, in exLege n. 1/2013.

Nell'essenzialità di questi due canoni, la cui imperatività riguarda l'intera Chiesa universale e prescinde da eventuali ed ulteriori disposizioni date dagli Ordinari per le loro Chiese particolari o dai superiori degli istituti religiosi, emerge in modo evidente l'esigenza che l'azione di ogni amministratore sia sempre accompagnata da un'ordinata custodia dei documenti e da adeguate rilevazioni contabili.

2. IL BILANCIO E LA GESTIONE

Quanto più si chiariscono i molteplici profili che costituiscono il rapporto che lega la gestione dei beni e delle attività della Chiesa alla redazione del bilancio, e cresce la conoscenza delle nozioni che presiedono alla sua costruzione e alla sua lettura, tanto più gli amministratori e i loro collaboratori si troveranno in condizione di utilizzare con profitto (e volentieri) questo strumento contabile. Di contro, conoscenze superficiali, accompagnate da una certa imperizia, non potranno che confermarli nella loro personale convinzione che si tratta solo di un (inutile) adempimento formale⁶.

Se in un tempo ormai passato non era difficile ottenere risultati positivi anche senza utilizzare adeguati strumenti di controllo di gestione, la situazione di crisi in cui si è trovato anche il nostro paese nell'ultimo decennio ha prodotto un mutamento dell'orizzonte complessivo facendo emergere rapidamente lo stato di sofferenza economico-finanziaria di molti enti ecclesiastici e in genere delle realtà *non profit*; e le principali cause del peggioramento sono piuttosto evidenti:

- la contrazione delle offerte raccolte tra i fedeli,
- la riduzione dei contributi pubblici erogati per le attività convenzionate e contrattualizzate (per es. la scuola, gli ospedali, le strutture socio-sanitarie),
- la crescita dei costi economici richiesti per adeguare alle normative la struttura organizzativa e le modalità operative,
- la cessazione di non poche attività gestite da enti terzi che utilizzavano immobili di proprietà ecclesiastica, cui ha fatto seguito l'inevitabile venir meno delle risorse finanziarie destinate alla loro manutenzione, ordinaria e straordinaria.

A queste cause immediate e dirette, la cui origine è recente, si deve aggiungere una causa più nascosta e remota ma probabilmente dagli effetti più pericolosi: molte delle attività degli enti ecclesiastici erano oggetto di un'azione meramente amministrativa, mancando quasi totalmente⁷ un'azione di natura gestionale.

⁶ Per questi amministratori che confidano solo sulle loro "abilità" è importante solo la conoscenza delle risorse finanziarie disponibili e la possibilità di poter sempre dar corso alle intuizioni del momento (purchè siano le loro).

⁷ In non pochi casi l'unica azione preventiva riguardava la possibilità di accedere al credito bancario per pagare i debiti a breve-medio termine.

Anche senza dover approfondire il significato tecnico di questi due termini, occorre riconoscere che “amministrare” e “gestire” non sono né sinonimi né contrari e che assieme concorrono a costituire il patrimonio di conoscenze ed abilità di cui deve essere dotato il buon amministratore. Per quanto necessario alla presente trattazione è sufficiente intendere:

- l’azione di amministrazione contabile come il complesso di operazioni documentali che seguono il verificarsi degli eventi economici (per es. l’emissione di una fattura, la registrazione in contabilità di un debito, la stesura del bilancio consuntivo a partire dalle scritture contabili),
- l’azione di natura gestionale come le attività che pone in essere colui cui è affidata la responsabilità di un’attività o di un patrimonio al fine di raggiungere determinati obiettivi.

In termini essenziali si può dire che l’amministrazione non progetta né conduce la vita di un’attività o di un patrimonio ma si limita a raccontare (utilizzando prevalentemente i numeri) ciò che è già accaduto; al contrario un’azione di tipo gestionale precede l’azione reale (in quanto individua-fissa gli obiettivi e commisura-decide come reperire le risorse necessarie) e la accompagna-monitora (per reagire tempestivamente agli eventuali scostamenti che dovessero verificarsi, a prescindere dalle cause che li hanno generati).

Un personaggio biblico può aiutare a percepire la distinzione tra questi due atteggiamenti: Giuseppe d’Egitto. L’interpretazione del sogno delle sette vacche grasse e delle sette vacche magre lo spinse ad assumere una decisione di natura gestionale che si rivelò decisiva per la sopravvivenza del popolo: costruire depositi per accumulare l’abbondanza al fine di superare la successiva carestia. Un animo mosso invece solo da ragioni di natura amministrativa si sarebbe limitato a “contare” il presente e l’abbondanza dei primi sette anni, similmente a quanto fece il ricco epulone della parabola di San Matteo.

Con ciò non si vuol svilire la funzione amministrativa, che resta assolutamente necessaria; soltanto si segnala la sua insufficienza in vista del raggiungimento degli obiettivi di una determinata attività (per es. la vita parrocchiale di base, una scuola o una casa di riposo) o di un patrimonio (immobiliare o finanziario)⁸.

Il primo e fondamentale⁹ strumento operativo su cui può contare l’amministratore che intende muoversi in logica gestionale è il “sistema di con-

⁸ M. GRUMO, *Gestione, bilancio e sostenibilità economica degli enti ecclesiastici*, Vita e Pensiero, 2010, 12 «*Negli enti ecclesiastici il concetto di amministrazione deve essere completato da quello di gestione: come detto, non si tratta di un passaggio nominalistico, bensì di un cambiamento di sostanza nella conduzione di alcune attività, e quindi, un cambiamento dell’approccio alla gestione, e a cascata, dei corrispondenti strumenti direzionali e operativi. Un cambiamento che non ha la natura di uno stravolgimento, ma di un’integrazione, di un punto di vista nuovo, necessario attualmente non ancora debitamente considerato*».

⁹ Più correttamente la prima azione in ordine cronologico dovrebbe essere la recensione di tutto ciò che costituisce l’attività e/o il patrimonio affidato all’amministratore;

trollo di gestione” costituito dal *budget* (economico, finanziario e patrimoniale) e dagli strumenti di *reporting* periodici.

3. IL BILANCIO CONSUNTIVO DELLA PARROCCHIA

Potrebbe apparire esagerato applicare alla parrocchia la logica gestionale in quanto le sue dimensioni piuttosto contenute indurrebbero a ritenere sufficiente una logica amministrativa. Tuttavia l’esperienza dice l’esatto contrario¹⁰.

3.1 Il bilancio consuntivo o i bilanci?

Il bilancio consuntivo intende rappresentare quanto accaduto in un determinato periodo di tempo in relazione ad un’attività, utilizzando valori quantitativi e prestando attenzione a due prospettive necessariamente connesse: la creazione o la distruzione di ricchezza in un dato periodo (conto economico) e la dimensione e la composizione del patrimonio (stato patrimoniale).

Si tratta dunque di uno strumento indispensabile per conoscere il passato ed il presente, ma la conoscenza che offre non può certo essere esaustiva in quanto non contempla né ciò che non è rappresentabile attraverso valori quantitativi/economici¹¹, né le prospettive future di una determinata attività.

Per poter redigere il bilancio consuntivo occorre attingere ai dati acquisiti attraverso il sistema delle scritture contabili che documentano tutte le operazioni relative ad una o più attività riconducibili al soggetto che ne è titolare.

Le scritture contabili possono raccogliere più o meno dati: per esempio è possibile decidere di annotare solo i movimenti finanziari (incassi e pagamenti) oppure anche gli eventi solo economici (l’emergere di un costo

è infatti evidente che senza aver coscienza dello stato di fatto (e dei vincoli a breve che non possono essere modificati) è probabilmente velleitario progettare un’azione di tipo gestionale.

¹⁰ Alcuni fatti realmente accaduti evidenziano la necessità di utilizzare la logica gestionale: a) opere realizzate con grande impegno finanziario delle comunità parrocchiali che già dopo “pochi” anni si rivelano eccessive rispetto alle reali esigenze; b) finanziamenti bancari che la comunità parrocchiale non è più in grado di onorare in quanto la capacità dell’opera realizzata di produrre le risorse necessarie a pagare i “propri” debiti è largamente insufficiente; c) inizio di nuove attività commerciali che si rivelano economicamente insostenibili quando cominciano a venir meno i collaboratori volontari. In tutti questi casi è costoso proseguire, ma è anche costoso dismettere il tutto.

¹¹ Il bilancio consuntivo non può illustrare l’apprezzamento sociale di una attività presente in un determinato territorio, oppure la sua capacità di moltiplicare gli effetti positivi creati da altre attività con le quali è collegata.

senza che vi sia già il relativo esborso monetario) oppure anche le vicende del patrimonio che non hanno impatti economici o finanziari.

Un buon sistema di scritture è anche in grado di arricchire ciascun fatto registrato con ulteriori annotazioni utili per future analisi di bilancio (per esempio, nel caso di attività scolastica, è possibile attribuire ciascuna operazione ad uno o all'altro anno scolastico).

L'amministratore deve dunque fissare i criteri per la rilevazione dei dati contabili alla luce del tipo di bilancio consuntivo che intende redigere e che si riferisce sempre a:

- un determinato perimetro di attività/patrimonio,
- un determinato periodo di tempo,
- uno o più profili (economico + finanziario + patrimoniale).

Certamente più è ricca di notizie ed elementi la fase delle rilevazioni contabili, altrettanto saranno precise e puntuali le conoscenze che potrà restituire il bilancio consuntivo (e gli altri documenti che lo accompagnano, quale è il bilancio sociale o di missione) e le sue rielaborazioni.

La puntualità e l'analiticità delle rilevazioni contabili consente, inoltre, di elaborare diversi "tipi" di bilancio, cioè di rappresentare secondo logiche/esigenze diverse le medesime vicende contabili; per questo motivo i rispettivi risultati non potranno che essere coerenti¹².

Non si tratta, infatti, di bilanci diversi ma dell'unica "storia" elaborata con modalità diverse per assolvere a necessità diverse; in particolare:

- il *bilancio consuntivo di natura aziendale* determina il risultato gestionale del periodo applicando le regole tecniche elaborate dall'economia aziendale; per gli enti che non hanno scopo di lucro (quali sono gli enti ecclesiastici) tale risultato è comunemente denominato avanzo/disavanzo di gestione invece che utile/perdita; le regole che presiedono alla sua elaborazione rispondono alla sola scienza dell'economia aziendale;
- il *bilancio consuntivo legale* determina anch'esso il risultato gestionale, ma tiene conto anche di altri interessi che l'ordinamento giuridico ritiene meritevoli di tutela (per es. l'interesse dei creditori di tutelare il patrimonio, gli interessi dei soci di minoranza di evitare l'occultamento dei risultati positivi, senza dimenticare l'interesse dell'attività di essere protetta da eventi esterni mediante un'oculata gestione di fondi e degli accantonamenti) e che individua attraverso regole giuridiche¹³;

¹² Il raccordo tra i diversi schemi di bilancio è assicurato dalle cosiddette scritture contabili di chiusura. L'introduzione di operazioni extracontabili per "sistemare" il bilancio rendono inattendibile e, dunque, inutile l'intero bilancio in quanto elaborato violando il fondamentale principio per cui i dati che concorrono alla redazione del bilancio devono essere attinti solo dalla contabilità generale (cioè dalle scritture contabili).

¹³ Per quanto riguarda l'ordinamento giuridico italiano si vedano gli artt. 2423 ss. del codice civile.

- il *bilancio fiscale* invece organizza i dati economici al solo scopo di determinare – secondo specifiche regole definite dal legislatore tributario – l'imponibile fiscale e le imposte dovute¹⁴; per questo motivo l'imponibile fiscale non corrisponde quasi mai con l'avanzo/disavanzo di gestione; si tratta, dunque, di un risultato virtuale¹⁵ che potrebbe dire assai poco dello stato reale dell'attività o del patrimonio;
- il *bilancio civilistico* risponde ai criteri sanciti dagli articoli 2423 e 2424 del codice civile, nonché ai principi contabili atti a definire una rappresentazione veritiera e prudente dell'andamento dell'ente in un'ottica di continuità.

Sono dunque le esigenze cui deve rispondere il bilancio a renderne legittimo l'uso; in altri termini è inappropriato andare alla ricerca del bilancio vero: è vero il bilancio fiscale se devo calcolare le imposte; è vero il bilancio legale (accompagnato dal bilancio di missione o sociale) se devo presentare lo stato dell'attività alla platea di tutti gli *stakeholders*; è vero il bilancio aziendale se devo misurare il semplice stato di salute "gestionale" dell'attività. In questo orizzonte si deve riconoscere quanto sia scorretto (ma è altrettanto diffuso) utilizzare il risultato o i risultati parziali del bilancio fiscale per misurare la salute dell'attività o dell'ente stesso¹⁶.

Accanto a questi "tipi" di bilancio consuntivo si deve tener presente che la scienza aziendalistica ha elaborato diversi schemi, cioè diverse modalità per distribuire/organizzare nello spazio dei documenti i dati di bilancio; in particolare si fa riferimento a schemi a sezioni contrapposte (da sinistra a destra; a sinistra i componenti negativi e a destra quelli positivi) o a scalare (dall'alto al basso; in alto i componenti positivi/negativi che costituiscono il *core business* dell'attività e poi gli altri elementi che determinano il risultato complessivo, raggruppati secondo categorie omogenee).

Anche la scelta dello schema risponde ad una diversa conoscenza che può offrire a colui che legge il bilancio: la struttura contrapposta dà prevalenza alla natura dei componenti di reddito (a sinistra tutti quelli negativi, a destra tutti quelli positivi), mentre la struttura a scalare offre una fotografia più immediata di come si è costituito il risultato economico finale (evitando

¹⁴ Per gli enti fiscalmente "commerciali" (art. 73, D.P.R. n. 917/1986, TUIR) il bilancio fiscale ha come oggetto il soggetto e tutte le sue attività; per gli enti fiscalmente "non commerciali" (art. 73, c. 1, n. 3, TUIR) il bilancio fiscale ha come oggetto solo le attività commerciali e per determinare l'imponibile fiscale occorre aggiungere a questo risultato tutti gli altri redditi conseguiti dal soggetto secondo quanto previsto dal TUIR.

¹⁵ Non è infrequente che se il bilancio consuntivo aziendale evidenzia un risultato negativo (reale), il bilancio fiscale presenti un risultato positivo (virtuale) in quanto, per esempio non consente di dedurre determinate spese.

¹⁶ Ciò accade in quanto la contabilità fiscale (dunque relativa alle sole attività di impresa in senso tecnico) è l'unica ad essere esigita dall'ordinamento giuridico agli enti non commerciali, quali sono gli enti ecclesiastici.

di porre sullo stesso piano fatti che hanno un'origine o una interdipendenza diversa¹⁷).

3.2 Il rendiconto del canone 1284

Per quanto riguarda le persone giuridiche canoniche pubbliche, che l'ordinamento civile conosce come enti ecclesiastici civilmente riconosciuti¹⁸, il canone 1284, § 2, n. 8 prescrive la redazione del «*rendiconto amministrativo*» (nell'originale latino «*rationem administrationis*») che, ai sensi del canone 1287, deve essere presentato all'Ordinario del luogo¹⁹.

Per orientare la corretta comprensione di questo obbligo è opportuno comparare l'espressione del n. 8 del § 2 del canone 1284 con la raccomandazione del § 3 di redigere il preventivo delle entrate e delle uscite (nell'originale latino «*Provisiones accepti et expensi*») e considerare che l'obbligo di presentare il rendiconto all'Ordinario di luogo ha scadenza annuale: la diversa locuzione utilizzata dal legislatore canonico induce a ritenere che il rendiconto amministrativo deve riguardare un complesso di fatti più ampio rispetto alle sole entrate ed uscite, mentre la frequenza annuale indica puntualmente che deve riguardare tutti i fatti accaduti nell'anno (e comunque quelli non ancora considerati nel precedente rendiconto).

Accanto a questi dati testuali, il legislatore canonico universale offre altre indicazioni che non possono essere trascurate per determinare nel caso concreto il modo e il contenuto del rendiconto amministrativo.

Anzitutto occorre considerare che il dovere dell'amministratore di redigere il rendiconto corrisponde al vincolo della fedeltà e dell'onestà oggetto del suo giuramento (can. 1283, n. 1); pertanto è necessario che questo documento contabile sia elaborato in modo tale da permettere all'Ordinario di accertare la correttezza della azione amministrativa.

¹⁷ Rimanendo in ambito scolastico, se il risultato negativo finale è già in gran parte determinato dall'importo delle rette insufficiente a coprire i costi fissi, si tratta di una situazione di gestione più critica rispetto al caso in cui la gran parte del risultato negativo finale è determinata da elevati oneri finanziari dipendenti da un mutuo a tasso fisso contratto anni prima. La struttura a scalare è in grado di dare evidenza immediata a queste dinamiche, evidenza che la struttura contrapposta non è in grado di indicare.

¹⁸ Per brevità si può dire che le persone giuridiche canoniche pubbliche con sede in Italia sono enti ecclesiastici civilmente riconosciuti ai sensi dell'art. 7 dell'Accordo di Revisione del Concordato Lateranense (L. 121/1985); tuttavia non esiste alcun obbligo per la Chiesa di chiedere il riconoscimento come enti ecclesiastici. In appendice si riporta la Tabella A, *Classificazione degli enti ecclesiastici ai fini del riconoscimento civile*, della Istruzione in Materia Amministrativa 2005 della Conferenza Episcopale Italiana.

¹⁹ Il § 2 del can. 1287 prescrive all'amministratore di rendere conto anche ai fedeli non della sua amministrazione, ma dei soli beni da essi offerti alla Chiesa. Il diritto particolare potrebbe però ampliare l'oggetto di questo rendiconto.

In secondo luogo, attraverso la lettura del rendiconto deve essere possibile verificare che i beni ecclesiastici affidati all'amministratore siano stati utilizzati per le finalità proprie dell'ente (per es. una parrocchia, un istituto religioso e una fondazione di culto dovrebbero utilizzare in modo diverso edifici simili o una medesima eredità) e che le attività promosse siano commisurate alla tipologia dell'ente²⁰ e agli obiettivi definiti d'intesa con l'Ordinario.

Da ultimo il rendiconto deve essere redatto in modo da poter restituire una chiara indicazione in merito alla sostenibilità futura²¹ di ciascuna delle iniziative promosse dall'amministratore; in altri termini occorre che ciascuna delle attività realizzate nell'anno abbia una sua propria rappresentazione numerica all'interno dell'unico rendiconto. Questo profilo collega il tema del rendiconto (bilancio consuntivo) a quello del *budget*.

Si può parlare di un vero "rendiconto" contabile solo quando le voci e i dati quantitativi derivano da scritture contabili; e la necessità di avere le scritture contabili è fatta propria anche dal legislatore canonico che al n. 7 del § 2 del canone 1284 impone all'amministratore di «*tenere bene in ordine i libri delle entrate e delle uscite*» (nell'originale latino: «*accepti et expensis libros bene ordinatos habere*»²²). Per quanto riguarda invece il contenuto

²⁰ L'attività scolastica, o quella della sala della comunità, o quella di bar possono essere promosse da qualsiasi ente ecclesiastico; tuttavia la misura delle risorse (i cosiddetti fattori della produzione) ad esse destinate dovrebbero essere commisurate al tipo di soggetto che ne è titolare; una fondazione di culto che ha come scopo l'educazione dei ragazzi potrebbe destinare tutte le sue risorse per gestire l'attività scolastica, altrettanto non dovrebbe fare una parrocchia o un istituto religioso in quanto la ragione della loro esistenza non può essere ridotta a quella attività specifica. Ebbene il rendiconto amministrativo deve essere in grado di dare evidenza di tale equilibrio.

²¹ Diversa è infatti la funzione dell'amministratore da quella del liquidatore: il primo è chiamato a garantire il futuro dell'ente e dei beni ecclesiastici di cui dispone; il secondo è incaricato, invece, di "spegnere" un ente e le sue attività. Dunque l'amministratore non può non preoccuparsi del futuro almeno prossimo dell'ente affidatogli. Per questo motivo il can. 1285 consente all'amministratore di fare donazioni solo a condizione che non depauperino il patrimonio (in questo caso, infatti, sarebbe pregiudicata la capacità dell'ente di avere un futuro); devono essere, dunque, atti riconducibili a quelli di amministrazione ordinaria (ex can. 1281), devono essere motivati da fini di pietà o carità cristiana, non devono riguardare beni appartenenti al patrimonio stabile.

²² Può essere utile segnalare che il can. 535 prescrive al parroco di "redigere accuratamente" i libri parrocchiali, mentre per i registri contabili è chiesto che siano "ben ordinati". In altri termini avere libri contabili non ordinati (o meglio non "ben" ordinati) è come non averli in quanto diventa impossibile attingere i dati contabili che comporranno il rendiconto o verificare le singole operazioni. L'ordine, come si vedrà più avanti, presuppone la chiarezza e la coerenza dei criteri che presiedono alla redazione delle singole scritture contabili (per es. per cassa o per competenza, solo

delle scritture contabili il legislatore universale ha fissato un livello minimo esigito a tutti gli amministratori: ciascuna entrata e ciascuna uscita (di cassa, di banca o di altri strumenti monetari). Questa misura minima potrebbe però non essere sufficiente; anzi si può dire che è sufficiente solo in relazione ad attività minime (dal punto di vista quantitativo) e non complesse²³. Nonostante sia un livello minimo, offre comunque un'indicazione assai importante (purtroppo spesso trascurata) in quanto impedisce di registrare solo i saldi monetari finali delle diverse attività e iniziative e non le singole entrate e uscite. È piuttosto evidente che non adempirebbe al dovere previsto dal n. 7 del canone 1284 l'amministratore che si limitasse a registrare solo il risultato monetario finale dell'attività scolastica o della festa patronale o della conduzione degli edifici parrocchiali invece che ciascuna operazione (per es. il pagamento della singola retta, del singolo stipendio, della singola fornitura, della singola raccolta di offerte). La cosiddetta arte della "compensazione contabile" demolisce la completezza e l'affidabilità delle scritture contabili²⁴.

L'Ordinario, cui compete ordinare l'amministrazione degli enti a sé soggetti (can. 1276, § 2), può dettare ulteriori norme in riferimento ai contenuti e alla forma espositiva del rendiconto. Può, altresì, chiedere che i documenti contabili e i dati quantitativi siano accompagnati da una relazione al fine di dare evidenza a tutti quei profili che i numeri non sono in grado di raccontare, magari anche predisponendo una traccia cui gli amministratori devono attenersi.

L'Ordinario potrebbe anche dare indicazioni circa le modalità di tenuta delle scritture contabili relative a tutte le attività ed iniziative del soggetto giuridico canonico; in particolare potrebbe prescrivere che siano applicati – *mutatis mutandis* – i principi contabili legali²⁵ e quelli elaborati da altre fonti

operazioni monetarie o tutte le operazioni economiche). Questo ordine è oggi molto favorito dagli strumenti informatici.

²³ È complessa l'amministrazione (o, meglio, la gestione) di un ente quando, per esempio, vi sono significativi interstizi temporali tra la manifestazione di una spesa/provento (profilo economico) e il relativo pagamento/incasso (profilo monetario), oppure quando non sono trascurabili i fatti che hanno solo manifestazione economica e non monetaria (ammortamenti, accantonamenti, fondi). In questi casi, infatti, la contabilità che considera solo le entrate e le uscite trascurerebbe troppi fatti da rendere troppo parziale – e dunque non attendibile – l'intero sistema delle rilevazioni contabili.

²⁴ La compensazione si muove agevolmente utilizzando denaro contante: a tal proposito si ricorda che anche gli enti ecclesiastici sono soggetti alle norme civili che limitano l'uso del contante, anche quando si tratta di singoli pagamenti e elargizioni (offerte) ricevuti dalla parrocchia.

²⁵ Art. 2219 cod. civ. «*Tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine. Non vi si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili*»; art.

autorevoli²⁶, salvo aggiungere eventualmente altre indicazioni specifiche, soprattutto in relazione alle cosiddette attività di religione o culto (al fine, per esempio, di dare evidenza nel rendiconto canonico ad alcuni dati altrimenti non visibili). La scelta di recepire integralmente i principi delle scritture contabili proprie dell'ordinamento statale/tributario potrebbe anche essere limitata alle sole attività commerciali dell'ente ecclesiastico in quanto ad esse è già tenuto ai sensi della normativa concordataria (art. 7, c. 3, L. 121/1985 e art. 144, c. 2, D.P.R. 917/1986).

Sarebbe invece fonte di non pochi problemi (anche giuridici²⁷) la scel-

2423 cod. civ. «1. Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario e dalla nota integrativa. 2. Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio. 3. Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo. 4. Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione. 5. Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato. 6. Il bilancio deve essere redatto in unità di euro, senza cifre decimali, ad eccezione della nota integrativa che può essere redatta in migliaia di euro»; 2324-bis cod. civ. «Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi: 1) la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività; 1-bis) la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto; 2) si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio; 3) si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento; 4) si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo; 5) gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente; 6) i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro. Deroghe al principio enunciato nel numero 6) del comma precedente sono consentite in casi eccezionali. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico».

²⁶ Con tutte le cautele del caso, può essere opportuno verificare l'applicabilità anche agli enti canonici delle indicazioni elaborate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti per gli enti *non profit*.

²⁷ In caso di verifiche fiscali, la doppia contabilità non depone mai a favore del contribuente.

ta di elaborare due serie indipendenti di scritture contabili in riferimento ai medesimi fatti: una per redigere il rendiconto canonico, la seconda per predisporre il bilancio eventualmente richiesto agli enti ecclesiastici dalla normativa civile/tributaria.

3.3 Le scritture contabili

Tanto il bilancio consuntivo quanto il rendiconto canonico necessitano di un sistema di scritture contabili (la cosiddetta “contabilità generale”) attraverso le quali i fatti rilevanti sono annotati in modo ordinato e osservando le regole contabili prescelte.

Come già accennato l’affidabilità del bilancio/rendiconto dipende quasi esclusivamente dalla correttezza di ciascuna scrittura contabile e dalla completezza dei dati che vengono rilevati e catalogati. Mancando le scritture contabili o anche in presenza di scritture solo apparentemente complete e coerenti, i documenti contabili di fine anno non solo non hanno alcuna capacità di offrire una conoscenza di quanto realmente accaduto ma sono anche all’origine di pericolosi errori di valutazione.

Le stesse scritture sono anche alla base del sistema del “controllo di gestione” che consente all’amministratore di verificare se e quanto si va realizzando il progetto elaborato attraverso il *budget*.

Alla base di questo sistema di rilevazione vi è il “piano dei conti” la cui funzione è quella di permettere di dare un nome preciso ai molteplici e diversi fatti che concorrono a comporre la gestione delle attività del soggetto che ne è titolare; è come una griglia di lettura che permette di incasellare ogni operazione economica, finanziaria e patrimoniale al fine di poter rappresentare nel modo più adeguato possibile la vita di un soggetto e di tutte le sue attività.

Per questo motivo è necessario prestare molta cura alla predisposizione del piano dei conti, proprio come se si dovesse preparare un abito su misura; cura che non può essere affidata soltanto alla competenza del contabile. Ancora l’esempio dell’abito può essere d’aiuto: come un sarto non può disegnarlo senza conoscere i desideri di colui che lo indosserà, così compete all’amministratore (e all’Ordinario) descrivere le attività dell’ente ed indicare i criteri che presiedono alla loro rilevazione/lettura.

Il caso “parrocchia” è una buona palestra per provare a costruire la base del piano dei conti.

In principio l’amministratore deve elencare i diversi ambiti/attività che costituiscono la vita della parrocchia:

a) Attività di religione e culto (lett. a, art. 16, L. 222/1985)

1. le attività liturgiche
2. le attività di catechesi e di formazione cristiana (dai ragazzi agli anziani) in senso stretto
3. le attività educative rivolte ai ragazzi-giovani (oratorio)
4. le attività caritative

- b) *Attività diverse da quelle di religione o culto (lett. b, art. 16, L. 222/1985)*
5. le attività culturali (non riconducibili a quelle educative)
 6. le attività commerciali (il cine-teatro, il bar, la scuola, l'affitto di spazi-campi)
- c) *Attività di gestione e cura del patrimonio*
7. la manutenzione ordinaria degli immobili destinati alle attività di cui alle lettere a) e b)
 8. la manutenzione straordinaria degli immobili destinati alle attività di cui alle lettere a) e b)
 9. la gestione ordinaria degli immobili concessi a terzi (comodati, locazioni, diritti reali)
 10. la gestione straordinaria degli immobili concessi a terzi (comodati, locazioni, diritti reali)
 11. la gestione del patrimonio finanziario
 12. la gestione dei debiti.

L'elenco delle attività/iniziativa è poi la base per definire i diversi "centri di costo", cioè quei poli che in senso figurato calamitano i diversi eventi amministrativi e che potranno avere una puntuale e distinta rappresentazione in sede di rielaborazione del bilancio consuntivo.

A partire dall'elenco completo delle attività/iniziativa sarà possibile predisporre il piano dei conti²⁸ che deve essere commisurato alla configurazione di quel preciso ente e delle sue attività (cioè non inutilmente particolareggiato o stringato).

In sede di rilevazione contabile si dovrà prestare attenzione non solo a registrare in modo corretto i conti interessati, ma anche ad attribuire ogni operazione al centro di costo corrispondente²⁹.

Le singole scritture devono essere realizzate utilizzando i medesimi

²⁸ G. AIROLDI – G. BRUNETTI – V. CODA, *Corso di economia aziendale*, Il Mulino, 2005, 280 «Il Piano dei Conti è lo strumento di attuazione della contabilità e consiste in un elenco di conti, ordinati e collegati tra loro, in vista degli obiettivi conoscitivi che si intendono perseguire e tenendo conto, altresì, delle norme vigenti (civili e fiscali) e delle esigenze interne dell'azienda. Le regole di registrazione riguardano i modi e i temi di iscrizione nei conti dei valori».

²⁹ Un esempio può chiarire il procedimento. In parrocchia possono essere presenti più contatori dell'energia elettrica, ciascuno destinato ad un fabbricato (e, dunque, ad una attività): le abitazioni dei sacerdoti, l'edificio chiesa, l'oratorio, la scuola per l'infanzia. Quando si riceve una fattura relativa all'energia elettrica sarà sempre addebitato l'unico conto di costo "energia elettrica", ma nel contempo si dovrà annotare anche a quale centro di costo corrisponde quella fattura. Questo modo di procedere consente in sede di rielaborazione di bilancio di dare evidenza sia all'incidenza complessiva del costo dell'energia elettrica per la parrocchia, sia di verificare l'incidenza delle spese di energia elettrica per ciascun centro di costo. Analogamente si procederà in relazione alle offerte percepite dalla parrocchia che possono essere riferite alle attività liturgiche, alle attività di oratorio, alle attività caritative, ecc.

criteri contabili, altrimenti sarebbe pregiudicata la loro capacità di raccogliere con ordine e coerenza i fatti rilevati.

Due sono le principali opzioni che l'amministratore e il contabile devono operare:

- a) in relazione al tipo di evento che si rileva
 - si annotano solo i movimenti monetari (il pagamento di una fattura) oppure
 - si annota anche il semplice verificarsi del profilo economico (il ricevimento della fattura che sarà pagata in seguito);
- b) in relazione al tempo
 - i fatti annotati sono imputati nell'anno in cui si verifica la manifestazione monetaria (il costo grava sull'esercizio in cui è stato pagato),
 - i fatti annotati sono imputati all'anno di competenza e non a quello di pagamento (gli stipendi del mese di dicembre 2015 gravano sull'anno 2015 e non sull'anno successivo in ragione della data di pagamento).

Da quando i sistemi informatici hanno fatto capolino anche nell'ambito della contabilità è assai più semplice procedere alle singole scritture ed anche arricchirle con altre notizie che, come anticipato, sono decisive per rielaborare i bilanci, per leggere adeguatamente i risultati annuali e per verificare durante l'anno gli eventuali scostamenti del *budget*; ciononostante resta sempre necessaria l'attenta cura del contabile e dell'amministratore per evitare che piccole incoerenze, ripetute nel tempo, generino risultati complessivi del tutto falsati.

Quando l'ente ecclesiastico gestisce anche attività considerate commerciali dall'ordinamento tributario, deve tenere una contabilità separata e applicare le norme fiscali. In questo caso la parrocchia potrebbe operare come segue:

- provvedere (in proprio o attraverso uno studio di contabilità) alla tenuta delle scritture contabili fiscali di tutte le attività commerciali, attribuendo a ciascuna uno specifico centro di costo,
- provvedere in proprio alla registrazione di tutti gli eventi che non si riferiscono alle attività commerciali, impostando un secondo sistema di scritture contabili, sempre articolate per centri di costo.

Alla chiusura dell'esercizio annuale, sarà elaborato il bilancio consuntivo a partire dalle scritture contabili delle attività diverse da quelle commerciali e in sede di rielaborazione del bilancio potrà aggiungersi la sezione relativa alle attività commerciali.

Così facendo vi è la garanzia che le due scritture contabili siano del tutto distinte (e il medesimo fatto non sia registrato in entrambe); nel contempo si può però avere un unico bilancio della parrocchia, comprendente sia le attività non commerciali, sia quelle commerciali.

Le operazioni di importazione nell'unico bilancio della parrocchia della sezione relativa alle attività commerciali (elaborata dallo studio di contabilità) possono essere gestite attraverso un adeguato programma informatico.

4. IL CONTROLLO DI GESTIONE E IL *BUDGET* DELLA PARROCCHIA

Le scritture contabili e il bilancio consuntivo sono sempre in ritardo(!) in quanto registrano e rappresentano con un ordine predeterminato i fatti già accaduti. Ciò non significa che siano operazioni di scarsa utilità; al contrario permettono di aver coscienza dello stato di salute dell'ente e delle sue attività.

Certamente non sono in grado di allertare l'amministratore in riferimento a fatti potenzialmente pericolosi o semplicemente ad accadimenti fuori controllo.

La necessità – perché di necessità si tratta – di poter disporre della situazione quasi in tempo reale e, ancor prima, di dare un indirizzo preciso alle attività di gestione dei beni e delle attività³⁰ è assicurata invece dal "sistema di controllo di gestione", che è costituito dal *budget* (economico, finanziario e patrimoniale) e dagli strumenti di *reporting* periodici.

Per quanto le attività ordinarie della parrocchia siano di norma stabili, non altrettanto può dirsi delle sue entrate e delle iniziative straordinarie (per es. opere di manutenzione significative sugli immobili, nuove iniziative, anche pastorali, rese necessarie dal contesto sociale, riorganizzazione delle parrocchie limitrofe ora affidate ad un medesimo sacerdote). Inoltre non sono gli automatismi a custodire la buona gestione delle attività; anche quando le iniziative si replicano (la vita liturgica, l'attività di oratorio e quella caritativa) la decisione cosciente dell'amministratore è il primo indizio di una gestione guidata e non subita.

Oggi questa operazione può godere dell'ausilio di sistemi e programmi informatici, ma per le medesime ragioni sopra illustrate è necessario che sia governata dall'amministratore assistito dal contabile.

A partire dai centri di costo che rimangono attivi e dai risultati registrati negli esercizi precedenti è possibile elaborare il *budget* dell'esercizio successivo (o degli esercizi successivi³¹) quantificando i fattori produttivi necessari per dar vita alle diverse iniziative. In altri termini se per produrre un determinato servizio (liturgico, educativo, caritativo, culturale, commerciale) o per provvedere alla cura del patrimonio immobiliare occorre sostenere determinate spese o disporre di determinate risorse finanziarie, il *budget* deve quantificare con sufficiente precisione le diverse necessità.

Questo momento è altamente significativo perché impone a colui che ha la responsabilità amministrativa di allocare sui diversi centri di costo le risorse che gli sono affidate e quelle che può raccogliere (finanziamenti); le

³⁰ Si veda l'articolo *Il bilancio preventivo e gli enti ecclesiastici*, in *exLege* n. 3/2014.

³¹ Per alcune attività è assolutamente necessario procedere all'elaborazione di un *budget* pluriennale, in ragione del fatto che la stessa attività si completerà in un arco temporale pluriennale. È il caso delle ristrutturazioni degli edifici o di un intervento per superare la crisi e ripianare le perdite (economiche e finanziarie) dell'attività scolastica.

scelte operate dicono infatti gli effettivi obiettivi e le priorità.

Il *budget* non si struttura però su un orizzonte bidimensionale (cosa e quanto) ma deve prestare attenzione anche alla cosiddetta profondità di campo, ovvero proiettandosi nel tempo, in quanto le risorse necessarie per le attività di norma non devono sussistere tutte e subito; inoltre le risorse che nel tempo saranno necessarie possono essere in parte generate dalle stesse attività (per es. per pagare gli stipendi degli insegnanti ad ogni fine mese si può far conto anche della liquidità generata dalle rette pagate dalle famiglie; per pagare le forniture di metano che hanno un picco nei primi mesi dell'anno, si può far conto sulla liquidità generata dalle offerte natalizie).

In termini molto semplificati il *budget* della parrocchia deve, dunque, quantificare le molteplici necessità per i diversi centri di costo ed articolarsi in periodi temporali (trimestrali/quadrimestrali).

Se può essere ragionevolmente semplice procedere alla quantificazione delle spese/costi e delle necessità finanziarie/patrimoniali, non altrettanto può dirsi in merito al reperimento delle risorse necessarie: in questa fase la prudenza e l'obiettività devono guidare l'azione dell'amministratore, in quanto le scorciatoie sono pessime soluzioni (per es. rispondere alle necessità finanziarie legate ad una ristrutturazione significativa attraverso un'apertura di credito per poter pagare i fornitori ... e poi dimenticarsi del problema perché nell'immediato sarà sufficiente avere risorse per pagare gli interessi passivi).

Il *budget* ben elaborato è una preziosa risorsa ma chiede di essere accompagnato da adeguati strumenti di *reporting* periodico. Di nuovo soccorre il sistema di scritture contabili in quanto la rilevazione di quanto accaduto nel trimestre/quadrimestre consente di elaborare dei bilanci infra annuali e di rielaborarli al fine di evidenziare gli scostamenti che si sono verificati in relazione ai diversi centri di costo.

Queste evidenze consentono all'amministratore di rivedere le previsioni e gli impegni alla luce di quanto realmente avvenuto, oppure di intervenire per reperire le risorse mancanti qualora gli impegni non possano essere modificati (per es. la carenza di liquidità nell'attività scolastica causata da un ritardo nei pagamenti dei contributi pubblici non può condurre alla riduzione degli stipendi degli insegnanti; occorre invece accendere una linea di credito a breve con gli istituti bancari oppure attingere alla liquidità in eccesso generata da altre attività parrocchiali).

È evidente che il tempismo è decisivo; pertanto occorre provvedere alle rilevazioni contabili in un tempo assai prossimo al verificarsi degli eventi. Non è escluso che qualora vi sia la necessità di monitorare determinate attività (per es. l'attività scolastica in crisi o l'opera di ristrutturazione dell'oratorio) si possa procedere quasi in tempo reale alle sole rilevazioni contabili relative a quell'iniziativa.

ALLEGATO A

Classificazione degli enti ecclesiastici ai fini del riconoscimento civile

- a) Enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa**
1. Conferenza Episcopale Italiana can. 449 § 2
 2. Regioni ecclesiastiche can. 433 § 2
 3. Province ecclesiastiche can. 432 § 2
 4. Diocesi, abbazie e prelature territoriali can. 368
 5. Vicariati foranei e altri raggruppamenti di parrocchie can. 374 § 2
 6. Capitoli can. 504
 7. Parrocchie can. 515 § 3
 8. Chiese can. 556
 9. Cappellanie can. 564
- b) Seminari**
10. Seminari, accademie, collegi, facoltà e altri istituti per ecclesiastici e religiosi o per la formazione nelle discipline ecclesiastiche can. 238 § 1
- c) Istituti religiosi e secolari**
11. Istituti religiosi, province e case can. 634 § 1
 12. Istituti secolari can. 710
- d) Società di vita apostolica**
13. Società di vita apostolica, province e case can. 741 § 1
- e) Associazioni pubbliche di fedeli**
14. Associazioni pubbliche di fedeli, confederazioni can. 313
- f) Fondazioni**
15. Istituti per il sostentamento del clero can. 1274 § 1
 16. Fondazioni autonome can. 1303 § 1
- g) Altre persone giuridiche canoniche**
17. Persone giuridiche non classificate sopra can. 113 § 2

IL PAGAMENTO DEL CANONE RAI¹

La legge di stabilità 2016 ha introdotto alcune novità che riguardano il pagamento del canone RAI per l'uso privato.

In particolare i commi 153 e seguenti della legge n. 208 del 28 dicembre 2015 hanno modificato il vecchio regio decreto legge n. 246 del 21 febbraio 1938, *Disciplina degli abbonamenti alle radioaudizioni*, prevedendo che:

- il canone per uso privato relativo all'anno 2016 è ridotto ad euro 100;
- per le sole persone fisiche², l'esistenza di un'utenza per la fornitura di energia elettrica (ad uso domestico residente³) laddove hanno la residenza fa presumere la detenzione di un apparecchio atto o adattabile alla ricezione delle radioaudizioni;
- per superare la presunzione di detenzione la persona fisica intestataria dell'utenza dovrà semplicemente rilasciare una dichiarazione ai sensi del decreto del presidente della repubblica n. 445 del 28 dicembre 2000;
- in mancanza della predetta dichiarazione e verificata l'esistenza di una fornitura di energia elettrica il canone sarà addebitato sulle fatture emesse dalla impresa elettrica in 10 rate di pari importo.

1. IL CANONE RAI: ORDINARIO O SPECIALE

Il regio decreto legge n. 246/1938, dopo aver definito all'articolo 1 quando sorge l'obbligo di pagare il canone, distingue due diverse fattispecie che incidono sul modo e sull'importo del canone dovuto:

¹ L'articolo è aggiornato al giorno 22 maggio 2016, anche in riferimento alle pagine *web* citate.

² Questa nuova presunzione non riguarda le utenze intestate alle persone giuridiche (per es. la parrocchia, la diocesi, l'istituto di vita consacrata, la fondazione, l'associazione); pertanto le persone giuridiche non sono tenute a presentare alcuna dichiarazione.

³ Così precisa la FAQ n. 1 in www.abbonamenti.rai.it/Ordinari/faq.aspx.

- articolo 2 (e seguenti) che disciplina il canone dovuto per le «radioaudizioni per uso privato»,
- articolo 27 che detta le regole per «il canone di abbonamento dovuto per le audizioni date in locali pubblici od aperti al pubblico» o, come precisa il decreto legislativo luogotenenziale n. 458 del 21 dicembre 1944, il canone dovuto «qualora le radioaudizioni siano effettuate in esercizi pubblici o in locali aperti al pubblico o comunque fuori dell'ambito familiare, o gli apparecchi radioriceventi siano impiegati a scopo di lucro diretto o indiretto [...]».

Le parrocchie, come anche gli altri enti ecclesiastici, potrebbero trovarsi interessati ad entrambe le fattispecie⁴:

- il canone speciale per tutti gli usi diversi da quelli riconducibili agli usi privati,
- il canone ordinario per gli apparecchi televisivi utilizzati nelle abitazioni private.

Il canone è dovuto in misura diversa per gli usi privati e per gli usi commerciali.

Circa il *quantum* dovuto, la novità 2016 riguarda solo gli apparecchi destinati all'uso privato, intendendo l'uso in ambito familiare, per i quali l'importo complessivo è stato determinato in euro 100, rispetto alla somma di euro 113,50 richiesta per l'anno 2015. Per quanto riguarda invece gli abbonamenti speciali il decreto ministeriale del 30 dicembre 2015 ha confermato gli importi fissati per l'anno 2015.

2. QUANDO L'IMPOSTA (CANONE) È DOVUTA

L'articolo 1 del regio decreto legge n. 246/1938 impone l'obbligo di pagare il canone a «*chiunque detenga uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione delle radioaudizioni*».

La Corte Costituzionale⁵ ha qualificato di natura fiscale tale obbligazione

⁴ Anche se le novità introdotte con la Legge di Stabilità 2016 riguardano solo i canoni ordinari, il presente articolo tratterà anche dell'abbonamento speciale nei limiti richiesti per ben illustrare i nuovi adempimenti e i soggetti che vi sono tenuti.

⁵ La Sent. n. 284 del 26.6.2002 della Corte Costituzionale ha riconosciuto che si tratta di un'imposta di scopo connessa alla mera detenzione dell'apparecchio e non al suo effettivo utilizzo: «*Il cosiddetto canone di abbonamento alle radioaudizioni e alla televisione, benché all'origine apparisse configurato come corrispettivo dovuto dagli utenti del servizio riservato allo Stato ed esercitato in regime di concessione, ha da tempo assunto, nella legislazione, natura di prestazione tributaria, fondata sulla legge, come questa Corte riconobbe quando dichiarò non fondati i dubbi di legittimità costituzionale prospettati sotto il profilo della pretesa incompatibilità della tutela penale, allora apprestata in relazione all'adempimento del relativo obbligo, con l'asserita natura contrattuale del rapporto fra l'utente e la concessionaria (sentenza n. 81 del 1963). E se in un primo tempo sembrava prevalere la configurazio-*

connessa alla mera detenzione di un apparecchio televisivo⁶: dunque è irrilevante il fatto che l'apparecchio sia o meno utilizzato e l'obbligo di pagare il canone compete non al proprietario dell'apparecchio ma a colui che lo detiene.

Circa la definizione di apparecchi atti o adattabili alla ricezione delle radioaudizioni è recentemente intervenuto il Ministero dello Sviluppo Economico che con la Nota n. 28019 del 20 aprile 2016 ha precisato che: «*Per apparecchio televisivo si intende un apparecchio in grado di ricevere, decodificare e visualizzare il segnale digitale terrestre o satellitare, direttamente (in quanto costruito con tutti i componenti tecnici necessari) o tramite decoder o sintonizzatore esterno. Per sintonizzatore si intende un dispositivo, interno o esterno, idoneo ad operare nelle bande di frequenze destinate al servizio televisivo secondo almeno uno degli standard previsti nel sistema italiano per poter ricevere il relativo segnale TV. Non costituiscono quindi apparecchi televisivi computer, smartphone, tablet, ed ogni altro dispositivo se privi del sintonizzatore per il segnale digitale terrestre o satellitare.*».

Da ciò deriva che:

- la parrocchia è obbligata a pagare il canone speciale⁷ per gli apparecchi televisivi presenti negli ambienti parrocchiali diversi dalle abitazioni, anche quando siano utilizzati solo come monitor/video;
- il sacerdote che utilizza l'abitazione parrocchiale è tenuto a pagare il canone ordinario anche qualora l'apparecchio televisivo sia di proprietà della parrocchia.

3. I FATTI CHE FANNO PRESUMERE LA DETENZIONE DI UN APPARECCHIO TELEVISIVO

Il nuovo testo dell'articolo 1 del regio decreto legge n. 246/1938 presume la detenzione di un apparecchio televisivo quando:

ne del canone come "tassa", collegata alla fruizione del servizio, in seguito lo si è piuttosto riconosciuto come imposta, facendo leva sulla previsione legislativa dell'art. 15, secondo comma, della legge n. 103 del 1975, secondo cui il canone è dovuto anche per la detenzione di apparecchi atti alla ricezione di programmi via cavo o provenienti dall'estero (sentenza n. 535 del 1988). [...] Il canone radiotelevisivo costituisce in sostanza un'imposta di scopo, destinato come esso è, quasi per intero (a parte la modesta quota ancora assegnata all'Accademia nazionale di Santa Cecilia), alla concessionaria del servizio pubblico radiotelevisivo (art. 27, comma 8, della legge 23 dicembre 1999, n. 488)».

⁶ Sempre la Sent. n. 284/2002 conferma che la detenzione deve riguardare uno o più apparecchi atti non solo alla ricezione via etere ma anche a quella via cavo o dei programmi provenienti dall'estero (cf L. n. 103/1975).

⁷ È dovuto il canone speciale e non quello per uso privato qualora il televisore sia collocato in parrocchia in luogo diverso dall'abitazione privata dei sacerdoti. Qualora, invece, l'apparecchio televisivo sia collocato in un ambiente destinato ad abitazione privata si è tenuti al pagamento del canone ordinario.

- esiste un impianto aereo atto alla captazione o trasmissione di onde elettriche o di un dispositivo idoneo a sostituire l'impianto aereo,
- esistono linee interne per il funzionamento di apparecchi radioelettrici,
- esiste un'utenza per la fornitura di energia elettrica nel luogo in cui un soggetto ha la sua residenza anagrafica (novità).

È di tutta evidenza che l'ultima fattispecie rende assai agevole pretendere il pagamento del canone, in quanto sarà onere del soggetto residente dare la prova contraria.

Come anticipato l'ultima presunzione riguarda però solo la detenzione dell'apparecchio per uso privato e quelli destinati ad usi che eccedono l'ambito familiare. In quest'ultimo caso (televisori collocati in esercizi pubblici, in locali aperti al pubblico o comunque fuori dall'ambito familiare, o impiegati a scopo di lucro, diretto o indiretto) la normativa non ha subito modifiche.

Altrettanto deve dirsi quando le utenze per la fornitura di energia elettrica sono intestate a enti giuridici (come è il caso delle parrocchie); in questi casi non scatta mai alcuna presunzione di detenzione: né in riferimento agli apparecchi televisivi utilizzati in oratori o negli uffici parrocchiali o nelle sale polifunzionali, né per quelli collocati nelle abitazioni destinate ai sacerdoti. Rimane però l'obbligo di pagare il canone (ordinario o speciale) qualora in questi ambienti siano presenti apparecchi televisivi.

4. LA NUOVA PRESUNZIONE PUÒ INTERESSARE I SACERDOTI, I RELIGIOSI E LE RELIGIOSE

La nuova presunzione interessa però anche i sacerdoti quando sono intestatari dell'utenza elettrica dell'abitazione di famiglia (presso la quale hanno mantenuto la residenza). In questo caso sarà infatti necessario predisporre la dichiarazione prevista dall'articolo 1.

Quando, invece, pur avendo mantenuto la residenza presso l'abitazione di famiglia, l'utenza elettrica è intestata ad altro soggetto (per es. genitori, sorelle o fratelli) il canone non sarà pagato dal sacerdote – che neppure sarà tenuto a presentare la dichiarazione di non possesso – ma da colui che è titolare del contratto⁸. Analogamente accadrà quando anche l'abbonamento ordinario è intestato ad un altro soggetto che ha la residenza nella medesima abitazione (per es. di famiglia) in cui risulta essere residente il sacerdote.

⁸ Si veda la FAQ n. 1 in www.abbonamenti.rai.it/Ordinari/faq.aspx: «*Chi deve pagare il canone in famiglia, se la moglie ha sempre pagato l'abbonamento tv mentre l'utenza elettrica residenziale è invece intestata al marito? Se marito e moglie appartengono alla medesima famiglia anagrafica, il canone è dovuto una sola volta. Il canone sarà addebitato solo sulla fattura per la fornitura di energia elettrica intestata al marito e lo sportello SAT procederà alla voltura del canone di abbonamento nei confronti del marito. Nessuna dichiarazione sostitutiva deve essere presentata dalla moglie o dal marito*».

Sempre in riferimento alla residenza/abitazione del sacerdote (o del religioso o della religiosa) possono darsi altre situazioni:

- a) se ha la residenza anagrafica presso la parrocchia (o presso la casa religiosa), detiene un apparecchio televisivo ed è titolare dell'utenza per la fornitura di energia elettrica di questa abitazione, pagherà il canone ordinario attraverso la nuova modalità dell'addebito automatico nella fattura elettrica;
- b) se ha la residenza anagrafica presso la parrocchia (o presso la casa religiosa), detiene un apparecchio televisivo ma non è titolare dell'utenza per la fornitura di energia elettrica dell'abitazione utilizzata (in quanto è intestata, per es., alla parrocchia o all'istituto religioso), dovrà comunque pagare il canone utilizzando il modello F24;
- c) se non ha la residenza anagrafica presso la parrocchia (o presso la casa religiosa), detiene un apparecchio televisivo ed è titolare dell'utenza per la fornitura di energia elettrica dell'abitazione utilizzata, dovrà comunque pagare il canone utilizzando il modello F24⁹;
- d) se non ha la residenza anagrafica presso la parrocchia (o presso la casa religiosa), detiene un apparecchio televisivo ma non è titolare dell'utenza per la fornitura di energia elettrica dell'abitazione utilizzata (in quanto è intestata alla parrocchia o all'istituto religioso), dovrà comunque pagare il canone utilizzando il modello F24.

Vi è poi il caso di detenzione dell'apparecchio televisivo (cioè della titolarità di un abbonamento ordinario) da parte di un sacerdote o religioso o religiosa che abita con altri sacerdoti o religiosi o religiose¹⁰; possono darsi tre diverse situazioni:

- se i sacerdoti o i religiosi o le religiose costituiscono un'unica famiglia anagrafica¹¹ (e ciò risulta all'anagrafe comunale in forza di loro dichiara-

⁹ In questa ipotesi, infatti, non dovrebbe scattare la presunzione – e, dunque, l'addebito in fattura – in quanto manca il requisito della residenza presso l'abitazione ove è attivata l'utenza di cui è titolare. Si veda la FAQ n. 5 in www.abbonamenti.rai.it/Ordinari/faq.aspx

¹⁰ Questa situazione è assai diffusa in Italia in quanto è fatto comune che più sacerdoti addetti ad una o più parrocchie abitino presso la medesima abitazione. Altrettanto può dirsi delle piccole comunità religiose (maschili o femminili).

¹¹ Così intende la famiglia anagrafica il D.P.R. n. 223 del 30.5.1989 «*un insieme di persone legate da vincoli di matrimonio, parentela, affinità, adozione, tutela o da vincoli affettivi, coabitanti ed aventi dimora abituale nello stesso Comune (unico nucleo familiare); una famiglia anagrafica può essere costituita da una sola persona. I soggetti che effettuano dichiarazioni anagrafiche chiariscono se nell'abitazione sita all'indirizzo di residenza sono già iscritte delle persone ed indicano se sussistono o non sussistono, rapporti di coniugio, parentela, affinità, adozione, tutela o vincoli affettivi con esse. Persone o famiglie che coabitano nella stessa abitazione possono dar luogo, a distinte famiglie anagrafiche (distinti nuclei familiari) solo se tra i componenti delle due famiglie non vi sono tali vincoli. Nella pubblicazione Metodi e Norme, serie B, numero 29 del 1992, redatta congiuntamente dall'ISTAT (Istituto Nazionale di Statistica) e dal Ministero dell'Interno, si precisa che la prova dei "vincoli*

zione anagrafica) il canone pagato da uno di essi (non rileva se con l'addebito in fattura o mediante modello F24) esonera gli altri da qualsiasi obbligo di dichiarazione o di pagamento in riferimento all'apparecchio presente nell'abitazione¹²;

- se, invece, i sacerdoti o i religiosi o le religiose non costituiscono una famiglia anagrafica (difettando la residenza presso l'abitazione utilizzata assieme) ed uno di essi è titolare di un abbonamento ordinario e provvede al suo pagamento, si deve comunque ritenere che gli altri non siano tenuti ad alcuna dichiarazione o al pagamento in quanto la detenzione dell'apparecchio risulta essere in capo a colui che ha provveduto al pagamento e non agli altri coabitanti;
- se l'abbonamento dell'apparecchio televisivo presente nell'abitazione utilizzata da più sacerdoti o da più religiosi o da più religiose risulta essere intestato alla parrocchia o all'istituto religioso¹³ nessun adempimento è chiesto ai sacerdoti o ai religiosi o alle religiose.

Un caso diverso dalle coabitazioni appena esaminate è quello delle grandi comunità di sacerdoti, religiosi o religiose, quali sono i seminari, le case del clero (anziano) o le case religiose (di formazione o per religiosi anziani). In queste situazioni deve essere attivato un abbonamento speciale in capo al Seminario o all'Istituto Religioso o all'ente ecclesiastico che gestisce la casa del clero¹⁴.

Ciò che rende diversa questa fattispecie rispetto alle piccole coabitazioni dei religiosi o del clero in appartamento è proprio la dimensione della struttura e il numero di apparecchi televisivi che esclude questi casi dal cosiddetto ambito familiare.

A parer di chi scrive sarebbe, pertanto, irrazionale pretendere che anche le coabitazioni di pochi sacerdoti o religiosi o religiose siano tenute ad

affettivi” di cui alla definizione di famiglia anagrafica (art. 4 del già citato Regolamento Anagrafico) viene riconosciuta alla dichiarazione che gli interessati rendono al momento della costituzione o subentro nella famiglia. La dichiarazione già resa sull’esistenza dei vincoli affettivi non può essere soggetta a continui ripensamenti. I vincoli stessi sono da ritenersi cessati soltanto con il cessare della coabitazione».

¹² Si veda la FAQ n. 1.15 in www.abbonamenti.rai.it/Ordinari/faq.aspx: «Chi deve pagare il canone in famiglia, se la moglie ha sempre pagato l’abbonamento tv mentre l’utenza elettrica residenziale è invece intestata al marito?».

¹³ In questo caso si dovrebbe trattare di un abbonamento speciale – pur se relativo ad un apparecchio per uso privato – in quanto quello ordinario dovrebbe poter essere intestato solo alle persone fisiche. Si deve considerare che l’abbonamento speciale è più oneroso rispetto a quello ordinario. Sarebbe, dunque, opportuno far cessare l’abbonamento speciale e attivare un abbonamento ordinario intestandolo ad un sacerdote o ad un religioso o ad una religiosa.

¹⁴ Si veda la FAQ “particolari casi di canone speciale” in www.abbonamenti.rai.it/speciali/faqspeciali.aspx: «La normativa vigente impone l’obbligo del pagamento di un canone speciale a chiunque detenga uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione delle trasmissioni radiotelevisive al di fuori dell’ambito familiare».

attivare un abbonamento speciale. Infatti questi casi – ove è presente un solo televisore – sono di fatto equiparabili alle convivenze tra studenti o lavoratori per i quali non pare essere chiesto l’abbonamento speciale pur in mancanza di vera “famiglia anagrafica”.

5. L’ADDEBITO IN FATTURA

L’articolo 3 della Legge di Stabilità ha introdotto una nuova modalità di riscossione del canone per coloro che sono «*titolari di utenza di fornitura di energia elettrica di cui all’articolo 1, secondo comma, secondo periodo, il pagamento del canone avviene in dieci rate mensili, addebitate sulle fatture emesse dall’impresa elettrica aventi scadenza del pagamento successiva alla scadenza delle rate. Le rate, ai fini dell’inserimento in fattura, s’intendono scadute il primo giorno di ciascuno dei mesi da gennaio ad ottobre. L’importo delle rate è oggetto di distinta indicazione nel contesto della fattura emessa dall’impresa elettrica e non è imponibile ai fini fiscali. Le somme riscosse sono riversate direttamente all’Erario mediante versamento unitario di cui all’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni*».

In forza di questa nuova modalità il gestore della fornitura di energia elettrica addebita automaticamente le rate scadute (il canone annuale infatti è suddiviso in n. 10 rate di pari importo) nella prima fattura emessa a partire dal mese di gennaio di ogni anno. Il comma 159 dell’articolo 1 della Legge di Stabilità ha previsto una deroga limitatamente all’anno 2016 disponendo che il primo addebito avverrà non con la fattura di gennaio ma con la prima fattura che sarà emessa a far data dal 1° luglio 2016 e riguarderà tutte le rate già scadute (dovrebbero essere le 7 rate da gennaio a luglio 2016)¹⁵.

Per beneficiare di questa modalità di pagamento del canone il titolare dell’abbonamento non deve fare alcunchè in quanto è l’Agenzia delle entrate a dover fornire alle imprese elettriche ogni dato utile a individuare i soggetti obbligati¹⁶.

¹⁵ C. 159, art. 1, L. n. 208/2015 «*In sede di prima applicazione di quanto disposto dai commi da 152 a 158: a) avuto riguardo ai tempi tecnici necessari all’adeguamento dei sistemi di fatturazione, nella prima fattura successiva al 1° luglio 2016 sono cumulativamente addebitate tutte le rate scadute*».

¹⁶ C. 159, art. 1, L. n. 208/2015 «*In sede di prima applicazione di quanto disposto dai commi da 152 a 158: a) [...] b) l’Agenzia delle entrate mette a disposizione delle imprese elettriche, per il tramite del sistema informativo integrato istituito presso l’Acquirente Unico Spa dall’articolo 1-bis del decreto-legge 8 luglio 2010, n. 105, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 agosto 2010, n. 129, l’elenco dei soggetti esenti ai sensi delle disposizioni vigenti o che abbiano presentato la dichiarazione di cui al comma 153, lettera a), e fornisce ogni dato utile a individuare i soggetti obbligati; c) le imprese elettriche all’atto della conclusione dei nuovi contratti*

All'abbonato rimane, però, l'obbligo di comunicare alle imprese elettriche ogni variazione che incide sul dovere/diritto dell'impresa elettrica di addebitare il canone in fattura (per es. trasferimento della residenza mantenendo la titolarità dell'utenza elettrica e la detenzione del televisore).

Al fine di evitare dubbi il comma 157 della Legge di Stabilità ha precisato che le «*autorizzazioni all'addebito diretto sul conto corrente bancario o postale ovvero su altri mezzi di pagamento*», date dal titolare dell'utenza di energia elettrica, «*si intendono in ogni caso estese al pagamento del canone di abbonamento televisivo*»¹⁷.

In riferimento a questa nuova modalità di riscuotere il canone rimangono ancora aperte alcune domande che non hanno ancora avuto un esplicito chiarimento:

- qualora l'impresa che fornisce l'energia elettrica non provveda all'addebito del canone in fattura, pur in presenza di tutte le condizioni (residenza anagrafica del detentore del televisore e titolarità dell'utenza), il titolare dell'utenza come deve comportarsi?
- qualora l'Erario contesti il mancato "riversamento"¹⁸ del canone da parte dell'impresa che lo ha addebitato in fattura, al titolare dell'utenza può essere richiesto un ulteriore pagamento?
- qualora l'impresa che fornisce l'energia elettrica addebiti il canone in fattura nonostante il titolare dell'utenza non abbia la residenza anagrafica presso l'abitazione servita (pur detenendo un apparecchio televisivo) o abbia presentato la prescritta dichiarazione (non detenendo alcun apparecchio televisivo), come deve comportarsi il titolare dell'utenza?

In questi casi non è chiaro quali potrebbero essere le conseguenze per il titolare del contratto di somministrazione di energia elettrica e/o quali siano gli obblighi che gravano su di lui.

6. ALTRI MODI DI PAGAMENTO DEL CANONE PER USO PRIVATO

L'addebito in fattura non è, però, l'unica modalità di pagamento per gli abbonamenti privati in quanto:

di fornitura acquisiscono la dichiarazione del cliente in ordine alla residenza anagrafica nel luogo di fornitura. Il cliente è tenuto a comunicare ogni successiva variazione».

¹⁷ Il c. 157 dell'art. 1, L. n. 208/2015 precisa che l'abbonato può sempre e comunque revocare l'autorizzazione all'addebito diretto.

¹⁸ Art. 3, R.D.L. n. 246/1938 «*Le somme riscosse sono riversate direttamente all'Erario mediante versamento unitario di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni. Le imprese elettriche devono effettuare il predetto riversamento entro il giorno 20 del mese successivo a quello di incasso e, comunque, l'intero canone deve essere riscosso e riversato entro il 20 dicembre*».

- il comma 1 dell'articolo 3 prevede ancora il servizio dei conti correnti postali e
- il nuovo comma precisa che l'addebito in fattura è ammesso solo per coloro che detengono un televisore e sono titolari di una fornitura elettrica per l'abitazione ove hanno la residenza anagrafica.

Quando invece una persona detiene un apparecchio televisivo e utilizza un'abitazione senza avere presso di essa la residenza anagrafica in che modo potrà pagare il canone?

Come visto sopra in questa situazione potrebbero trovarsi anche sacerdoti e religiosi che utilizzano le abitazioni parrocchiali o le case religiose e detengono un apparecchio televisivo senza essere titolari dell'utenza elettrica o avendo mantenuto altrove la residenza.

La bozza del Decreto del MISE previsto dall'articolo 1, comma 154 della legge n. 208/2015 (che ha già ottenuto il parere favorevole da parte della Corte dei Conti ma non è stato ancora emanato) prevede all'articolo 3, comma 7, che tutte le persone fisiche che possiedono un televisore ma non sono titolari dell'utenza elettrica, debbano pagare il canone relativo all'anno in corso utilizzando il Modello F24 entro il 31 ottobre 2016, indicando un codice tributo che sarà appositamente istituito. Si resta però in attesa della emanazione del Decreto (e della relativa norma).

7. CESSAZIONE DELL'USO DELL'APPARECCHIO TELEVISIVO O SUA CESSIONE

L'articolo 10 del regio decreto legge n. 246/1938 consentiva di continuare a detenere l'apparecchio televisivo senza dover più corrispondere alcun canone a condizione che si chiedesse il cosiddetto "suggellamento"¹⁹. Ora il comma 158 dell'articolo 1 della Legge di Stabilità ha escluso la possibilità di avvalersi di tale facoltà a partire dall'anno 2016. Ciò significa che il canone è comunque dovuto anche se non si utilizza l'apparecchio televisivo che si detiene.

¹⁹ Art. 10, R.D.L. n. 246/1938: «Ove l'abbonato non intenda o non possa, per qualsiasi ragione, più usufruire delle radioaudizioni circolari e continui a detenere l'apparecchio presso di sé, deve presentare al competente Ufficio del Registro apposita denuncia su carta semplice non oltre il mese di novembre di ciascun anno, indicando il numero di iscrizione nel ruolo e specificando il tipo dell'apparecchio di cui è in possesso, il quale deve essere racchiuso in apposito involucri in modo da impedirne il funzionamento. La denuncia deve essere fatta a mezzo di lettera raccomandata con ricevuta di ritorno. [...] Qualora l'utente intenda riaprire l'apparecchio già suggellato, deve farne domanda su carta semplice in triplice esemplare al competente Ufficio del Registro, con il contemporaneo pagamento della somma di L. 5,20 da versarsi con vaglia postale intestato all'Ufficio medesimo. L'Ufficio del Registro, dopo aver preso nota di tale richiesta sul ruolo di consistenza degli abbonati, passerà i tre esemplari delle domande al competente Ufficio Tecnico Erariale».

Quando, invece, l'apparecchio televisivo è distrutto o assolutamente inservibile²⁰ è necessario – ai sensi dell'articolo 10 – darne comunicazione all'Ufficio del Registro²¹ al fine di non dover più pagare il canone. Considerato che in queste ipotesi viene meno la detenzione di un apparecchio televisivo – quando è distrutto – o rimane la detenzione di un oggetto non più utilizzabile come apparecchio televisivo, la comunicazione potrebbe avvenire utilizzando il nuovo modulo denominato «*Dichiarazione sostitutiva relativa al canone di abbonamento alla televisione per uso privato*».

Quando, invece, si cede la detenzione dell'apparecchio televisivo ad un'altra persona occorre dare comunicazione delle generalità e dell'indirizzo dell'acquirente²². Nell'ipotesi che avvenuta la cessione non si detenga più alcun televisore e si sia titolari di un'utenza elettrica occorre anche inviare la nuova «*Dichiarazione sostitutiva relativa al canone di abbonamento alla televisione per uso privato*» al fine di evitare l'addebito in fattura²³.

²⁰ Art. 11, R.D.L. n. 246/1938: «*La chiusura dell'apparecchio e la cessione od alienazione di esso a norma del precedente articolo come pure la distruzione o la assoluta inservibilità dell'apparecchio, ancorché dovuta a causa di forza maggiore, non danno diritto al rimborso del canone semestrale od annuale pagato a norma del presente decreto*».

²¹ Ora: Agenzia delle entrate – Direzione provinciale I di Torino – Ufficio territoriale di Torino I – Sportello S.A.T.

²² Art. 10, R.D.L. n. 246/1938: «*Qualora l'utente intenda cedere o alienare l'apparecchio è del pari obbligato alla denuncia di cui sopra, nella quale deve indicare il cognome, nome, paternità e domicilio del cessionario od acquirente. In questo caso è esonerato dall'obbligo del pagamento della somma di L. 10,20 di cui al comma precedente. L'utente con abbonamento semestrale che ceda o venda l'apparecchio entro il 1° semestre dell'anno è dispensato dal pagamento del canone relativo al 2° semestre a condizione che entro il 30 giugno denunci all'Ufficio del Registro presso il quale trovasi iscritto a ruolo l'avvenuta cessione con le generalità del cessionario o acquirente e compri che questo ultimo abbia pagato il canone. L'utente che ha effettuato le denunce di cui sopra deve altresì restituire al competente Ufficio del Registro, entro il 31 dicembre dell'anno in cui ha presentato le denunce medesime, il libretto di iscrizione a ruolo*».

²³ La necessità di questa seconda dichiarazione è confermata dall'esempio n. 14 pubblicato alla pagina www.abbonamenti.rai.it/ordinari/ilCanoneOrdinari.aspx: «*Famiglia composta da due coniugi. Un'abitazione. Utenza elettrica di tipo residenziale intestata al marito. Presentata, nel 2015, la disdetta del canone per la cessione dell'apparecchio TV. Assenza di ulteriori apparecchi televisivi. Domanda: è necessario presentare la dichiarazione sostitutiva? Risposta: Sì, se nel frattempo i coniugi non sono venuti in possesso di ulteriori apparecchi televisivi rispetto a quello per cui è stata presentata la disdetta, il marito compila l'apposita sezione del Quadro A del modello di dichiarazione sostitutiva*».

8. LA DICHIARAZIONE PER EVITARE LA PRESUNZIONE RELATIVA ALL'UTENZA ELETTRICA

Dopo aver introdotto una nuova presunzione di detenzione per i soli abbonamenti ordinari (cioè per gli apparecchi televisivi utilizzati in contesti privati), il legislatore ha previsto anche la modalità²⁴ per vincere detta presunzione nell'ipotesi che:

- non si detenga alcun apparecchio televisivo pur essendo titolari di un'utenza energetica, oppure
- pur detenendolo ed essendo titolare di un'utenza elettrica, il canone è già pagato da un altro componente della residenza anagrafica.

Il modello di questa dichiarazione prevista dal nuovo articolo 1 del regio decreto legge n. 246/1938 è stato approvato da due provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate: il documento prot. n. 45059 del 24 marzo 2016 e il documento prot. n. 58258 del 21 aprile 2016 che apporta alcune correzioni al provvedimento del 24 marzo 2016.

Il modello denominato *Dichiarazione sostitutiva relativa al canone di abbonamento alla televisione per uso privato* prevede tre diverse dichiarazioni, tra loro alternative:

- a) *«che in nessuna delle abitazioni per le quali è titolare di utenza elettrica è detenuto un apparecchio tv da parte di alcun componente della famiglia anagrafica»;*
- b) *«che in nessuna delle abitazioni per le quali è titolare di utenza elettrica è detenuto un apparecchio tv, da parte di alcun componente della famiglia anagrafica, oltre a quello/i per cui è stata presentata la denuncia di cessazione dell'abbonamento radio televisivo per suggellamento»;*
- c) *«che il canone di abbonamento alla televisione per uso privato non deve essere addebitato in alcuna delle utenze elettriche intestate al sottoscritto in quanto il canone è dovuto in relazione all'utenza elettrica intestata ad altro componente della stessa famiglia anagrafica».*

Questo modello deve essere utilizzato anche per comunicare il venimento della situazione dichiarata in precedenza (per es. è stato acquistato un televisore dal titolare dell'utenza elettrica o da un suo familiare).

Presentando la dichiarazione si esclude la presenza di un apparec-

²⁴ Art. 2, R.D.L. n. 246/1938: «Allo scopo di superare le presunzioni di cui ai precedenti periodi, a decorrere dall'anno 2016 è ammessa esclusivamente la dichiarazione rilasciata ai sensi del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, la cui mendacia comporta gli effetti, anche penali, di cui all'articolo 76 del medesimo testo unico. Tale dichiarazione è presentata all'Agenzia delle entrate – Direzione provinciale I di Torino – Ufficio territoriale di Torino I – Sportello S.A.T., con le modalità definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, e ha validità per l'anno in cui è stata presentata».

chio non solo nell'abitazione presso cui si ha la residenza ma anche in tutte le altre abitazioni per le quali il dichiarante è titolare di una utenza elettrica (senza, però aver la residenza).

Ai sensi del nuovo articolo 1, R.D.L. n. 246/1938 non dovrebbe essere necessario presentare la dichiarazione quando, pur essendo intestatario di un'utenza elettrica di un'abitazione, non vi sia ivi residente in quanto in questo caso non potrebbe attivarsi la presunzione di detenzione difettando il (secondo) presupposto della residenza.

Sono previste due modalità di trasmissione:

- a) con raccomandata indirizzata all'Agenzia delle entrate, Ufficio di Torino 1, S.A.T. – Sportello abbonamenti TV – Casella Postale 22 – 10121 Torino);
- b) utilizzando il canale telematico, con l'invio diretto o attraverso un intermediario.

Per quanto riguarda i termini di presentazione per l'anno 2016 sono state predisposte tre scadenze con le relative decorrenze:

- se presentata entro il 16 maggio 2016, gli effetti riguarderanno l'intero anno 2016;
- se presentata entro il 30 giugno 2016, sarà efficace per il 2° semestre 2016;
- se presentata dopo il 30 giugno 2016 (ma entro il 31 gennaio 2017) avrà effetto solo per l'anno 2017.

Limitatamente all'anno 2016, la dichiarazione trasmessa entro il 16 maggio ha effetto anche per le utenze elettriche attivate tra gennaio e marzo 2016.

Per gli anni successivi al 2016, è previsto che la dichiarazione presentata:

- entro il 31 gennaio, avrà effetto per l'intero anno di riferimento;
- tra il 1° febbraio e il 30 giugno, avrà effetto solo per il 2° semestre;
- dopo il 30 giugno, avrà effetto solo a partire dall'anno successivo.

Se nel Modello viene dichiarato che il canone del televisore è già pagato da un altro familiare, essa ha sempre effetto per l'intero anno nel quale è stata trasmessa.

Da ultimo, la dichiarazione che modifica una precedente dichiarazione (per es. si è acquistato un televisore durante l'anno) ha effetto a partire dal mese in cui è presentata.

9. IL MODELLO F24 ALTERNATIVO ALL'ADDEBITO IN FATTURA

Nelle ipotesi in cui il pagamento del canone ordinario²⁵ non avviene con addebito in fattura, la bozza del Decreto del Ministero per lo Sviluppo

²⁵ Questa modalità di pagamento non riguarda gli abbonamenti speciali.

Economico (ex art. 1, c. 154, L. n. 208/2015) dispone che sia il detentore dell'apparecchio televisivo a provvedervi utilizzando il modello F24.

Il versamento dovrebbe avvenire entro il 31 ottobre 2016 indicando i codici tributi che ancora non sono stati istituiti.

10. L'ESENZIONE DEL CANONE PER GLI ULTRASETTANTACINQUENNI A BASSO REDDITO

Sempre la legge n. 208/2015 ha introdotto l'esenzione dal canone per le persone che compiono 75 anni entro il termine di pagamento del canone a condizione che:

- non convivano con altri soggetti (diversi dal coniuge) titolari di reddito proprio;
- siano titolari di un reddito riferito all'anno precedente non superiore ad euro 6.713,98 (deve essere conteggiato anche il reddito del coniuge).

Per godere dell'esenzione occorre presentare l'apposita Dichiarazione entro il 30 aprile dell'anno in cui si compie il 75° anno, oppure entro il 31 luglio, se il diritto all'esenzione è maturato solo in riferimento al secondo semestre dell'anno.

Ovviamente non si tratta di una dichiarazione annuale e, dunque, deve essere presentata una sola volta. Per ottenere il rimborso dei canoni pagati pur avendo diritto all'esenzione occorre presentare un'apposita Dichiarazione²⁶.

²⁶ I modelli e le istruzioni di queste Dichiarazioni sono pubblicati alla pagina *web* dell'Agenzia delle entrate.

LA NORMATIVA PRIVACY E LA PUBBLICAZIONE DI FOTO E FILMATI

Le parrocchie si interrogano (o dovrebbero) circa la legittimità della prassi di pubblicare su siti o *social network* parrocchiali le fotografie e i video dei ragazzi (in particolare quelle dei minorenni) relativi alle attività oratoriane.

Vista la delicatezza dell'argomento e l'ampia tutela che l'ordinamento giuridico riconosce ai minori, occorre essere assai prudenti anche nella interpretazione della normativa (D.Lgs. n. 196/2003 e L. n. 633/1941).

Di per sé la fotografia o il video aventi ad oggetto i ragazzi minorenni impegnati in attività di oratorio (catechesi, gioco, feste, attività sportiva, gite vacanze marine e montane, ecc.) sono dati personali "sensibili" in quanto idonei, ai sensi del comma 1, articolo 4, lettera d), decreto legislativo n. 196/2003, «*a rivelare, le convinzioni religiose [...] l'adesione a [...] associazioni od organizzazioni a carattere religioso [...]*».

Pertanto la loro pubblicazione è soggetta alla previa acquisizione da parte della parrocchia del consenso scritto che, ai sensi dell'articolo 23, decreto legislativo n. 196/2003, deve essere «*espresso liberamente e specificamente in riferimento ad un trattamento chiaramente individuato*» (ovvero deve chiaramente far riferimento al tipo e alla forma di pubblicazione e allo strumento della divulgazione della fotografia o del video).

Trattandosi di minori il consenso deve essere concesso da entrambi i genitori, in forza della potestà genitoriale.

Inoltre, la richiesta del consenso da parte della parrocchia deve essere rinnovata di anno in anno e far riferimento a specifiche iniziative (vacanza, gite, festa di carnevale, oratorio estivo, ecc.).

Ciò premesso:

1. per pubblicare le foto e i video che ritraggono i ragazzi che partecipano alle attività di oratorio è necessario che la parrocchia acquisisca il consenso scritto e firmato dai genitori;
2. per questo motivo è evidente quanto sia delicato pubblicare foto e video

di minori sui siti utilizzati dalla parrocchia, dato che l'eventuale diniego esplicito o l'assenza del consenso in relazione ad uno o più minorenni, impone alla parrocchia di verificare ciascuna foto e ciascun video al fine di oscurare il volto di questi ragazzi;

3. anche la pubblicazione di foto e video di maggiorenni richiede l'acquisizione del loro consenso;
4. con riferimento, invece, ai *social network* "intestati" alla parrocchia o all'oratorio o ai gruppi parrocchiali, considerato che le foto e i video possono essere condivisi da terzi, e quindi "viaggiare nel web" (con tutti gli evidenti rischi che ne conseguono), per saggia prudenza si deve comunque evitare la pubblicazione di foto o video.

Di seguito si riportano i moduli per l'acquisizione del consenso relativo ai minorenni ed ai maggiorenni (*format 1 e 2*). Questi documenti devono essere allegati al modulo di adesione alle diverse attività ed iniziative.

Format 1

Autorizzazione per i minorenni *[carta intestata della Parrocchia]*

Codice in materia di protezione dei dati personali, D.Lgs. 196/2003

Gentile Signore/a,

desideriamo informarVi che il decreto legislativo n. 196/2003 prevede la tutela delle persone ogniqualvolta sono trattati dati che la riguardano. Nel rispetto della normativa vigente il trattamento dei dati sarà svolto dalla Parrocchia entro i limiti di **necessità** e secondo i principi di **correttezza**, **liceità** e **trasparenza**, nonché di tutela della Sua riservatezza e dei Suoi diritti.

Questo documento è composto da due parti:

- la prima è l'**Informativa**, ovvero quelle notizie che servono a Voi genitori per conoscere alcuni elementi e modalità relativi al comportamento che la Parrocchia adotta nel trattare i dati,
- la seconda è la concessione da parte Vostra del **Consenso** al trattamento, per tutti i casi in cui la legge prevede sia richiesto.

INFORMATIVA AI SENSI DELL'ARTICOLO 13, D.Lgs. 196/2003

Ai sensi dell'articolo 13 della legge predetta Vi forniamo, quindi, le seguenti informazioni:

Perché si chiede di poter pubblicare foto e video?

1. L'autorizzazione di pubblicare le fotografie e i video è richiesta al fine di:
 - a) documentare l'attività che la parrocchia realizza a favore dei bambini, ragazzi e adolescenti,
 - b) arricchire il sito internet e il giornalino della parrocchia (non altri mezzi di comunicazione, quali i social network) con immagini idonee a raccontare la vita d'oratorio e parrocchiale.

È indispensabile autorizzare la pubblicazione di foto e video?

2. L'autorizzazione alla pubblicazione di foto e video è facoltativa.
3. La mancanza dell'autorizzazione comporta per la parrocchia l'obbligo di rendere non riconoscibile il volto di vostro/a figlio/a.

Le foto e i video saranno comunicati ad altri soggetti e ad altre realtà?

4. Le foto e i video potranno però essere comunicati alle parrocchie che costituiscono la medesima Comunità Pastorale o Unità Pastorale.
5. Non saranno comunicati ad altri soggetti o realtà.

Come sono trattati le foto e i video realizzati durante le attività parrocchiali?

6. Le foto e i video saranno custoditi dalla Parrocchia in idonei archivi informatici.

Riprese foto e video realizzate da terzi in occasione delle attività della parroc-

chia: quali regole?

7. Durante le attività parrocchiali è possibile che vengano effettuate da incaricati parrocchiali riprese video o foto al solo fine di documentare le diverse iniziative. La realizzazione di questi video e foto non richiede il consenso dei genitori ma questi video e foto non possono essere pubblicati sul sito internet della Parrocchia.
8. Secondo un pronunciamento del Garante della Protezione dei Dati Personali è possibile effettuare riprese o fotografie da parte di terzi (per es. parenti dei ragazzi) durante occasioni pubbliche di feste, ricorrenze, o attività aperte al pubblico poiché dette immagini non sono destinate alla diffusione o ad un uso commerciale ma solo ad un uso familiare.

Informative finali

9. Il titolare del trattamento è la Parrocchia.
10. Il Responsabile dei trattamenti è il **Parroco**, al quale potrete rivolgerVi per esercitare i diritti previsti dall'articolo 7 che la normativa Vi riconosce e che è di seguito riportato.
11. Qualora l'autorizzazione sia successivamente revocata, con dichiarazione a firma di entrambi i genitori, il diniego avrà valore solo per il futuro.

Art. 7 - Diritto di accesso ai dati personali ed altri diritti

1. *L'interessato ha diritto di ottenere la conferma dell'esistenza o meno di dati personali che lo riguardano, anche se non ancora registrati, e la loro comunicazione in forma intelligibile.*
2. *L'interessato ha diritto di ottenere l'indicazione:*
 - a) *dell'origine dei dati personali;*
 - b) *delle finalità e modalità del trattamento;*
 - c) *della logica applicata in caso di trattamento effettuato con l'ausilio di strumenti elettronici;*
 - d) *degli estremi identificativi del titolare, dei responsabili e del rappresentante designato ai sensi dell'articolo 5, comma 2;*
 - e) *dei soggetti o delle categorie di soggetti ai quali i dati personali possono essere comunicati o che possono venirne a conoscenza in qualità di rappresentante designato nel territorio dello Stato, di responsabili o incaricati.*
3. *L'interessato ha diritto di ottenere:*
 - a) *l'aggiornamento, la rettificazione ovvero, quando vi ha interesse, l'integrazione dei dati;*
 - b) *la cancellazione, la trasformazione in forma anonima o il blocco dei dati trattati in violazione di legge, compresi quelli di cui non è necessaria la conservazione in relazione agli scopi per i quali i dati sono stati raccolti o successivamente trattati;*
 - c) *l'attestazione che le operazioni di cui alle lettere a) e b) sono state portate a conoscenza, anche per quanto riguarda il loro contenuto, di coloro ai quali i dati sono stati comunicati o diffusi, eccettuato il caso in cui tale adempimento si rivela impossibile o comporta un impiego di mezzi manifestamente sproporzionato rispetto al diritto tutelato.*
4. *L'interessato ha diritto di opporsi, in tutto o in parte:*
 - a) *per motivi legittimi al trattamento dei dati personali che lo riguardano, ancor-*

ché pertinenti allo scopo della raccolta;
b) al trattamento di dati personali che lo riguardano ai fini di invio di materiale pubblicitario o di vendita diretta o per il compimento di ricerche di mercato o di comunicazione commerciale.

AUTORIZZAZIONE RELATIVA ALLA PUBBLICAZIONE DELLE IMMAGINI, NOMI E VOCI DEI FIGLI MINORI

Noi sottoscritti, genitori del minore ... nato a ... (...) il ... e residente a ... (...), in via
...,

AUTORIZZIAMO

la parrocchia ... a pubblicare sul proprio sito internet e sul giornalino parrocchiale (esclusi i social network), senza limiti di tempo e spazio, e senza avere nulla a pretendere in termini di compenso o diritti, video e fotografie contenenti nome, immagini e voce di nostro figlio/a, realizzati allo scopo di documentare e rappresentare le attività e le proposte educative dell'oratorio e della parrocchia.

DICHIARIAMO

che l'eventuale revoca della presente autorizzazione avrà effetto solo per le pubblicazioni future e non implica alcun obbligo in capo alla Parrocchia per le immagini già pubblicate.

DICHIARIAMO

di essere consapevoli che la parrocchia non trarrà alcun guadagno economico da tale pubblicazione.

Luogo e data ...

In fede

Padre

Madre

(Cognome)

(Nome)

(Firma leggibile)

È necessaria la firma di ambedue i genitori del minore.

(una copia deve essere trattenuta dai genitori)

Autorizzazione per i maggiorenni
[carta intestata della Parrocchia]

Codice in materia di protezione dei dati personali, D.Lgs. 196/2003

Gentile Signore/a,

desideriamo informarLa che il decreto legislativo n. 196/2003 prevede la tutela delle persone ogniqualvolta sono trattati dati che la riguardano. Nel rispetto della normativa vigente il trattamento dei dati sarà svolto dalla Parrocchia entro i limiti di **necessità** e secondo i principi di **correttezza**, **liceità** e **trasparenza**, nonché di tutela della Sua riservatezza e dei Suoi diritti.

Questo documento è composto da due parti:

- la prima è l'**Informativa**, ovvero quelle notizie che servono per conoscere alcuni elementi e modalità relativi al comportamento che la Parrocchia adotta nel trattare i dati,
- la seconda è la concessione del Suo **Consenso** al trattamento, per tutti i casi in cui la legge prevede sia richiesto.

INFORMATIVA AI SENSI DELL'ARTICOLO 13, D.Lgs. 196/2003

Ai sensi dell'articolo 13 della legge predetta forniamo, quindi, le seguenti informazioni:

Perché si chiede di poter pubblicare foto e video?

1. L'autorizzazione di pubblicare le fotografie e i video è richiesta al fine di:
 - a) documentare l'attività che la parrocchia realizza a favore dei bambini, ragazzi, adolescenti e giovani;
 - b) arricchire il sito internet e il giornalino della parrocchia (non altri mezzi di comunicazione, quali i social network) con immagini idonee a raccontare la vita d'oratorio e parrocchiale.

È indispensabile autorizzare la pubblicazione di foto e video?

2. L'autorizzazione alla pubblicazione di foto e video è facoltativa.
3. La mancanza dell'autorizzazione comporta per la parrocchia l'obbligo di rendere non riconoscibile il Suo volto nelle foto e nei video.

Le foto e i video saranno comunicati ad altri soggetti e ad altre realtà?

4. Le foto e i video potranno però essere comunicati alle parrocchie che costituiscono la medesima Comunità Pastorale o Unità Pastorale.
5. Non saranno comunicati ad altri soggetti o realtà.

Come sono trattati le foto e i video realizzati durante le attività parrocchiali?

6. Le foto e i video saranno custoditi dalla Parrocchia in idonei archivi informatici.

Riprese foto e video realizzate da terzi in occasione delle attività della parrocchia: quali regole?

7. Durante le attività parrocchiali è possibile che vengano effettuate da incaricati parrocchiali riprese video o foto al solo fine di documentare le diverse iniziative. La realizzazione di questi video e foto non richiede il consenso di coloro che sono ripresi ma questi video e foto non possono essere pubblicati sul sito internet della Parrocchia.
8. Secondo un pronunciamento del Garante della Protezione dei Dati Personali è possibile effettuare riprese o fotografie da parte di terzi (per es. parenti dei ragazzi) durante occasioni pubbliche di feste, ricorrenze, o attività aperte al pubblico poiché dette immagini non sono destinate alla diffusione o ad un uso commerciale ma solo ad un uso familiare.

Informative finali

9. Il titolare del trattamento è la Parrocchia.
10. Il Responsabile dei trattamenti è il **Parroco**, al quale può rivolgersi per esercitare i diritti previsti dall'articolo 7 che la legge Le riconosce e che è di seguito riportato.
11. Qualora la Sua autorizzazione sia successivamente revocata, il diniego avrà valore solo per il futuro.

Art. 7 - Diritto di accesso ai dati personali ed altri diritti

1. *L'interessato ha diritto di ottenere la conferma dell'esistenza o meno di dati personali che lo riguardano, anche se non ancora registrati, e la loro comunicazione in forma intelligibile.*
2. *L'interessato ha diritto di ottenere l'indicazione:*
 - a) *dell'origine dei dati personali;*
 - b) *delle finalità e modalità del trattamento;*
 - c) *della logica applicata in caso di trattamento effettuato con l'ausilio di strumenti elettronici;*
 - d) *degli estremi identificativi del titolare, dei responsabili e del rappresentante designato ai sensi dell'articolo 5, comma 2;*
 - e) *dei soggetti o delle categorie di soggetti ai quali i dati personali possono essere comunicati o che possono venirne a conoscenza in qualità di rappresentante designato nel territorio dello Stato, di responsabili o incaricati.*
3. *L'interessato ha diritto di ottenere:*
 - a) *l'aggiornamento, la rettificazione ovvero, quando vi ha interesse, l'integrazione dei dati;*
 - b) *la cancellazione, la trasformazione in forma anonima o il blocco dei dati trattati in violazione di legge, compresi quelli di cui non è necessaria la conservazione in relazione agli scopi per i quali i dati sono stati raccolti o successivamente trattati;*
 - c) *l'attestazione che le operazioni di cui alle lettere a) e b) sono state portate a conoscenza, anche per quanto riguarda il loro contenuto, di coloro ai quali i dati sono stati comunicati o diffusi, eccettuato il caso in cui tale adempimento si rivela impossibile o comporta un impiego di mezzi manifestamente sproporzionato rispetto al diritto tutelato.*
4. *L'interessato ha diritto di opporsi, in tutto o in parte:*

- a) per motivi legittimi al trattamento dei dati personali che lo riguardano, ancorché pertinenti allo scopo della raccolta;
- b) al trattamento di dati personali che lo riguardano ai fini di invio di materiale pubblicitario o di vendita diretta o per il compimento di ricerche di mercato o di comunicazione commerciale.

**AUTORIZZAZIONE RELATIVA ALLA PUBBLICAZIONE
DELLE IMMAGINI, NOMI E VOCI**

Io sottoscritto, nato a (...) il e residente a (...), in via,

AUTORIZZO

la Parrocchia ... a pubblicare sul proprio sito internet e sul giornalino parrocchiale (esclusi i social network), senza limiti di tempo e spazio, e senza avere nulla a pretendere in termini di compenso o diritti, video e foto contenenti il mio nome, nonché le mie immagini e la mia voce, realizzati allo scopo di documentare e rappresentare le attività e le proposte educative dell'oratorio e della parrocchia.

DICHIARO

che l'eventuale revoca della presente autorizzazione avrà effetto solo per le pubblicazioni future e non implica alcun obbligo in capo alla Parrocchia per le immagini già pubblicate.

DICHIARO

di essere consapevole che la Parrocchia non trarrà alcun guadagno economico da tali pubblicazioni.

Luogo e data ...

In fede

.....
(Cognome)

.....
(Nome)

.....
(Firma leggibile)

(una copia deve essere trattenuta dal sottoscrittore)

DIRITTO DEL LAVORO: LE NOVITÀ DEL D.LGS. 151/2015

Il decreto legislativo n. 151 del 14 settembre 2015, attuativo della riforma del diritto del lavoro, ha modificato e in alcuni casi semplificato alcune disposizioni e procedure in tema di rapporti di lavoro. Parecchie sono le normative ritoccate dal decreto: il lavoro dei disabili, le pari opportunità tra uomo e donna, la sicurezza sui luoghi di lavoro, gli adempimenti a carico del datore di lavoro in materia di infortuni e malattie professionali, le sanzioni in tema di “lavoro nero”, nonché le nuove modalità di comunicazione in tema di dimissioni volontarie e risoluzione consensuale del contratto di lavoro.

1. LE DIMISSIONI

Iniziamo ad approfondire proprio quest’ultimo tema: l’articolo 26 del decreto in esame ha ridisegnato le modalità con le quali procedere alla comunicazione che deve essere fatta esclusivamente in via telematica su appositi moduli resi disponibili dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Entro sette giorni dalla data di trasmissione del modulo, il lavoratore ha la facoltà di revocare le dimissioni e la risoluzione consensuale con le medesime modalità.

Questa nuova modalità non trova tuttavia applicazione in due ipotesi:

- lavoro domestico;
- dimissioni o risoluzione consensuale derivanti da conciliazioni ex articolo 2113 codice civile, oppure presso le commissioni di certificazione di cui all’articolo 76 del decreto legislativo 276/2003.

Il decreto prevede inoltre a carico del datore di lavoro una sanzione amministrativa, da euro 5.000 ad euro 30.000, qualora lo stesso abbia alterato i moduli, salvo che il fatto costituisca reato. L’accertamento e l’irrogazione della sanzione sono di competenza delle Direzioni territoriali del lavoro.

L’articolo in esame, al comma 8, precisa che le nuove disposizioni «trovano applicazione a far data dal sessantesimo giorno successivo alla

data di entrata in vigore del decreto di cui al comma 3», ossia il decreto emanato a cura del Ministro del lavoro e delle politiche sociali che deve definire i dati contenuti nel modulo, nonché gli *standard* e le regole tecniche per la compilazione e la successiva trasmissione. Il decreto ministeriale di cui sopra è stato emanato il 15 dicembre 2015, pubblicato in Gazzetta Ufficiale l'11 gennaio 2016 ed entrato in vigore il giorno successivo alla sua pubblicazione; quanto alla piena operatività si è dovuto attendere il 12 marzo 2016 (60 giorni dalla sua entrata in vigore), termine a partire dal quale la nuova modalità telematica è diventata, pertanto, obbligatoria. La mancata effettuazione della procedura telematica tramite apposito modulo, così come prevista dal decreto legislativo 151/2015, produrrà l'inefficacia delle dimissioni o della risoluzione consensuale.

Il modulo, definito dalla legge come il modello con il quale il lavoratore manifesta la volontà di recedere dal contratto di lavoro per dimissioni o risoluzione consensuale o di revocare tale volontà, è allegato al decreto ministeriale ed è suddiviso in cinque sezioni:

- Sezione 1 – generalità del lavoratore;
- Sezione 2 – generalità del datore di lavoro;
- Sezione 3 – rapporto di lavoro (data di inizio del rapporto di lavoro e tipologia contrattuale);
- Sezione 4 – tipo di comunicazione (dimissioni, risoluzione oppure revoca) e data di decorrenza;
- Sezione 5 – dati invio (codice identificativo modulo e tipo soggetto abilitato).

Il modulo va inviato alla casella PEC, cioè la posta elettronica certificata del datore di lavoro, e alla Direzione territoriale del lavoro competente; il lavoratore ha sette giorni di tempo dal momento dell'invio per revocare le proprie dimissioni, con le stesse modalità.

Il decreto ministeriale stabilisce altresì le modalità tecniche per la trasmissione del modulo, garantendo in modo particolare:

- il riconoscimento certo del soggetto che effettua l'adempimento (verifica dell'identità),
- l'attribuzione di una data certa di trasmissione alla comunicazione, cioè la data risultante dalla procedura di validazione temporale attestante il giorno e l'ora in cui il modulo è stato trasmesso dal lavoratore o dai soggetti abilitati,
- la revoca della comunicazione entro sette giorni dalla data di trasmissione,
- l'intervento di un soggetto abilitato a supporto del lavoratore per l'esecuzione delle operazioni di trasmissione e revoca.

Il lavoratore, per la compilazione e l'invio del modulo tramite il sito del Ministero del lavoro, che a sua volta poggia sull'anagrafica delle utenze di ClicLavoro, deve essere in possesso del PIN INPS, rilasciato dall'ente stesso con apposita richiesta; il possesso dell'utenza ClicLavoro e del PIN INPS non sono necessari qualora la trasmissione del modulo avvenga tramite un

soggetto abilitato ex articolo 26, comma 4, decreto legislativo 151/2015, cioè un patronato, un'organizzazione sindacale, un ente bilaterale oppure le commissioni di certificazione (di cui all'art. 76 del D.Lgs. 276/2003).

L'obiettivo principale di questa nuova procedura apparentemente un po' complicata è, come noto, quello di combattere le cd. *dimissioni in bianco*, firmate preventivamente dal lavoratore, senza data, all'atto della stipula del contratto e poi utilizzate dal datore di lavoro per troncare il rapporto di lavoro quando ritenuto più opportuno. Le nuove dimissioni, con formato esclusivamente digitale, non possono evidentemente essere preconfezionate e hanno il sicuro vantaggio di debellare un fenomeno che per anni ha danneggiato i lavoratori, soprattutto donne, le cui dimissioni in bianco venivano utilizzate dal datore di lavoro per interrompere il rapporto di lavoro in caso di maternità.

2. IL LAVORO IRREGOLARE

Altra importante novità riguarda il nuovo apparato sanzionatorio introdotto dall'articolo 22 del decreto legislativo 151/2015 in tema di lavoro irregolare: ferma restando l'applicazione delle sanzioni già previste dalla normativa in vigore, qualora vengano impiegati lavoratori subordinati senza preventiva comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro da parte del datore di lavoro privato, con la sola esclusione del datore di lavoro domestico, si applica una sanzione amministrativa pecuniaria così calcolata:

- a) da euro 1.500 a euro 9.000 per ciascun lavoratore irregolare, in caso di impiego del lavoratore sino a trenta giorni di effettivo lavoro;
- b) da euro 3.000 a euro 18.000 per ciascun lavoratore irregolare, in caso di impiego del lavoratore da trentuno e sino a sessanta giorni di effettivo lavoro;
- c) da euro 6.000 a euro 36.000 per ciascun lavoratore irregolare, in caso di impiego del lavoratore oltre sessanta giorni di effettivo lavoro.

Le sanzioni sono aumentate del 20% qualora interessino lavoratori stranieri senza permesso di soggiorno, oppure minori in età non lavorativa.

Trova inoltre applicazione la procedura di diffida che prevede, a favore dei lavoratori irregolari ancora in forza presso il datore di lavoro e fatta salva l'ipotesi in cui risultino regolarmente occupati per un periodo lavorativo successivo, la stipulazione di un contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, anche a tempo parziale, oppure un contratto a tempo pieno e determinato di durata non inferiore a tre mesi, con mantenimento in servizio per almeno tre mesi (detta procedura non trova applicazione qualora si tratti di lavoratori stranieri senza permesso di soggiorno oppure minori in età non lavorativa).

3. I LAVORATORI DISABILI

Il decreto affronta poi il tema del lavoro dei disabili: in particolare, l'articolo 3 del decreto abroga, con effetto dal 1° gennaio 2017, l'articolo 3 comma 2 della legge 68/1999 e sopprime, sempre con la medesima decorrenza, il comma 3 dell'articolo citato, laddove si precisa che «*l'obbligo di cui al comma 1 insorge solo in caso di nuova assunzione*». In buona sostanza, con questa modifica si supera il regime di gradualità nell'attuazione dell'obbligo di assunzione che, per i datori di lavoro privati con un numero di dipendenti da 15 a 35, era subordinato all'effettuazione di nuove assunzioni: a decorrere dal 1° gennaio 2017, dunque, il semplice fatto di avere dai 15 ai 35 dipendenti imporrà al datore di lavoro di avere alle proprie dipendenze il lavoratore disabile.

Ancora, rilevante la modifica introdotta dall'articolo 6, volta a favorire l'incontro fra la domanda e l'offerta di lavoro: i datori di lavoro privati e gli enti pubblici economici hanno la possibilità di assumere lavoratori con disabilità attraverso richiesta nominativa di avviamento, ovvero individuando autonomamente la persona da inserire.

4. LA SICUREZZA DEI LUOGHI DI LAVORO

Il decreto in esame interviene anche in tema di sicurezza dei luoghi di lavoro di cui al decreto legislativo 81/2008: di notevole interesse per i nostri enti è la novità inerente i lavoratori che effettuano prestazioni di lavoro accessorio (per intenderci quelle retribuite con i c.d. *voucher*), laddove è precisato che le disposizioni vigenti in materia di tutela della salute e sicurezza dei lavoratori si applichino solo qualora la prestazione sia svolta a favore di un committente imprenditore o professionista. Al contrario, nelle altre ipotesi, trova applicazione la disciplina dettata dall'articolo 21 del decreto legislativo 81/2008, specificamente rivolta ai componenti dell'impresa familiare e ai lavoratori autonomi, secondo la quale, come noto, i lavoratori possono, con oneri a proprio carico, beneficiare della sorveglianza sanitaria e partecipare a corsi di formazione in tema di salute e sicurezza sul lavoro. Questo dovrebbe sgravare da un pesante onere molti parroci che, non avendo altri dipendenti e dovendo assumere con lavoro accessorio educatori per l'attività di oratorio feriale, erano tenuti a far partire la pesante e complicata "macchina" degli adempimenti di cui al decreto legislativo 81/2008.

Si segnalano, infine, due ulteriori novità:

1. la prima riguarda la modalità con la quale compilare il Libro Unico del Lavoro che, a far data dal 1° gennaio 2017, verrà tenuto in modalità telematica;
2. la seconda, in linea con quanto sta accadendo in Europa, prevede la possibilità per i lavoratori dipendenti di cedere a titolo gratuito ferie e ri-

posi maturati ai propri colleghi, al fine di consentire a questi ultimi di assistere figli minori che, per particolari condizioni di salute, necessitano di cure costanti, nella misura e secondo le modalità stabilite dai CCNL applicabili al rapporto di lavoro. Un bel passo avanti in tema di solidarietà fra colleghi di lavoro.

LE COLLABORAZIONI ORGANIZZATE DAL COMMITTENTE: NOVITÀ O RITORNO AL PASSATO?

Il decreto legislativo 81/2015 sul riordino dei contratti di lavoro, in vigore dal 25 giugno 2015, ha previsto l'abrogazione di una serie di leggi in materia di lavoro, divenendo l'unico testo di riferimento.

Con tale decreto legislativo, viene ribadita la centralità del lavoro subordinato a tempo indeterminato come forma "comune" di lavoro e, mediante la previsione di una serie di strumenti volti a favorirne l'utilizzo, il legislatore ha cercato di rendere meno appetibili e quindi residuali le altre tipologie contrattuali.

In tale contesto, fra le varie novità contenute nella riforma, si pone la disciplina delle prestazioni di lavoro svolte dai collaboratori.

In realtà il decreto pare riportare indietro nel tempo, cancellando di fatto oltre dieci anni di disciplina sul lavoro a progetto e la relativa elaborazione giurisprudenziale.

Il decreto legislativo 81/2015 ha, infatti, abrogato le norme sul lavoro a progetto introdotte con il decreto legislativo 276/2003 (Legge Biagi) che erano state pensate con la specifica finalità di cercare di arginare il fenomeno dell'instaurazione di rapporti che, seppur formalmente qualificati come autonomi, di fatto spesso non lo erano, presentando le caratteristiche della subordinazione.

Tuttavia, negli anni, nonostante gli aggiustamenti della disciplina attuati da ultimo con la Legge Fornero n. 92/2012, si è assistito non a una diminuzione di contenziosi ma ad un aumento, chiaro indice del fatto che il legislatore, pur animato da buone intenzioni, non aveva colto nel segno.

Dalla data di entrata in vigore del decreto riformatore, dunque, scompaiono:

- le collaborazioni coordinate e continuative a progetto,
- le cosiddette "mini co.co.co.",
- le collaborazioni svolte dai percettori di pensione di vecchiaia e
- le presunzioni di collaborazione coordinata e continuativa che erano state introdotte dalla Legge Fornero n. 92/2012 – sempre con finalità antieclusive – per i titolari di partita IVA che svolgessero la prestazione secon-

do determinate modalità indicate nella normativa stessa.

Con l'abrogazione delle suddette norme sono stati altresì cancellati alcuni diritti "minimi" come la gravidanza, la malattia e l'infortunio (cf l'abrogato art. 66 del D.Lgs. n. 276/2003) che invece erano stati una conquista per i collaboratori che mai prima di allora avevano goduto di simili tutele.

Occorre, comunque, precisare che restano, tuttavia, in vita fino alla loro naturale scadenza i contratti a progetto già attivati alla data di entrata in vigore della riforma che, appunto, continuano ad essere disciplinati dalla normativa abrogata se e in quanto possiedono i requisiti di legittimità ivi previsti.

A fronte del potenziale allargamento della platea di collaboratori, la riforma introduce, tuttavia, una nuova presunzione di subordinazione con nuovi indicatori che sostituiscono quelli precedentemente previsti per sanzionare gli abusi. Il confronto viene effettuato sempre in relazione alla normativa abrogata sul lavoro a progetto, perché in realtà, se si vanno ad analizzare questi indici, si scopre che, forse, tanto nuovi non sono.

L'articolo 2 del decreto legislativo 81/2015 stabilisce, infatti, che a far data dal 1° gennaio 2016, si applica la disciplina del rapporto di lavoro subordinato anche ai rapporti di collaborazione che si concretano in prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative, e le cui modalità di esecuzione sono organizzate dal committente anche con riferimento ai tempi e al luogo di lavoro.

1. GLI INDICI DI SUBORDINAZIONE

Gli indicatori che faranno, dunque, scattare l'applicazione della disciplina del lavoro subordinato sono:

- prestazione svolta in modo esclusivamente personale;
- prestazione svolta in via continuativa;
- modalità di svolgimento della prestazione etero organizzata dal committente.

A questo punto il pensiero non può non andare all'articolo 409 del codice di procedura civile che, seppur norma procedurale, già introduceva una definizione di lavoro parasubordinato, affermando che le disposizioni sul rito del lavoro si applicano anche agli altri «*rapporti di collaborazione che si concretino in una prestazione di opera continuativa e coordinata, prevalentemente personale, anche se non a carattere subordinato*». Tale norma, del resto, è tuttora in vigore e quindi può certamente aiutare a comprendere meglio la portata di quella nuova (art. 2 D.Lgs. 81/2015) introdotta dalla riforma.

A ciò si aggiunga che, con la Circolare n. 3 del 1° febbraio 2016, la Direzione generale per l'attività ispettiva del Ministero del lavoro ha fornito le prime linee guida per chiarire meglio come debbano essere letti gli articoli 2 e 54 del decreto legislativo 81/2015.

Innanzitutto, la Circolare afferma che le citate condizioni devono ricorrere congiuntamente affinché si possa riconoscere la subordinazione e ne chiarisce il significato.

In particolare, per “prestazioni di lavoro esclusivamente personali” si devono intendere le prestazioni svolte personalmente dal titolare del rapporto, senza l’ausilio di altri soggetti. A differenza del lavoratore subordinato che, appunto, rende una prestazione esclusivamente personale, il collaboratore, secondo anche quanto previsto dall’articolo 409 del codice di procedura civile, rende una prestazione “prevalentemente personale”: il suo apporto lavorativo, cioè, è prevalente rispetto all’impiego di mezzi o di altri soggetti, dei quali pure il collaboratore può avvalersi. Probabilmente, l’elemento della personalità della prestazione è stato pensato per distinguere il lavoratore (“subordinato” in caso di prestazione esclusivamente personale o “parasubordinato” in caso di prestazione prevalentemente personale) dall’imprenditore che si avvale invece prevalentemente di altri fattori produttivi come mezzi, capitale e lavoro altrui e la cui disciplina ricade sotto un’altra ala del diritto.

Per prestazioni “continuative”, la Circolare citata afferma che si devono intendere quelle che si ripetono nel tempo per l’ottenimento di una reale utilità. Il requisito da valutare, dunque, non è tanto la durata del rapporto, quanto piuttosto la ripetitività della prestazione in funzione del raggiungimento di un vantaggio per il committente e il soddisfacimento di un suo interesse, appunto, duraturo. Il concetto della continuità sembra voler escludere dall’applicazione della norma le prestazioni occasionali che già sono disciplinate dall’articolo 2222 codice civile (prestazione d’opera). Queste ultime si risolvono in incarichi conferiti per lo svolgimento di un’unica opera, anche se per il compimento della stessa occorrono più atti esecutivi da attuarsi in un certo periodo di tempo. Ovviamente, tali prestazioni anche se non rientrano nel campo di applicazione dell’articolo 2 del decreto legislativo 81/2015, non significa che siano esenti da una riqualificazione del rapporto qualora comunque presentino le caratteristiche tipiche della subordinazione.

Tuttavia, anche le prestazioni del collaboratore “puro” possono essere “continuative”, come indicato anche dal già ricordato articolo 409 del codice di procedura civile, e anche in questo caso, la precisazione pare essere stata introdotta per distinguere tali collaborazioni (appunto continuative) dalle prestazioni occasionali.

Ma cosa, allora, distingue tali collaborazioni continuative ex articolo 409 c.p.c. dalla “prestazione continuativa”, indice invece di subordinazione secondo l’articolo 2 del decreto legislativo 81/2015? Probabilmente, la concomitanza con gli altri indici di subordinazione ed, in particolare, con il requisito della “etero-organizzazione” che andiamo ad analizzare.

2. LA ETERO-ORGANIZZAZIONE E LA ETERO-DIREZIONE

La dottrina già si è adoperata per distinguere la “etero-organizzazione” dalla “etero-direzione”. Tale distinzione, che può apparire ai più superfua o meramente di stile, in realtà non è affatto banale.

Il legislatore, infatti, ha voluto essere più stringente ritenendo sufficiente, per la configurazione del rapporto subordinato, la presenza di una etero-organizzazione, rispetto alla più incisiva etero-direzione.

Quest’ultima, infatti, si ha quando le modalità della prestazione sono interamente organizzate dal committente che stabilisce, appunto, il “come” deve essere svolta la prestazione.

Invece, per la sussistenza della etero-organizzazione è sufficiente, come afferma anche la circolare ministeriale, che il committente/datore di lavoro decida i tempi e il luogo di lavoro. Vi sono, infatti, alcune prestazioni che, essendo di per sè ripetitive o comunque semplici, non necessitano dell’intervento datoriale che indichi di volta in volta il modo di adempimento, dando cioè le direttive da rispettare per il corretto svolgimento del lavoro e, per contro, ci sono anche delle prestazioni svolte da personale di grado elevato (si pensi a quelle dei dirigenti) che, anche in questo caso, non richiedono un intervento puntuale del datore di lavoro proprio per l’autonomia concessa a determinate figure aziendali. Non per tale motivo e cioè per la mancanza di indicazioni puntuali da parte del datore di lavoro, queste prestazioni non devono essere considerate come subordinate e infatti, in questi casi, dunque, ben si potrebbe sostenere che manca l’etero-direzione ma ben può sussistere l’etero-organizzazione che, porta, appunto, alla subordinazione.

A questo punto occorre tuttavia segnalare che, in realtà, ben potrebbe sussistere un contratto tra committente e collaboratore in cui vi sia una individuazione pattizia dei tempi e del luogo di lavoro, con l’esercizio dell’attività comunque in piena autonomia da parte del prestatore. In tal senso si pone il disegno di legge sul lavoro autonomo che all’articolo 12 prevede una modifica all’articolo 409 del codice di procedura civile ove al primo comma n. 3) dopo le parole «*anche se non a carattere subordinato*» sono aggiunte le seguenti «*La collaborazione si intende coordinata quando, nel rispetto delle modalità di coordinamento stabilite di comune accordo dalle parti, il collaboratore organizza autonomamente l’attività lavorativa*».

3. LE COLLABORAZIONI “GENUINE”

Ma, allora, quale sarà il discrimine tra collaborazioni rese con le caratteristiche del lavoro subordinato (prestazione esclusivamente personale, continuativa ed etero-organizzata) e collaborazioni coordinate e continuative “pure”, se con il nuovo disegno di legge sul lavoro autonomo si ammette la possibilità di concordare le modalità di coordinamento (e quindi di organizzazione del lavoro relativamente al luogo e tempi di svolgimento)?

Forse torneranno (*rectius* continueranno) ad essere utili strumenti di valutazione i “vecchi” indici di subordinazione e cioè l’esistenza del potere direttivo, organizzativo, disciplinare e di controllo in presenza dei quali, certamente, sussiste la subordinazione.

Come indicato, dunque, in presenza di tutte le condizioni sopra analizzate, l’articolo 2 del decreto legislativo 81/2015 afferma che si applica la disciplina del lavoro subordinato. La circolare ministeriale precisa e chiarisce che si applica dunque qualsiasi disposizione di tutela contrattuale e normativa, quale, ad esempio, l’orario di lavoro, il trattamento retributivo, la normativa in materia di licenziamenti eccetera. Nella sostanza, a prescindere da una riqualificazione o meno del rapporto di collaborazione in subordinazione, vi è una parificazione di trattamento ed una estensione delle tutele.

Anche questa volta, tuttavia, il legislatore ha previsto delle eccezioni all’applicazione della disciplina del lavoro subordinato, riprendendole in parte dalla normativa previgente. Trattasi delle:

1. collaborazioni normate dai CCNL in ragione delle particolari esigenze produttive e organizzative del relativo settore (con specifica definizione del trattamento economico e normativo da applicare ai collaboratori);
2. collaborazioni prestate nell’esercizio di professioni intellettuali per le quali è necessaria l’iscrizione negli appositi albi;
3. attività prestata nell’esercizio della loro funzione dai componenti degli organi di amministrazione e controllo delle società e dai partecipanti a collegi e commissioni;
4. prestazioni di lavoro rese a fini istituzionali in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate e agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI (ex art. 90, L. n. 289/2002).

Le ipotesi esonerate dall’applicazione dell’articolo 2 del decreto legislativo, non sono tuttavia immuni dal controllo volto ad accertare l’esistenza dei tradizionali indici di subordinazione sopra ricordati e, cioè, del potere gerarchico, direttivo e disciplinare del datore di lavoro in presenza dei quali scattano appunto le tutele previste per il lavoro subordinato. Occorre, infatti, sempre ricordare che la sostanza prevale sulla forma.

Concludendo l’esame dell’articolo 2, si evidenzia che, anche in questo caso analogamente a quanto già previsto dalla normativa previgente sul lavoro a progetto, il legislatore ha previsto la possibilità di avvalersi della certificazione del contratto di collaborazione innanzi alle commissioni di cui all’articolo 76 del decreto legislativo 276/2003 volta a cristallizzare l’assenza dei requisiti della esclusività della prestazione personale, della continuità e della etero-organizzazione da parte del committente, in presenza dei quali si applicherebbe la disciplina del lavoro subordinato. Occorre ricordare che il contratto certificato acquista piena forza di legge e ha effetto verso i terzi (enti previdenziali compresi) fino a diversa decisione (sentenza) del giudice di merito.

Infine, la Circolare n. 3 del 2016 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha apportato dei chiarimenti anche relativamente all’articolo 54

del decreto legislativo 81/2015 relativamente alla «*stabilizzazione delle collaborazioni*».

4. LA STABILIZZAZIONE DELLE COLLABORAZIONI

In particolare, tale articolo ha introdotto, a partire dal 1° gennaio 2016, una procedura finalizzata a «*promuovere la stabilizzazione dell'occupazione mediante il ricorso a contratti di lavoro subordinato a tempo indeterminato nonché di garantire il corretto utilizzo dei contratti di lavoro autonomo*».

In sostanza, i datori di lavoro privati che procedano all'assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato di soggetti che già abbiano in corso contratti di collaborazione coordinata e continuativa anche a progetto e di soggetti titolari di partita IVA con cui abbiano intrattenuto rapporti di lavoro autonomo, godono di taluni benefici che consistono nell'estinzione degli illeciti amministrativi, contributivi e fiscali connessi all'erronea qualificazione del rapporto di lavoro.

È importante sottolineare che la procedura può essere attivata anche in relazione a rapporti di collaborazione che siano terminati e prevede due condizioni:

- a) i lavoratori interessati alle assunzioni sottoscrivano, con riferimento a tutte le possibili pretese riguardanti la qualificazione del pregresso rapporto di lavoro, atti di conciliazione in una delle sedi di cui all'articolo 2113, quarto comma, del codice civile o avanti alle commissioni di certificazione;
- b) nei dodici mesi successivi alle assunzioni, i datori di lavoro non recedano dal rapporto di lavoro, salvo che per giusta causa ovvero per giustificato motivo soggettivo.

Come indicato, il ricorso alla procedura «*comporta l'estinzione degli illeciti amministrativi, contributivi e fiscali connessi all'erronea qualificazione del rapporto di lavoro, fatti salvi gli illeciti accertati a seguito di accessi ispettivi effettuati in data antecedente all'assunzione*». In altri termini, qualora la procedura di stabilizzazione venga avviata successivamente all'accesso ispettivo e quindi all'inizio dell'accertamento, non si potrà beneficiare della suddetta estinzione degli illeciti che verranno eventualmente accertati all'esito dell'ispezione. L'estinzione degli illeciti sarà inoltre preclusa qualora il rapporto di lavoro subordinato venga a cessare prima dei dodici mesi per volontà del datore di lavoro, salvo che in caso di giusta causa ovvero giustificato motivo soggettivo.

Viceversa, qualora l'accesso ispettivo abbia luogo a procedura di stabilizzazione iniziata, gli illeciti potranno considerarsi estinti (e pertanto le sanzioni non saranno dovute) se risulteranno rispettate le condizioni indicate dal citato articolo 54 del decreto legislativo n. 81/2015.

La Circolare, infine, precisa che tale procedura non inficia la possibilità di avvalersi dell'esonero contributivo previsto dalla Legge di Stabilità

2016, sempre che risultino rispettate anche le altre condizioni che l'ordinamento richiede per il godimento di benefici normativi e contributivi.

Alla luce di tutto quanto sopra esposto, si possono trarre le seguenti conclusioni.

Innanzitutto, sarebbe opportuno valutare con attenzione la possibilità offerta dal legislatore di procedere con la stabilizzazione di tutti quei rapporti che presentano forti assonanze con il lavoro subordinato ma che sono stati qualificati formalmente come collaborazioni "a progetto" o "a partita IVA", evitando sanzioni e cause giudiziarie.

Secondariamente, occorre fare molta attenzione all'instaurazione di contratti di collaborazione in quanto la nuova normativa, se in apparenza pare aumentare la possibilità di utilizzare tale tipologia di contratti, in realtà la restringe.

Solo il tempo e la nuova giurisprudenza che si formerà in materia rivelerà la vera portata chiarificatrice della normativa in esame in termini di quella certezza del diritto che appare, sempre di più, difficile da raggiungere.

**«PROGETTO SCUOLA PER L'INFANZIA»
DELL'OGLR**

SCHOOL BONUS E ALTRE LIBERALITÀ AGEVOLATE PER LA SCUOLA

Allo scopo di garantire maggiori disponibilità finanziarie al “sistema scuola”, nella consapevolezza che i contributi pubblici sono insufficienti a garantire le risorse necessarie, il legislatore ha introdotto delle agevolazioni fiscali per incentivare l'erogazione di contributi liberali a favore degli istituti scolastici che partecipano del sistema nazionale di istruzione.

La prima disposizione risale al 2007¹, quando alle liberalità venne riconosciuta la detrazione (per le persone fisiche non titolari di reddito d'impresa e per gli enti non commerciali) o la deduzione (per i titolari di reddito d'impresa); il secondo provvedimento, in vigore dal 1° gennaio di quest'anno, è contenuto nella cosiddetta legge della *Buona scuola*² che, al comma 145 dell'articolo 1, introduce un credito di imposta a favore delle persone fisiche, degli enti non commerciali e dei titolari di reddito di impresa che erogano liberalità in denaro.

Si tratta di due previsioni normative che convivono ma sono alternative, che sono rivolte ad una platea di potenziali benefattori in parte coincidente, che hanno contenuti simili e che meritano di essere conosciute con precisione per evitare confusione e errori applicativi.

1. LE LIBERALITÀ AGEVOLATE INTRODOTTE NEL 2007

Come accennato sopra, dal 2007 la generosità di quanti contribuiscono con liberalità al finanziamento della scuola – la legge identifica i destinatari negli “istituti scolastici” – viene premiata con una decurtazione delle imposte dovute all'erario nella forma della detrazione o della deduzione³.

¹ Queste previsioni sono state introdotte dall'art. 13 del D.L. 7/2007 (conv. L. 40/2007).

² L. 13.7.2015, n. 107, *Riforma del sistema nazionale di istruzione e formazione e delega per il riordino delle disposizioni legislative vigenti*.

³ Per una presentazione più estesa di queste ipotesi si veda l'articolo *Liberalità agevolate per le scuole* in exLege n. 3/2007.

1.1 I destinatari delle liberalità e il loro utilizzo

Prima di esaminare le differenze tra le due forme di agevolazione e di precisare le modalità di erogazione richieste dalla norma, è opportuno soffermarsi sui soggetti che possono essere destinatari delle liberalità; si tratta «degli istituti scolastici di ogni ordine e grado, statali e paritari senza scopo di lucro appartenenti al sistema nazionale di istruzione di cui alla legge 10 marzo 2000, n. 62, e successive modificazioni, nonché a favore delle istituzioni dell'alta formazione artistica, musicale e coreutica e delle università».

L'agevolazione riguarda, quindi, le liberalità effettuate a favore di:

- soggetti giuridici che non hanno scopo di lucro⁴ e sono titolari di attività scolastica appartenente al «sistema nazionale di istruzione di cui alla legge 10 marzo 2000, n. 62» (lo sono tutte le scuole paritarie),
- accademie, conservatori, istituti superiori di studi musicali; l'elenco delle Istituzioni AFAM (Alta Formazione Artistica, Musicale e Coreutica) è consultabile sul sito del Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca (MIUR) all'indirizzo: www.afam.miur.it/argomenti/istituzioni.aspx,
- università pubbliche e private.

La norma stabilisce inoltre come devono essere utilizzate le liberalità: è necessario che siano «finalizzate all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e universitaria e all'ampliamento dell'offerta formativa».

Questa condizione, per le scuole paritarie che soffrono da anni della mancanza di risorse finanziarie sufficienti a raggiungere il pareggio di bilancio (comprendendo anche i costi non monetari, quali gli ammortamenti e l'accantonamento del trattamento di fine rapporto) non è difficile da rispettare; è quasi in *re ipsa* che il contributo sia stato utilizzato per ampliare l'offerta formativa dato che l'ente gestore ha potuto assicurare servizi educativi ulteriori (o maggiori) rispetto a quelli che avrebbe potuto assicurare grazie alle sole rette pagate dalle famiglie e ai soli contributi pubblici.

1.2 La detrazione per i “privati” e gli enti non commerciali

Per i “privati”, intesi come persone fisiche non titolari di reddito d'impresa, l'articolo 15, comma 1, lettera i-*octies* del D.P.R. 917/1986 (TUIR) stabilisce che dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 19% delle liberalità effettuate, «a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pa-

⁴ Negli ultimi anni la questione dell'assenza di scopo di lucro in riferimento agli enti gestori di attività scolastica paritaria si è complicata. Non è questa la sede idonea per approfondire la questione (piuttosto complessa e assai sfaccettata) in quanto, considerato che si tratta del diritto a godere dell'agevolazione non da parte dell'ente gestore ma del terzo benefattore, dovrebbe essere sufficiente l'assenza di lucro soggettivo, ovvero la non distribuzione di eventuali avanzi di gestione o di fondi. Tale requisito ricorre quando l'ente gestore è una fondazione, un'associazione, un ente ecclesiastico oppure una INLUS (Impresa Non Lucrativa di Utilità Sociale).

gamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241».

Analogamente l'articolo 147 del TUIR consente agli enti non commerciali di detrarre dall'imposta lorda «fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19 per cento degli oneri indicati alle lettere [...] i-oc-ties) del comma 1 dell'articolo 13-bis [ora 15]. La detrazione spetta a condizione che i predetti oneri non siano deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo. In caso di rimborso degli oneri per i quali si è fruito della detrazione l'imposta dovuta per il periodo nel quale l'ente ha conseguito il rimborso è aumentata di un importo pari al 19 per cento dell'onere rimborsato».

L'agevolazione quindi:

- è riconosciuta alla persona fisica o all'ente non commerciale con riferimento, rispettivamente, alla sfera “privata” o “istituzionale”,
- richiede che la liberalità sia erogata utilizzando il canale bancario o postale che conta il tracciamento (bonifico, assegno, carte di credito o di debito); la corrispondente ricevuta è titolo idoneo (e sufficiente) a fondare il diritto a beneficiare dell'agevolazione fiscale, ma è comunque possibile rilasciare una ricevuta (della quale riportiamo un fac-simile a pag. 79),
- non prevede alcun tetto se non quello – implicito – costituito dalla capienza dell'imposta lorda liquidata in sede di dichiarazione.

Occorre infatti ricordare che, come per tutte le detrazioni di imposta, per poterne usufruire occorre che la dichiarazione dei redditi evidenzi un debito di imposta, o meglio un'imposta lorda da cui sottrarre la detrazione. In caso contrario, ad esempio perché non vi sono redditi imponibili, o gli oneri deducibili sono almeno pari ai redditi imponibili, oppure si ha diritto ad altre detrazioni d'imposta, il benefattore non potrà usufruire di alcun beneficio fiscale per il contributo liberale disposto a favore della scuola.

Va infine ricordato che un tetto è in realtà previsto, ma solo per le persone fisiche che partecipano al Consiglio di Istituto o alla Giunta esecutiva delle istituzioni scolastiche: l'articolo 13, comma 7 del decreto legge 7/2007⁵ dispone, infatti, che possano disporre erogazioni liberali non superiori ad euro 2.000 per ciascun anno scolastico.

1.3 La deducibilità dal reddito d'impresa

Anche i titolari di reddito d'impresa possono effettuare liberalità agevolate a favore dei medesimi soggetti e alle stesse condizioni viste sopra; la lettera o-bis aggiunta al comma 2 dell'articolo 100 del TUIR ha infatti inserito tra gli oneri deducibili le «erogazioni liberali a favore degli istituti scolasti-

⁵ «7. I soggetti che hanno effettuato le donazioni di cui al comma 3 non possono far parte del consiglio di istituto e della giunta esecutiva delle istituzioni scolastiche. Sono esclusi dal divieto coloro che hanno effettuato una donazione per un valore non superiore a 2.000 euro in ciascun anno scolastico».

ci di ogni ordine e grado, statali e paritari senza scopo di lucro appartenenti al sistema nazionale di istruzione di cui alla legge 10 marzo 2000, n. 62, e successive modificazioni, finalizzate all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa, nel limite del 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui; la deduzione spetta a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241».

A proposito dei benefattori individuati come "titolari di reddito d'impresa" va precisato che sono tali sicuramente le società, ma possono esserlo anche le persone fisiche-imprenditori e gli enti non commerciali che svolgono attività commerciali; in pratica per le società la liberalità sarà sempre da qualificare come onere deducibile dal reddito d'impresa, mentre per le persone fisiche e per gli enti non commerciali può trattarsi di una detrazione di imposta (se viene attribuita alla sfera "privata" o "istituzionale" o un onere deducibile (se viene riferita all'attività d'impresa eventualmente esercitata).

A differenza di quanto previsto per la detrazione di imposta, nel caso della deduzione dal reddito d'impresa viene previsto un tetto: la deduzione spetta per un importo non superiore al 2% del reddito di impresa dichiarato e comunque fino all'importo massimo di euro 70.000 annui; in pratica il limite è costituito dal minore dei due importi. Un fac-simile della ricevuta per le liberalità dalle imprese è pubblicato a pag. 80.

2. IL NUOVO CREDITO DI IMPOSTA (SCHOOL BONUS) IN VIGORE DAL 2016

La nuova agevolazione, nota come *school bonus*, introdotta dalla legge 107 del 13 luglio 2015⁶, è certamente più interessante per gli offerenti rispetto a quella introdotta nel 2007 TUIR essendo costituita da un significativo credito d'imposta: «*Per le erogazioni liberali in denaro destinate agli investimenti in favore di tutti gli istituti del sistema nazionale di istruzione, per la realizzazione di nuove strutture scolastiche, la manutenzione e il potenziamento di quelle esistenti e per il sostegno a interventi che migliorino l'occupabilità degli studenti, spetta un credito d'imposta pari al 65 per cento delle erogazioni effettuate in ciascuno dei due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2015⁷ e pari al 50 per cento di quelle effettuate nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017*» (art. 1, c. 145).

A differenza della previsione di cui agli articoli 15, 100 e 147 del TUIR,

⁶ Cf art. 1, cc.145-150.

⁷ La Legge di Stabilità 2016 ha prorogato di un anno la decorrenza della disposizione, inizialmente prevista per il periodo d'imposta successivo a «*quello in corso al 31 dicembre 2014*» (cf art. 1, c. 231, L. 28.12.2015, n. 208).

lo *school bonus* non differenzia l'entità del beneficio in relazione alla natura dei soggetti eroganti: il credito d'imposta «è riconosciuto alle persone fisiche nonché agli enti non commerciali e ai soggetti titolari di reddito d'impresa» (c. 146) e deve essere ripartito «in tre quote annuali di pari importo»; identico anche il tetto delle liberalità "agevolate" che «sono ammesse al credito d'imposta nel limite dell'importo massimo di euro 100.000 per ciascun periodo d'imposta» (c. 147) e il divieto di cumulo: il *bonus* «non è cumulabile con altre agevolazioni previste per le medesime spese» (c. 146).

Diverse sono invece le modalità di utilizzo; nell'ambito del reddito d'impresa occorre procedere con le compensazioni: «per i soggetti titolari di reddito d'impresa, il credito d'imposta, ferma restando la ripartizione in tre quote annuali di pari importo, è utilizzabile tramite compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni»; relativa – evidentemente – ai soli titolari di reddito d'impresa anche la precisazione che il credito «non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive» (c. 147). Diversa anche la puntualizzazione che le liberalità agevolate devono essere «in denaro» escludendo – dunque – quelle in beni e servizi, prescrizione non prevista per quelle del TUIR.

Significativamente differenti le destinazioni delle liberalità che non sono, come quelle del TUIR, sostanzialmente riferite alla gestione ordinaria dell'attività («innovazione tecnologica, edilizia scolastica e universitaria, ampliamento dell'offerta formativa»), ma devono essere utilizzate solo per interventi sugli immobili realizzati attraverso la costruzione di nuove strutture o la manutenzione e il potenziamento di quelle esistenti, a cui si aggiungono le attività – evidentemente riferite alle università e alle scuole superiori – «per il sostegno a interventi che migliorino l'occupabilità degli studenti».

La novità più macroscopica – che potrebbe influire in modo significativo sulle liberalità destinate alle scuole paritarie – riguarda la singolare modalità di versamento imposta dal comma 148: «il credito d'imposta è riconosciuto a condizione che le somme siano versate in un apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato secondo le modalità definite con decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze. Le predette somme sono riassegnate ad apposito fondo iscritto nello stato di previsione del Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca per l'erogazione alle scuole beneficiarie».

Questo particolare sistema si spiega, non solo con il fatto che il credito è stato probabilmente pensato con riferimento ai meccanismi di finanziamento delle scuole pubbliche, ma anche alla luce di un correttivo introdotto dal legislatore al fine di assicurare una sorta di perequazione tra tutti gli istituti scolastici: «una quota pari al 10 per cento delle somme complessivamente iscritte annualmente sul predetto fondo è assegnata alle istituzioni scolastiche che risultano destinatarie delle erogazioni liberali in un'ammontare inferiore alla media nazionale» (c. 148).

Infine, un'ultima differenza con le agevolazioni di cui al TUIR riguarda-

no gli strumenti di trasparenza; il comma 149 dispone che «*i soggetti beneficiari provvedono a dare pubblica comunicazione dell'ammontare delle somme erogate ai sensi del comma 148, nonché della destinazione e dell'utilizzo delle erogazioni stesse tramite il proprio sito web istituzionale, nell'ambito di una pagina dedicata e facilmente individuabile, e nel portale telematico del Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, nel rispetto delle disposizioni del codice in materia di protezione dei dati personali, di cui al decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196*».

2.1 Il decreto attuativo

Per l'operatività della norma è stato necessario attendere l'emanazione del Decreto del MIUR al quale la norma rinvia quanto alle modalità di versamento. Il Decreto è stato emanato lo scorso 8 aprile, ma è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale solo il 23 maggio, in pratica quasi cinque mesi dopo l'entrata in vigore della disposizione di legge.

Il decreto, oltre a definire le modalità di versamento e quelle di assegnazione agli istituti scolastici, contiene anche altre necessarie precisazioni, dalla identificazione dei soggetti beneficiari delle liberalità, alle indicazioni circa l'utilizzo del credito d'imposta (d'altra parte il Decreto è stato emanato «*di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze*») che aiutano ad illustrare il nuovo istituto.

a) I destinatari delle liberalità: scuole statali e paritarie

L'articolo 2, comma 3 del Decreto precisa che «*per istituti del sistema nazionale di istruzione [che la legge istitutiva del bonus indica quali destinatari delle liberalità] si intende istituzioni scolastiche statali ed istituzioni scolastiche paritarie private e degli enti locali*».

b) Le modalità di versamento e la destinazione delle liberalità

Come anticipato sopra la particolarità di questa tipologia di liberalità è costituita dalle modalità di versamento imposta come condizione per accedere al credito di imposta; il benefattore deve decidere a quale istituto scolastico destinare la liberalità (indicandone il codice fiscale), ma deve versarla in un apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato, che il Decreto ha stabilito essere il «*capitolo n. 3626, denominato "Erogazioni liberali in denaro per gli investimenti in favore degli istituti del sistema nazionale di istruzione, per la realizzazione di nuove strutture scolastiche, la manutenzione e il potenziamento di quelle esistenti e per gli interventi a sostegno dell'occupabilità degli studenti da riassegnare ad apposito fondo del Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ai sensi dell'art. 1, comma 148, della legge 13 luglio 2015, n. 107", appartenente al capo XIII dell'entrata, codice IBAN: IT40H0100003245348013362600*» (art. 3).

Inoltre, particolare assolutamente rilevante che rischia di comportare criticità per le scuole paritarie, è che il benefattore deve indicare per quale

delle destinazioni ammesse (realizzazione di nuove strutture scolastiche, manutenzione e potenziamento di quelle esistenti, sostegno a interventi che migliorino l'occupabilità degli studenti) deve essere utilizzata la sua liberalità.

A tale proposito l'articolo 3 del Decreto prevede che il contribuente-benefattore osservi la seguente disposizione:

«2. I versamenti debbono essere effettuati distintamente per ciascuna istituzione scolastica beneficiaria.

3. Nella causale del versamento deve essere riportato, nell'esatto ordine di seguito indicato:

a) il codice fiscale delle istituzioni scolastiche beneficiarie;

b) il codice della finalità alla quale è vincolata ciascuna erogazione, scelto tra i seguenti:

i. C1: realizzazione di nuove strutture scolastiche;

ii. C2: manutenzione e potenziamento di strutture scolastiche esistenti;

iii. C3: sostegno a interventi che migliorino l'occupabilità degli studenti;

c) il codice fiscale delle persone fisiche o degli enti non commerciali o dei soggetti titolari di reddito d'impresa».

Né la legge, né il Decreto chiariscono se e come la progettazione e/o la realizzazione di tali progetti possa influire sul diritto a percepire dal MIUR il 90% di quanto versato dai diversi benefattori.

Le scuole per l'infanzia paritarie devono tenere ben presente che qualora intendessero sollecitare liberalità agevolate con il credito di imposta (che riconosce un vantaggio fiscale di importo assai più elevato rispetto all'agevolazione prevista dal TUIR) devono considerare che tali contributi devono essere utilizzati solo per interventi sugli edifici⁸.

c) La modalità di erogazione delle liberalità

Il Decreto stabilisce che dopo essere state acquisite tra le entrate del bilancio dello Stato *«le somme versate in entrata sono riassegnate al capitolo n. 1260, denominato “Fondo per l'erogazione alle scuole beneficiarie delle erogazioni liberali in denaro destinate agli investimenti in favore di tutti gli istituti del sistema nazionale di istruzione, per la realizzazione di nuove strutture scolastiche, la manutenzione e il potenziamento di quelle esistenti e per il sostegno a interventi che migliorano l'occupabilità degli studenti” iscritto nello stato di previsione del Ministero dell'istruzione dell'università e della ricerca»* (art. 3, c. 4).

Da questo Fondo le somme sono assegnate all'istituto scolastico scelto dal benefattore, o, meglio, *«è erogato, in un'unica soluzione, il 90 per cento delle erogazioni liberali annualmente iscritte sul Fondo di cui all'art. 3, comma 4»* (art. 5, c. 1), mentre il restante 10% di tutte le liberalità versate ha funzione perequativa e viene ripartito tra gli *«istituti del siste-*

⁸ Si può presumere che in riferimento alle scuole per l'infanzia, sviluppare progetti per accrescere l'occupabilità degli studenti sia alquanto prematuro.

ma nazionale di istruzione che beneficiano delle erogazioni di cui al comma 1 in misura inferiore al valore medio nazionale per alunno [...] con prioritario riferimento a quelle che percepiscono, ai sensi del comma 1, una somma minore per alunno, ed assicurando, a tutte le istituzioni destinatarie, uno stesso importo per alunno, tra le erogazioni di cui al comma 1 e quelle di cui al presente comma» (art. 5, c. 4).

In pratica: il 10% delle liberalità trattenute viene assegnato agli istituti scolastici che non hanno ricevuto liberalità o che ne hanno ricevuto, ma in misura inferiore al valore medio nazionale per alunno.

Il Decreto non precisa alcunché in merito al termine entro cui ciascuna scuola dovrà ricevere dal MIUR il 90% dei contributi disposti dai benefattori; solo si afferma che tale riassegnazione dovrà avvenire in «*un'unica soluzione*» (art. 5, c. 1).

Sempre in relazione al versamento da parte del MIUR dei contributi di competenza di ciascuna scuola, l'articolo 5 del Decreto introduce la necessità di stipulare una convenzione con l'ente titolare del diritto di proprietà dell'immobile utilizzato per l'attività scolastica; si segnala che tale adempimento è richiesto però solo quando il proprietario è l'ente locale (per es. il comune) e non quando è un soggetto privato (per es. enti ecclesiastici, fondazioni, associazioni, società).

d) Il credito di imposta

A fronte delle liberalità effettuate nei periodi di imposta 2016-2018 all'offerente viene riconosciuto un credito di imposta in misura differenziata:

- per le liberalità effettuate nei due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2015 (2016 e 2017) il credito è pari al 65%,
- per liberalità effettuate nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 (2018) il credito d'imposta scende al 50%.

In entrambi i casi il credito d'imposta:

- spetta per liberalità entro il tetto di 100.000 euro per ciascun periodo d'imposta,
- non è cumulabile con altre agevolazioni previste per le medesime spese,
- deve essere ripartito in tre quote annuali di pari importo.

Il Decreto precisa che «*la quota annuale non utilizzata può essere riportata in avanti senza alcun limite temporale*» (art. 4, c. 2).

Stabilisce inoltre che il credito d'imposta deve essere «*indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale sono effettuate le erogazioni liberali*» (art. 4, c. 2).

Per usufruire dello *school bonus* il Decreto prevede due diverse modalità:

- le persone fisiche e gli enti non commerciali che non esercitano attività commerciali (o che, pur esercitandole, erogano la liberalità nella sfera "privata" o "istituzionale") espongono il credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi al fine di ridurre il versamento delle imposte

sui redditi (IRPEF per le persone fisiche, IRES per gli enti non commerciali (cf art. 4, c. 3),

- i soggetti titolari di reddito d'impresa utilizzano il credito d'imposta (sempre rispettando la ripartizione in tre rate) esclusivamente in compensazione, tramite modello F24, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di effettuazione delle erogazioni liberali; esso non costituisce materia imponibile né ai fini delle imposte dirette, né ai fini IRAP.

Sul tema delle compensazioni l'Agenzia delle entrate, nella Circolare n. 20/E del 18 maggio 2016 ha precisato che:

- in assenza di una contraria previsione da parte della norma istitutiva, esso soggiace al limite annuale di fruizione, pari a 250.000 euro, per i crediti d'imposta da quadro RU, come previsto dall'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244⁹,
- il limite generale annuale di compensazione nel modello F24, pari a 700.000 euro¹⁰, non si applica in quanto «*non riguarda i crediti d'imposta nascenti dall'applicazione di discipline agevolative sovvenzionali, consistenti – come nel caso de quo – nell'erogazione di contributi pubblici sotto forma di crediti compensabili con debiti tributari o contributivi*»,
- per le caratteristiche del credito in esame, non si applica neanche il divieto di compensazione dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro¹¹.

2.2 Valutazioni conclusive

La valutazione circa lo strumento che è più adeguato per le necessità della singola scuola paritaria non spetta al benefattore (è evidente che il credito di imposta del 65% o del 50% è per lui più interessante della deducibilità o detrazione del 19%), ma all'ente gestore in quanto ad esso spetta l'ultima parola sull'utilizzo del contributo¹².

⁹ «A partire dal 1° gennaio 2008, anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole leggi istitutive, i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi possono essere utilizzati nel limite annuale di 250.000 euro. L'ammontare eccedente è riportato in avanti anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive ed è comunque compensabile per l'intero importo residuo a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si genera l'eccedenza».

¹⁰ Cf art. 34, L. 12.12.2000, n. 388.

¹¹ Cf art. 31, D.L. 34.5.2010, n. 78, conv. L. 30.7.2010, n. 122.

¹² Pur trattandosi di una liberalità "modale" (cioè vincolata ad un determinato utilizzo), l'ente gestore non è obbligato ad accettarla se quel determinato utilizzo (per es. ampliamento dell'edificio scolastico) non rientra nei suoi progetti.

Inoltre, mentre la liberalità che genera il credito di imposta non è versata direttamente (e, dunque, non è immediatamente disponibile per l'ente gestore) ed è decurtata del 10%, le liberalità riconosciute dal TUIR affluiscono direttamente ed integralmente al conto corrente dell'ente gestore.

Pertanto occorre che la direzione della scuola per l'infanzia elabori un progetto di comunicazione rivolto ai potenziali benefattori che sia chiaro ed esaustivo.

Probabilmente ciascuna scuola potrà adottare strategie che utilizzino entrambi gli strumenti: quello previsto dal TUIR per far fronte alla gestione ordinaria, lo *school bonus* per finanziare interventi sugli immobili, compresa la manutenzione ordinaria degli stessi.

RICEVUTA LIBERALITÀ DETRAIBILI DI SOGGETTI NON TITOLARI DI REDDITO D'IMPRESA

- la liberalità non può essere incassata per contanti
- da redigere in duplice copia
- su carta intestata della parrocchia
- e numerare progressivamente ricominciando dal n. 1 ogni anno

Il sottoscritto ..., Parroco pro tempore e legale rappresentante della Parrocchia ... *[oppure Presidente della Fondazione/Associazione]*, con sede nel Comune di ..., prov. ..., C.F. ... P. IVA ..., ente ecclesiastico civilmente riconosciuto con decreto ... pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. ..., del ..., avente esclusivamente finalità di religione e di culto *[oppure ente senza fine di lucro]*, e che gestisce – ex art. 15 L. 222/1985 - l'attività di Scuola ... *[indicare il nome e il tipo: infanzia, primaria, secondaria]*, per cui è stato concesso il Decreto di parità n. ... del ...

DICHIARA

di ricevere dal sig. ..., con domicilio in ..., prov. ..., via ... n. ..., C.F. ..., quale erogazione liberale ai sensi e per gli effetti degli articoli 15, c. 1, lett. *i-octies*) e 147 del Testo Unico delle imposte sui redditi (D.P.R. 22.12.1986, n. 917) la somma di euro ... (...), finalizzata all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa.

Dichiara inoltre che detta liberalità non è stata incassata per contanti ma tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

_____ lì _____

timbro e firma

* Persone fisiche o enti non commerciali.

RICEVUTA LIBERALITÀ DEDUCIBILI DAL REDDITO D'IMPRESA

- **la liberalità non può essere incassata per contanti**
- **da redigere in duplice copia**
- **su carta intestata della parrocchia**
- **e numerare progressivamente ricominciando dal n. 1 ogni anno**

Il sottoscritto ..., Parroco pro tempore e legale rappresentante della Parrocchia ... [*oppure Presidente della Fondazione/Associazione*], con sede nel Comune di ..., prov. ..., C.F. ... P. IVA ..., ente ecclesiastico civilmente riconosciuto con decreto ... pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. ..., del ..., avente esclusivamente finalità di religione e di culto [*oppure ente senza fine di lucro*], e che gestisce – ex art. 15 L. 222/1985 – l'attività di Scuola ... [*indicare il nome e il tipo: infanzia, primaria, secondaria*], per cui è stato concesso il Decreto di parità n. ... del ...

DICHIARA

di ricevere dal sig. ..., [*nella sua qualità di ... della società ...*], con domicilio/sede in ..., prov. ..., via ... n. ..., C.F./P. IVA ..., quale erogazione liberale ai sensi e per gli effetti dell'articolo 100, c. 2, lett. *o-bis*) del Testo Unico delle imposte sui redditi (D.P.R. 22.12.1986, n. 917) - la somma di euro ... (...), finalizzata all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa.

Dichiara inoltre che detta liberalità non è stata incassata per contanti ma tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

_____ lì _____

timbro e firma

APPROFONDIMENTI

LA TRASFORMAZIONE DI UN'ASSOCIAZIONE IN FONDAZIONE: DUBBI E INCERTEZZE

Negli ultimi tempi c'è stato un acceso dibattito sulla possibilità per un'associazione di trasformarsi in fondazione. Le principali norme di riferimento sono gli articoli 2500-*septies* e 2500-*octies* del codice civile¹.

Sul tema si sono espressi, in modo difforme, alcuni T.A.R., il Consiglio di Stato e varie categorie di professionisti che operano nel settore, tra cui, *in primis*, il Consiglio Nazionale del Notariato.

Chi scrive ha già avuto più volte modo di sottolineare il proprio favore in merito all'ammissibilità della trasformazione diretta da associazione a

¹ Art. 2500-*septies* cod. civ. «*Trasformazione eterogenea da società di capitali. Le società disciplinate nei capi V, VI, VII del presente titolo possono trasformarsi in consorzi, società consortili, società cooperative, comunioni di azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni. Si applica l'articolo 2500 septies, in quanto compatibile. La deliberazione deve essere assunta con il voto favorevole dei due terzi degli aventi diritto, e comunque con il consenso dei soci che assumono responsabilità illimitata. La deliberazione di trasformazione in fondazione produce gli effetti che il capo II del titolo II del Libro primo ricollega all'atto di fondazione o alla volontà del fondatore*».

Art. 2500-*octies* cod. civ. «*Trasformazione eterogenea in società di capitali. I consorzi, le società consortili, le comunioni d'azienda, le associazioni riconosciute e le fondazioni possono trasformarsi in una delle società disciplinate nei capi V, VI e VII del presente titolo. La deliberazione di trasformazione deve essere assunta, nei consorzi, con il voto favorevole della maggioranza assoluta dei consorziati; nelle comunioni di aziende all'unanimità; nelle società consortili e nelle associazioni con la maggioranza richiesta dalla legge o dall'atto costitutivo per lo scioglimento anticipato. La trasformazione di associazioni in società di capitali può essere esclusa dall'atto costitutivo o, per determinate categorie di associazioni, dalla legge; non è comunque ammessa per le associazioni che abbiano ricevuto contributi pubblici oppure liberalità e oblazioni del pubblico. Il capitale sociale della società risultante dalla trasformazione è diviso in parti uguali fra gli associati, salvo diverso accordo tra gli stessi. La trasformazione di fondazioni in società di capitali è disposta dall'autorità governativa, su proposta dell'organo competente. Le azioni o quote sono assegnate secondo le disposizioni dell'atto di fondazione o, in mancanza, dell'articolo 31*».

fondazione e come, sostenerne l'inammissibilità, spesso causi notevoli ostacoli e disagi o, comunque, maggiori ed ingiustificati costi per le organizzazioni interessate.

In estrema sintesi, si ricorda che i T.A.R. chiamati ad esprimersi sulla questione non hanno riconosciuto, ad eccezione di quello della Lombardia, la possibilità per un'associazione, dotata o meno di personalità giuridica, di trasformarsi in fondazione, imponendo all'ente di estinguersi e di procedere poi con la costituzione di un nuovo ente nella forma della fondazione.

Il mondo dei professionisti (avvocati, commercialisti, notai) che assistono questi enti, invece, è uniforme nel riconoscere la legittimità di procedere con la trasformazione diretta da associazione a fondazione².

Per quanto riguarda il Consiglio di Stato, poi, risulta piuttosto arduo comprendere quale ne sia l'orientamento, in quanto, in data 23 ottobre 2014 la sezione giurisdizionale del Consiglio di Stato ha emesso la Sentenza n. 5226, in cui ha affermato la piena ammissibilità dell'operazione di trasformazione di un'associazione in fondazione³, mentre in data 30 gennaio 2015, ha emanato, in sede consultiva, il parere n. 296 in cui ha argomentato l'impossibilità della trasformazione diretta di un'associazione in fondazione.

Nel Parere il Consiglio di Stato ha sostenuto l'inammissibilità della trasformazione da associazione a fondazione, articolando le proprie argomentazioni in cinque punti:

1. principio dell'autonomia privata e della tutela dei creditori;
2. incompatibilità tra il modello giuridico dell'associazione e quello della fondazione;
3. esistenza di un implicito divieto di trasformazione eterogenea;
4. principio di semplificazione e di economia dei mezzi giuridici;
5. ambito di applicazione dell'articolo 2500-*novies* del codice civile⁴.

² Si cita primo tra tutti lo studio condotto dal Consiglio Nazionale del Notariato *La trasformazione degli enti no profit* del 15.4.2010.

³ Con tale Sentenza il Consiglio di Stato ha annullato e completamente riformato la Sentenza del T.A.R. Toscana n. 1811/2011. Il procedimento avanti al T.A.R. Toscana era stato presentato contro il diniego di iscrizione, emesso dalla Regione Toscana, in risposta alla domanda di iscrizione al Registro Persone Giuridiche presentata da un'associazione riconosciuta, che si era trasformata in fondazione. Le conclusioni del T.A.R. Toscana sulla vicenda hanno sostenuto l'orientamento contrario all'ammissibilità di questo tipo di trasformazione, ribadendo l'inammissibilità dell'istanza già espressa dalla Regione.

Si noti che la posizione espressa dal T.A.R. Toscana con la Sentenza annullata ha costituito uno dei fondamenti delle argomentazioni espresse dal Consiglio di Stato con il parere 296/2016 per dichiarare l'inammissibilità dell'operazione di cui trattasi.

⁴ Art. 2500-*novies* cod. civ.: «*In deroga a quanto disposto dal terzo comma dell'articolo 2500, la trasformazione eterogenea ha effetto dopo sessanta giorni dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari previsti dallo stesso articolo, salvo che consti il consenso dei creditori o il pagamento dei creditori che non hanno dato il consenso.*»

Per dare evidenza della divergenza delle posizioni del Consiglio di Stato nei due provvedimenti che, si ricorda, sono stati emanati a soli tre mesi di distanza l'uno dall'altro, i punti che precedono verranno qui di seguito riportati e messi a confronto, citando tra virgolette i passaggi salienti della Sentenza 5226 e del parere 296, seguendo l'ordine delle argomentazioni come riportate nel parere.

[In parentesi quadrata alcune integrazioni di chi scrive, inserite nel tentativo di agevolare la lettura del testo]

1. Principio dell'autonomia privata e della tutela dei creditori	
SENTENZA	PARERE
<p>[Con riferimento alla trasformazione di associazione in fondazione il Consiglio così si esprime] «... <i>si tratta in questo caso di una trasformazione "omogenea", che lascia inalterato il fine non lucrativo, ammissibile a fortiori rispetto alle ipotesi di trasformazione eterogenea espressamente previste..., ma che determina una modifica del regime di responsabilità per le obbligazioni sociali.</i></p> <p><i>In relazione a quest'ultima evenienza, le sopra accennate esigenze di tutela dei creditori sociali... possono comunque essere salvaguardate imponendo all'ente che domanda riconoscimento della personalità giuridica adeguate forme di pubblicità, all'effettuazione delle quali subordinare l'iscrizione...»</i></p> <p><i>«l'applicazione analogica delle disposizioni codicistiche sopra esaminate, ed in particolare l'art. 2500 ter, comma 2, legittimano l'autorità amministrativa competente a chiedere, qualora ne ravvisi la necessità, una relazione di stima del patrimonio esistente alla data della trasformazione...».</i></p>	<p>[Il Consiglio di Stato sostiene] <i>«la recessione del principio di autonomia privata: [nel caso di specie] vengono in rilievo, da un lato, gli interessi privati dei creditori della costituenda fondazione e, dall'altro lato, l'interesse pubblico al conseguimento dello scopo di pubblica utilità per il quale l'ente è stato costituito... Entrambi i predetti interessi sono garantiti dalla solidità e dalla stabilità nel tempo del fondo di dotazione dell'ente, aspetti che l'Autorità di vigilanza è tenuta per legge a valutare ai fini dell'iscrizione dell'ente... nel registro delle persone giuridiche... Tale valutazione preventiva verrebbe... ad essere impedita nel caso di trasformazione diretta di un'associazione in fondazione in quanto, mancando una fase preventiva di confronto con i creditori dell'associazione, non vi sarebbe alcuna certezza sull'integrità del patrimonio della neonata fondazione... pertanto, all'Autorità di vigilanza non sarebbe possibile valutare preventivamente... la adeguatezza del patrimonio della medesima...».</i></p>

creditori possono, nel suddetto termine di sessanta giorni, fare opposizione. Si applica in tal caso l'ultimo comma dell'articolo 2445».

2. Incompatibilità tra il modello giuridico dell'associazione e quello della fondazione	
SENTENZA	PARERE
<p>[Gli artt. 2500 e seguenti del codice civile] «... depongono chiaramente nel senso dell'ammissibilità di una trasformazione da associazione non riconosciuta a fondazione. ... si tratta in questo caso di una trasformazione "omogenea", che lascia inalterato il fine non lucrativo, ammissibile a fortiori rispetto alle ipotesi di trasformazione eterogenea espressamente previste..., ma che determina una modifica del regime di responsabilità per le obbligazioni sociali».</p> <p>[Per quanto riguarda il mutamento del regime di responsabilità e la tutela dei creditori, si rinvia al precedente punto 1].</p>	<p>[Si configura una] «... incompatibilità tra il modello giuridico dell'associazione (ente a forte base personalistica, i cui organi direttivi rimangono sotto l'immanente controllo della base associativa) e quello della fondazione (ente a forte base patrimoniale e soggetto, in quanto privo di base associativa, ad attività di controllo e vigilanza da parte della pubblica Autorità), costruiti su presupposti giuridici e strutturali totalmente diversi, ai quali l'ordinamento giuridico ricollega differenti assetti di poteri, di garanzie e di controlli».</p>

3. Esistenza di un implicito divieto di trasformazione eterogenea	
SENTENZA	PARERE
<p>[La sentenza del T.A.R.] «... muove da un dato inoppugnabile, consistente nella mancanza di previsioni normative concernenti il caso della trasformazione da associazione non riconosciuta a fondazione, e dalla necessità di verificare l'adequazione patrimoniale dell'ente da riconoscere e l'assenza di possibili pregiudizi per i creditori... Nondimeno... è illogica la decisione di negare il riconoscimento della personalità giuridica adducendo l'impossibilità di effettuare tale verifica a causa dell'assenza di una normativa ad hoc... in specie dopo le modifiche introdotte al codice</p>	<p>[Si configura la] «... esistenza di un implicito divieto di trasformazione eterogenea, salvo i casi in cui essa sia espressamente prevista dalla legge: il codice civile ed il D.P.R. 361/2000 regolamentano in maniera sostanzialmente compiuta il processo di personificazione delle associazioni e fondazioni, le modifiche dei relativi atti fondamentali e la relativa estinzione, senza che all'interno di tale corpus normativo trovi tuttavia disciplina il procedimento per ottenere la trasformazione diretta dell'associazione in fondazione. Pertanto, alla luce della tassatività delle fattispecie trasfor-</p>

civile dalla riforma del diritto societario..., la trasformazione di enti collettivi è un istituto di carattere generale. Essa è infatti non solo analiticamente disciplinata per i casi di trasformazione da ed in società, ma anche presupposta per gli enti privi di finalità lucrative, ed in particolare per le fondazioni...».

mative desumibile da tali coordinate normative, non sembra potersi ritenere consentita nell'attuale ordinamento – al di fuori delle ipotesi espressamente determinate e codificate – la trasformazione diretta da associazione in fondazione».

4. Principio di semplificazione e di economia dei mezzi giuridici

SENTENZA

[Per la fattispecie in questione] «...rilevano in particolare le norme sulla trasformazione "progressiva", vale a dire ... quella vicenda modificativa dell'ente collettivo in cui questo passa da un regime di responsabilità illimitata dei relativi appartenenti ad uno di responsabilità limitata.

Norma cardine per questo caso è l'art. 2500-quinquies, rubricato "Responsabilità dei soci", il quale sancisce la regola per cui "La trasformazione non libera i soci a responsabilità illimitata per le obbligazioni sociali sorte prima degli adempimenti previsti dal terzo comma dell'articolo 2500, se non risulta che i creditori sociali hanno dato il loro consenso alla trasformazione"... va poi aggiunto l'art. 2500-ter, dedicato alla trasformazione di società di persone in società di capitali, e nel quale si dispone che il capitale della società risultante dalla trasformazione "deve essere determinato sulla base dei valori attuali degli elementi dell'attivo del passivo", in base ad una "relazione di stima"... Per concludere sul punto, deve sot-

PARERE

[Può essere ammessa la «...trasformazione da associazione in fondazione solo in via indiretta e mediata, ossia attraverso il modulo procedimentale ordinario di estinzione del soggetto associativo preesistente e costituzione di un nuovo soggetto fondazionale: attraverso l'estinzione della associazione... e la costituzione ex novo della fondazione, si darebbe vita ad un soggetto giuridico nuovo ed estraneo alle pregresse vicende giuridiche dell'as-sociazione, delle cui obbligazioni continuerebbero a rispondere, personalmente e illimitatamente, soltanto i legali rappresentanti che le hanno contratte, secondo quanto previsto dall'art. 38 c.c.».

tolinearsi che al fine di evitare pregiudizi per le ragioni dei creditori dell'ente che si trasforma è previsto il rimedio dell'opposizione ex art. 2500-novies».

5. Ambito di applicabilità dell'art. 2500-novies del codice civile

SENTENZA	PARERE
<p><i>«In realtà, in specie dopo le modifiche introdotte al codice civile dalla riforma del diritto societario..., la trasformazione di enti collettivi è un istituto di carattere generale. Essa è infatti non solo analiticamente disciplinata per i casi di trasformazione da ed in società (artt. 2498 – 2500-novies cod. civ.), ma anche presupposta per gli enti privi di finalità lucrative, ed in particolare per le fondazioni (art. 28) [del codice civile]».</i></p>	<p><i>[Si propende per la] «inapplicabilità al caso in esame dell'art. 2500-novies c.c., in quanto, trattandosi di norma di carattere eccezionale inserita nel contesto di una disciplina che deroga al generale divieto di trasformazione eterogenea desumibile dal sistema normativo, non è suscettibile di interpretazione estensiva».</i></p>

Dal confronto delle argomentazioni espresse dal Consiglio di Stato, prima in sede giurisdizionale e, poco dopo, in sede consultiva, non si ritengono necessarie ulteriori argomentazioni per evidenziare la netta divergenza tra le posizioni sostenute nei due provvedimenti.

Il dato inconfutabile sul quale tutti gli interpreti concordano è che le disposizioni normative non sono né chiare, né complete e nemmeno coordinate; tanto è vero che il Consiglio di Stato alla fine del parere citato si è così espresso: *«l'intervento consultivo rischia di essere dirimente più per l'autorevolezza – o la formale autorità – del parere che per la possibilità di accreditare come oggettivamente superiore una delle tesi».*

Tuttavia sono forti i dubbi che tale parere possa in qualche modo aver contribuito a dirimere la questione; si ritiene, invece, che lo stesso abbia generato ulteriori dubbi ed incertezze.

Ad ulteriore riprova di ciò, si fa presente che rispettivamente in data 7 aprile 2015 e 22 gennaio 2016, la Regione Veneto e la Regione Lombardia hanno adottato una Delibera della Giunta Regionale (Veneto D.G.R. n.

464/2015; Lombardia D.G.R. 10-4725 del 2016) contenente delle linee guida per la gestione delle trasformazioni di associazioni in fondazioni, che contengono principi e orientamenti semplicemente opposti.

La D.G.R. della Regione Veneto, nella prima parte afferma che: *«nell'incertezza della materia, la Sezione Affari Legislativi chiamata ad esprimersi dalla Sezione EE.LL., Persone Giuridiche e Controllo Atti [...] struttura competente in materia di Persone Giuridiche, circa l'ammissibilità o meno dell'iscrizione nel Registro Regionale delle Persone Giuridiche di Fondazioni derivanti dalla trasformazione di Associazioni [...] ha espresso parere favorevole. In particolare la Sezione Affari Legislativi evidenziava che il Codice Civile non disciplina espressamente l'istituto della trasformazione da Associazione a Fondazione e che, per tale ragione, la stessa non viene ammessa da una parte della giurisprudenza [...], mentre invece la dottrina maggioritaria è favorevole alla trasformazione. Questo considerato che la riforma del diritto societario del 2003, che ha introdotto l'istituto della c.d. "trasformazione eterogenea", consente di ricavare il principio della generale trasformabilità degli Enti, anche al di fuori del campo societario, non essendovi ragioni per negare la possibilità di un passaggio tra enti accomunati nello scopo (non lucrativo), quando il legislatore, in nome di esigenze di economia degli atti negoziali, consente il passaggio di enti a scopo di lucro in enti non a scopo di lucro».*

Il testo della D.G.R. 464, poi, afferma che l'Ufficio Persone Giuridiche si è conformato *«al parere affermativo espresso dalla Sezione Affari Legislativi»* e che *«nel periodo 2010-2014 [...] sono state iscritte nel Registro Regionale delle Persone di diritto privato n. 4 Fondazioni derivanti da trasformazione diretta di Associazioni. Questo, aderendo altresì alla dottrina e alla giurisprudenza favorevoli alla "trasformazione omogenea"».*

La Regione Veneto prosegue richiamando i principi sui quali si basano la dottrina e la giurisprudenza favorevoli alla trasformazione delle associazioni in fondazioni:

- principio dell'autonomia privata; tutto ciò che non è espressamente vietato dalla legge, se diretto a realizzare interessi meritevoli di tutela da parte dell'ordinamento giuridico deve essere consentito;
- l'ordinamento giuridico con la riforma del diritto societario ha introdotto la c.d. trasformazione eterogenea (cioè quella trasformazione che comporta il passaggio da ente lucrativo a ente non lucrativo e viceversa), pertanto, a maggior ragione, è da ritenersi ammissibile la c.d. trasformazione omogenea, vale a dire il passaggio da un ente senza scopo di lucro ad un altro ente senza scopo di lucro;
- principio di semplificazione e di economia dei mezzi giuridici, implica che se un risultato può essere raggiunto in più modi, sarà da preferire la via più semplice e che implichi il minor numero di atti giuridici e il minor dispendio di risorse;
- la tutela dei creditori è garantita dalla obbligatorietà della relazione di stima e dal rimedio generale dell'opposizione dei creditori previsto dall'arti-

colo 2500-*novies* del codice civile.

Tuttavia, dopo il richiamo di tali principi (confermati dalle Sentenze T.A.R. Lombardia n. 445/2013 e Consiglio di Stato n. 5226/2014), la Regione Veneto evoca la giurisprudenza che ritiene, invece, inammissibile la trasformazione in questione:

- T.A.R. Toscana 5802/2004 che afferma: «*fuori dei casi in cui l'ordinamento appresti procedure per ottenere la trasformazione diretta di un soggetto giuridico, non è consentito superare il modulo procedimentale ordinario dato dall'estinzione del soggetto preesistente e dalla successiva costituzione del nuovo soggetto*»;
- T.A.R. Piemonte n. 781/2012 ove si afferma che: «*con la mancanza della fase preventiva di confronto con i creditori dell'associazione, la neonata fondazione verrebbe in essere senza certezze circa l'integrità del patrimonio inizialmente conferito [...] (tale alea dunque causerebbe l'impossibilità da parte dell'organismo di vigilanza di operare il giudizio sulla congruità del patrimonio rispetto agli scopi da perseguire)*».

Da ultimo, la Regione richiama il parere del Consiglio di Stato n. 296/2015 nel quale, in particolare, si è ritenuto: «*non sussistere la possibilità di trasformazione diretta da Associazione a Fondazione, in quanto gli artt. 2500-*septies* e *octies* del Codice Civile rappresentano una deroga, dettando una normativa di favore per la trasformazione diretta, che non può applicarsi alle ipotesi non espressamente contemplate, per le quali riprende vigore la disciplina generale*», inoltre, «*è da ritenersi sussistente l'incompatibilità tra il modello giuridico dell'Associazione [...] e quello della Fondazione [...], costruiti su presupposti giuridici e strutturali totalmente diversi, ai quali l'ordinamento ricollega differenti assetti di poteri, di garanzia e di controlli*».

La delibera dopo aver preso atto della complessità e dell'incertezza della materia, in modo piuttosto sbrigativo e senza particolari argomentazioni, conclude affermando che: «*in attesa di una previsione legislativa che disciplini in maniera puntuale la fattispecie in questione, con il presente provvedimento si propone, per la definizione delle future domande di riconoscimento della personalità giuridica di diritto privato a Fondazioni derivanti da trasformazione diretta di Associazioni, di conformarsi al contenuto del parere del Consiglio di Stato, Sez. I, del 30 gennaio 2015, n. 296, stabilendo di considerare inammissibile tale trasformazione, fatta comunque salva ogni eventuale specifica disposizione normativa successiva che disciplini la materia in senso contrario al contenuto del citato parere*».

In senso esattamente opposto, la Regione Lombardia con la delibera 4725 del 22 gennaio 2016, ha invece approvato delle linee guida ed una procedura da seguire da parte delle associazioni che intendono trasformarsi in fondazioni.

La Regione Lombardia si è così espressa: «*in assenza di disposizioni riferite alla trasformazione degli enti del Libro Primo del Codice Civile, l'Am-*

ministrazione Regionale ha finora ammesso il passaggio diretto da associazione in fondazione, in un'ottica di semplificazione del procedimento amministrativo e nel rispetto del principio della continuità dei rapporti giuridici sancito dall'art. 2498 del codice civile».

Inoltre, «dato atto che tale procedura è stata oggetto di approfondimento con il Consiglio Notarile di Milano, cui ha fatto seguito la stesura condivisa di Linee Guida, volte a individuare la documentazione ritenuta idonea e, nel contempo, accorgimenti procedurali che tengano conto, in sintonia con quanto è stato previsto per le società:

- della continuità di un soggetto giuridico, pur nel cambiamento del tipo organizzativo;*
- dell'applicabilità della trasformazione anche a fattispecie non previste, sulla base di un'interpretazione estensiva dell'istituto del principio dell'economia dei mezzi giuridici ed inesistenza di ostacoli sul piano causale;*
- della necessità di tutelare gli interessi dei creditori dell'ente in via di trasformazione;*
- della sussistenza di eventuali limiti alla trasformazione:*
 - dettati dallo statuto;*
 - di natura particolare, in ragione della peculiare attività dell'ente;*
 - legali (l'art. 2500-octies dispone che la trasformazione "non è ammessa per le associazioni che abbiano ricevuto contributi pubblici oppure liberalità e oblazioni del pubblico").*

Ravvisata la necessità, in relazione alle esigenze di semplificazione, di chiarezza e di trasparenza dell'azione amministrativa, di dare continuità al percorso avviato in via sperimentale, mediante l'adozione di apposite Linee Guida, che individuano la documentazione da allegare all'istanza di trasformazione diretta in argomento».

Alla luce di quanto sopra richiamato la Giunta Lombarda ha deliberato di approvare, come allegato A) della delibera, le citate linee guida che disciplinano la trasformazione diretta da associazione in fondazione.

Nelle premesse delle linee guida si legge «la "trasformazione omogenea" consente la sopravvivenza di un soggetto non lucrativo al cambiamento del tipo organizzativo: la continuità dei rapporti giuridici, sancita dall'art. 2498 codice civile.

Tale principio, volto a soddisfare l'esigenza di economicità nell'ambito dei rapporti giuridici, sulla scia dell'inquadramento della "trasformazione eterogenea" disciplinata dall'art. 2500-septies all'art. 2500-novies del Codice civile, permette – laddove non ostino ragioni specifiche – il transito di un ente da una ad altra forma organizzativa, evitando qualsiasi effetto estintivo/novativo.

In assenza di disposizioni riferite agli Enti di cui al Libro I del codice Civile, Regione Lombardia intende individuare accorgimenti procedurali a tutela degli interessi coinvolti e, quindi, del procedimento amministrativo».

Ai sensi delle linee guida, nel caso di trasformazione omogenea da

associazione non riconosciuta a fondazione, devono essere prodotti una serie di documenti:

- situazione patrimoniale, redatta dall'organo amministrativo, aggiornata a non più di 120 giorni prima della decisione di trasformazione, con l'elenco completo dei creditori dell'ente in via di trasformazione alla data di redazione della situazione patrimoniale;
- relazione di stima asseverata relativa al patrimonio dell'associazione non riconosciuta, con indicazione dei criteri adottati e redatta – sulla base della situazione patrimoniale – da un revisore legale iscritto all'albo, nominato dall'ente in via di trasformazione. Dalla relazione dovrà risultare che il netto del patrimonio non è inferiore alla somma di quanto si intende destinare a fondo permanente di dotazione e a fondo di gestione;
- tre copie autentiche del verbale dell'assemblea degli associati, redatto nella forma dell'atto pubblico, in cui sia stata deliberata la trasformazione, con il *quorum* dei tre quarti degli associati (come previsto dall'art. 21, ultimo comma, del codice civile).

Da tale verbale dell'assemblea deve risultare:

- l'attestazione dell'organo amministrativo circa l'assenza di rilevanti modifiche nella situazione debitoria dell'ente dalla data di redazione della situazione patrimoniale al giorno dell'assemblea;
- l'esposizione delle ragioni che inducono a proporre la trasformazione;
- l'indicazione del patrimonio dell'ente trasformato e l'esatta individuazione degli importi da imputare rispettivamente al fondo di dotazione e al fondo di gestione;
- eventuali preventivi assensi alla trasformazione da parte dei creditori dell'associazione.

Al verbale dovrà essere allegato lo statuto dell'ente che risulterà dopo la trasformazione:

- documentazione relativa alla comunicazione ai creditori della decisione di trasformazione, entro i trenta giorni dalla stessa, a mezzo di raccomandata con ricevuta di ritorno o posta elettronica certificata, nonché la pubblicazione, nel medesimo termine, della notizia sul sito dell'ente in via di trasformazione;
- documentazione comprovante il consenso alla trasformazione di tutti i creditori identificati nella situazione patrimoniale o il loro integrale pagamento. Nel caso in cui, decorsi novanta giorni dalla decisione di trasformazione senza che alcun creditore abbia fatto opposizione, verrà depositata dichiarazione rilasciata dal legale rappresentante dell'ente in via di trasformazione, attestante l'assenza di opposizioni nel termine sopra indicato;
- domanda di iscrizione al Registro regionale delle persone giuridiche;
- relazione del legale rappresentante sull'attività che l'ente intende svolgere successivamente alla trasformazione;
- elenco nominativo, sottoscritto dal legale rappresentante dell'ente in via di trasformazione, dei componenti l'organo di amministrazione, recante la firma per l'accettazione di carica.

Pertanto, accertata la sussistenza dei requisiti di legge (forma della delibera dell'assemblea, *quorum* deliberativo, inesistenza di clausole statutarie ostative alla trasformazione, congruità del patrimonio, idoneità del nuovo statuto dell'ente trasformato) e della documentazione sopra elencata, la Regione Lombardia approva la decisione ai sensi degli articoli 1 e 7 del D.P.R. 361/2000 e la iscrive nel Registro regionale delle persone giuridiche.

Nel caso in cui un'associazione riconosciuta intenda chiedere l'approvazione delle modificazioni statutarie, che comportano la trasformazione dell'ente in fondazione, la stessa dovrà depositare, entro i trenta giorni dalla delibera adottata dagli associati, alla presenza del notaio, la medesima documentazione richiesta per il caso della trasformazione di un'associazione non riconosciuta.

La delibera conclude stabilendo che la trasformazione eterogenea sarà efficace trascorsi 60 giorni dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari previsti per la trasformazione ordinaria, salvo il consenso espresso dei creditori o il pagamento dei creditori che tale consenso non abbiano dato.

Entro il medesimo termine i creditori possono proporre opposizione ai sensi dell'articolo 2500-*nonies* del codice civile.

Qualora non fosse possibile acquisire il preventivo consenso dei creditori o effettuare i relativi pagamenti, l'ente in via di trasformazione deve comunicare con lettera raccomandata A/R ai creditori la deliberata trasformazione, per consentire loro di fare eventualmente opposizione.

La Regione, decorsi 60 giorni dall'ultima comunicazione e a fronte di dichiarazione resa dal legale rappresentante dell'ente attestante l'assenza di opposizioni alla trasformazione e verificate tutte le altre condizioni, procede al riconoscimento dell'ente.

Al momento non si ha notizia se altre Regioni abbiano o meno disciplinato la materia, ma la ricerca verrà ulteriormente approfondita e monitorata.

L'intervento del legislatore sulla questione risulta essere sempre più necessario ed urgente. Si auspica che la proposta di riforma del Terzo Settore attualmente in discussione in Parlamento possa intervenire sulla materia in modo organico e completo per liberare il campo dai dubbi interpretativi evidenziati e consentire un inquadramento delle trasformazioni di associazioni in fondazioni uniforme ed omogeneo (nonché un'uniforme interpretazione della normativa applicabile da parte delle Regioni o delle Prefetture competenti).

Nel more dell'auspicato intervento legislativo, comunque, chi scrive, ribadisce la propria condivisione dell'orientamento espresso da Regione Lombardia e auspica l'ammissibilità della trasformazione di un'associazione, riconosciuta o non riconosciuta, in fondazione.