

informatore
e degli enti

normativo delle parrocchie
non commerciali

exLege



**Le novità per gli enti non commerciali
dalla manovra bis 2006**

La gestione delle attività culturali

L'amministratore di sostegno

La tutela del consumatore

Aggiornamenti normativi

3 2006

EDITORIALE

Il terzo fascicolo di *ex Lege* del 2006 contiene un'ampia parte dedicata alle novità fiscali di interesse per gli enti non commerciali, novità scaturenti dalla cosiddetta "manovra bis" attuata con il decreto legge 223, poi convertito nella legge 248 del 4 agosto 2006.

Nell'ambito di questa parte si segnalano, in particolare, le modifiche introdotte in materia di fiscalità degli immobili, le innovazioni relative agli enti titolari di partita IVA, la fissazione di termini e modalità rinnovati per i diversi adempimenti fiscali (presentazione delle dichiarazioni e versamenti) e l'introduzione di un nuovo regime tributario in ambito IVA, quello dei contribuenti minimi in franchigia, che potrebbe risultare di notevole interesse per la gestione delle collaborazioni retribuite, anche in ambito parrocchiale (P. Clementi).

Un contributo specifico è poi dedicato al regime IVA delle operazioni immobiliari (F. Mastrantonio) mentre, ancora a partire dalla "manovra bis", si fa il punto sulla vicenda infinita dell'esenzione ICI per gli immobili destinati ad attività sociali (P. Clementi).

Al di fuori dell'ambito tributario il presente numero offre un ampio e articolato studio dedicato alla disciplina normativa ed amministrativa concernente le attività culturali, cinematografiche e teatrali e le strutture ove le attività stesse si svolgono (L. Simonelli); segue poi una presentazione del nuovo istituto giuridico dell'"amministratore di sostegno", istituto pensato dal legislatore per venire incontro a quelle situazioni di fragilità umana e sociale di persone per le quali non ricorrano i presupposti per procedere a forme di tutela più restrittive, quali l'inabilitazione o l'interdizione. Si pensi al caso delle persone anziane o inferme non più in grado di bastare a se stesse pur se ancora capaci di intendere o volere, oppure al caso di chi, per svariati motivi, si trova nella necessità di essere aiutato nella gestione dei propri interessi. Alcuni di questi potenziali beneficiari, spesso privi di parenti stretti che possano prendersi cura di loro, non raramente bussano alla porta della parrocchia in cerca di un aiuto. L'amministratore di sostegno potrebbe essere una risposta specifica a tale bisogno (E. Mapelli). Infine viene offerta una prima presentazione della recente normativa in materia di tutela dei diritti del consumatore (C. Ceruti).

Il supplemento "guida operativa di *ex Lege*" è dedicato al tema dei contributi, variamente denominati e diversamente trattati a livello fiscale in

base alla specifica tipologia cui appartengono, erogati dagli enti pubblici territoriali – ovvero comuni, province e regioni – e dallo Stato, attraverso gli organi governativi, ad un ente ecclesiastico. Si tratta di una tematica complessa e varia ove occorre identificare con precisione la natura esatta del contributo, al di là della denominazione corrente, e la destinazione dello stesso all'attività istituzionale o all'attività commerciale dell'ente ecclesiastico.

Infine vale la pena di ricordare che la “guida operativa di *ex Lege*” è da subito disponibile in *internet*. Infatti all'interno del portale della Diocesi di Milano, nella pagina dedicata all'Ufficio Avvocatura, all'indirizzo www.chiesadimilano.it/avvocatura, è operativo un bottone riservato a *ex Lege* cliccando il quale si può accedere all'archivio della rivista nonché all'editoriale, al sommario e alla “guida operativa” in distribuzione con l'ultimo numero pubblicato.

Milano, 31 ottobre 2006

don Carlo Azzimonti
Avvocato generale e Direttore responsabile

AGGIORNAMENTI NORMATIVI

NOVITÀ PER GLI ENTI NON COMMERCIALI DALLA MANOVRA BIS 2006

La manovra fiscale per il 2006 ha avuto una coda durante l'estate con l'emanazione del decreto fiscale correttivo, il decreto legge 223 meglio conosciuto come "manovra bis", decreto che nel giro di un mese è stato convertito in legge con una notevole quantità di modifiche; questa circostanza va tenuta presente per identificare la data di entrata in vigore delle diverse disposizioni¹.

Tra le numerose novità introdotte dal decreto molte riguardano gli enti ecclesiastici ed in generale gli enti non commerciali; tra queste un buon numero sono inerenti alla fiscalità immobiliare. Come capita sempre più di frequente, infatti, nei provvedimenti volti al risanamento dei conti pubblici – che si tratti della legge finanziaria, dei decreti di accompagnamento o delle manovre aggiuntive – è sempre incluso un sostanzioso capitolo dedicato agli immobili. La "manovra bis" non smentisce questa regola, anzi, incide pesantemente sulla fiscalità degli immobili, con una serie di interventi che si segnalano per quantità, ampiezza dei soggetti interessati e conseguenze in termini di gettito. Un altro ambito oggetto di nuove disposizioni è quello che riguarda i soggetti titolari di partita IVA che vedono infittire obblighi e adempimenti; altre modifiche alla normativa dipendono dall'adozione di misure antielusive. Viene poi riscritto il calendario delle dichiarazioni fiscali e quello dei versamenti delle relative imposte. Di seguito segnaliamo le principali novità, raggruppate per ambito di interesse.

1. MODIFICHE ALLA FISCALITÀ DEGLI IMMOBILI

1.1 Rettifica del corrispettivo delle cessioni immobiliari *(articolo 35, cc. 2-4, 23-bis, 23-ter, 24)*

Il radicale mutamento delle modalità che l'Amministrazione finanzia-

¹Il D.L. 223, datato 4 luglio 2006, è stato pubblicato lo stesso giorno nella Gazzetta Ufficiale ed è entrato immediatamente in vigore; la legge di conversione, L. 248, è stata promulgata il 4 agosto 2006, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'11 agosto ed entrata in vigore il 12 agosto.

ria dovrà utilizzare nella valutazione della congruità del valore indicato dalle parti negli atti di cessioni immobiliari è, tra le novità introdotte dalla manovra, quella che produrrà maggiori conseguenze, almeno in termini di ampiezza numerica dei soggetti coinvolti e di presumibile incremento di contenzioso tributario a cui darà origine. Le nuove norme infatti si applicano a tutte le compravendite di immobili con un'unica eccezione che esamineremo di seguito.

Con la previgente normativa non era consentito agli Uffici finanziari rettificare il valore dichiarato dalle parti (a meno che non fossero in grado di dimostrare l'occultamento di una parte del corrispettivo) qualora questo risultasse essere almeno pari al cosiddetto "valore automatico", valore costruito applicando specifici moltiplicatori alla rendita catastale opportunamente rivalutata. La limitazione al potere di rettifica operava agli effetti dell'imposta di registro, dell'IVA, delle imposte ipotecaria e catastale².

Dopo la modifica normativa questa preclusione resta valida solo per le alienazioni di immobili destinati ad abitazioni e relative pertinenze effettuate tra persone fisiche che non agiscono in regime di impresa o nell'ambito di attività professionali; questa eccezione al nuovo sistema quindi non è mai operativa per le cessioni che vedono coinvolti, non importa se in veste di compratori o di venditori, gli enti non commerciali, neanche nel caso che siano privi di partita IVA e/o che agiscano nella sfera istituzionale.

Tra l'altro, allo scopo di evitare che possano verificarsi fenomeni di elusione fiscale, a controbilanciare il limitato potere di accertamento è stato introdotto, per questa tipologia di atti, l'obbligo di inserire una serie di elementi: evidenziare oltre al "valore automatico" anche il prezzo effettivo, indicare le modalità con le quali è stato pagato il corrispettivo dell'immobile, segnalare gli estremi del soggetto che ha eseguito la mediazione immobiliare e indicare le modalità analitiche con le quali è stato eseguito il pagamento.

In tutti gli altri casi il valore indicato dalle parti potrà essere rettificato ogni volta che risulterà inferiore al *valore venale in comune commercio*, cioè al valore di mercato.

Per quanto concerne i trasferimenti a titolo gratuito (eredità, legati e donazioni) in questo momento possiamo solo segnalare che l'intera materia è in questi giorni all'attenzione del Parlamento che, nella conversione del decreto legge 262 del 3 ottobre sta ridisegnando il sistema di tassazione delle successioni e delle donazioni, modificando radicalmente tanto la previgente normativa, introdotta dalla legge 388 del 2001, quanto le modifiche ad essa apportate dal decreto in discussione.

1.2 Modifiche al regime IVA degli immobili (articolo 35, cc. 8-10-quater)

Un altro vasto e controverso capitolo è quello relativo alle modifiche sul regime IVA degli immobili. In estrema sintesi si può affermare che le modifiche normative introducono nell'ordinamento tributario un generale regime di esenzione dall'IVA per i trasferimenti e per le locazioni di tutte le tipologie di unità immobiliari, con la conseguente assoggettabilità all'imposta di registro in misura proporzionale. Il nuovo regime prevede anche alcune eccezioni a questo principio generale, legate alla tipologia dell'immobile e/o delle parti in causa. Evidentemente lo scopo della nuova disciplina è quello di aumentare il gettito dell'imposta di registro che non consente a chi la subisce il recupero ammesso invece in ambito IVA.

Premesso che le nuove modalità di tassazione coinvolgono gli enti non commerciali nel ruolo di soggetti passivi (cioè in quanto alienanti e locatori) solo in relazione alle alienazioni e alle locazioni che effettuano nell'ambito delle attività commerciali eventualmente esercitate e non hanno invece rilevanza per le operazioni riguardanti la sfera istituzionale, rinviando per un esame del nuovo regime al contributo di Franco Mastrantonio in questo stesso numero.

1.3 Novità sull'affitto di azienda (articolo 35, c. 10-quater)

Il nuovo regime di tassazione delle cessioni e delle locazioni di immobili può coinvolgere anche gli affitti di azienda; è infatti previsto che le novità relative alle locazioni di fabbricati strumentali per natura si estendono anche all'affitto di azienda quando si verificano contemporaneamente due condizioni:

- a) il valore di mercato dei fabbricati è superiore al 50% del valore complessivo dell'azienda;
- b) l'eventuale applicazione dell'IVA e dell'imposta di registro secondo le regole previste per l'affitto di azienda, considerate unitariamente, consente di conseguire un risparmio d'imposta rispetto a quella prevista per le locazioni di fabbricati.

In tutti i casi in cui i cespiti immobiliari hanno un valore prevalente rispetto a quello complessivo dell'azienda occorrerà effettuare questo calcolo di convenienza tra i diversi regimi impositivi e applicare quello più oneroso. Ovviamente queste disposizioni riguardano gli affitti d'azienda degli enti non commerciali solo nei casi in cui tra i beni dell'azienda ceduta sono compresi immobili che risultano iscritti nel libro dei beni ammortizzabili o nel libro degli inventari dell'ente.

- **Il regime di tassazione delle locazioni di fabbricati strumentali**
Per poter eseguire il confronto sarà necessario tenere presente che

²Si veda: per l'imposta di registro l'art. 52, cc. 4 e 5 del D.P.R. 131/1986; per l'IVA l'art. 15 del D.L. 23.2.1995, n. 41, conv. L. 22.3.1995, n. 85; per le imposte ipotecarie e catastali l'art. 13, c. 1 del D.Lgs. 31.10.1991, n. 347.

il nuovo regime di tassazione dei fabbricati strumentali per natura (tutti quelli diversi dalle abitazioni) prevede la generalizzata applicazione dell'esenzione IVA al canone di locazione; tale principio è tuttavia suscettibile di eccezioni, alcune delle quali impongono l'assoggettamento al tributo, altre lasciano la facoltà di optare per l'applicazione dell'IVA o per l'esenzione. Infatti l'esenzione IVA non si applica quando:

- il conduttore è un "consumatore finale", cioè non svolge alcuna attività d'impresa o professionale e pertanto non può detrarre l'IVA versata;
- il conduttore è un soggetto passivo IVA (ovvero svolge attività d'impresa o professionale) e pertanto può detrarre l'IVA versata, ma in misura limitata, precisamente in misura non superiore al 25% (è il caso di soggetti che svolgono prevalentemente attività esenti da IVA, come quelle sanitarie e quelle scolastiche).

Nei casi diversi da quelli descritti (cioè quando il conduttore non è un consumatore finale o un soggetto con una elevata percentuale di indetraibilità dell'IVA) la scelta del regime (IVA esente o IVA imponibile) è lasciata alla volontà del locatore.

Come appare evidente il regime di assoggettamento a IVA (con l'aliquota del 20%) rimane obbligatorio nei casi in cui il conduttore non trae alcun beneficio (o ricava comunque benefici limitati in quanto può esercitare il diritto alla detrazione solo in misura molto ridotta) dall'addebito del tributo, mentre è rimesso alla volontà del locatore (che presumibilmente sceglierà in accordo con il conduttore) nei casi in cui l'imposta resta neutrale per il meccanismo della detrazione.

Va inoltre tenuto presente che le locazioni di immobili strumentali per natura hanno subito un'ulteriore modifica: in deroga al principio dell'alternatività tra IVA e registro, i canoni di locazione devono essere assoggettati, in sede di registrazione obbligatoria del contratto, anche all'imposta di registro nella misura dell'1%.

CONDUTTORE	IVA	REGISTRO
soggetto IVA con pro-rata di detrazione fino al 25%	20%	1%
altri soggetti	esente	1%

➤ Il regime di tassazione dell'affitto di azienda

L'affitto di azienda è assoggettato a tassazione in maniera differente a seconda dello *status* del locatore:

- qualora si tratti di una persona fisica o di un ente non commerciale che cede l'unica azienda posseduta (o tutte le aziende), il canone viene assoggettato alla sola imposta di registro con l'aliquota del 3%;
- se invece quella ceduta in affitto è una delle aziende possedute o se l'affittuario è un ente societario, il canone è assoggettato a IVA

con l'aliquota del 20% e ad imposta di registro in misura fissa (168 euro).

LOCATORE	IVA	REGISTRO
ente che affitta l'unica azienda	esclusa	3%
ente che affitta una delle aziende possedute o un ramo di azienda	20	168 euro

➤ Il calcolo di convenienza

Quando il valore dell'azienda ceduta in affitto è prevalentemente costituito dagli immobili in essa presenti (calcolati al valore di mercato) il fisco sospetta che gli operatori economici tentino di evitare l'esborso dell'imposta di registro dell'1% introdotta sulle locazioni di fabbricati strumentali "mascherando" tali locazioni da affitti di azienda. Per questo le nuove disposizioni impongono di applicare il meno favorevole dei due regimi di tassazione (quello sulle locazioni e quello sull'affitto di azienda).

Escludendo il caso dell'affitto dell'unica (o di tutte le aziende) da parte di persona fisica o di ente non commerciale, che è assoggettata ad una tassazione sempre più onerosa rispetto alla locazione, si può affermare che il calcolo di convenienza condurrà a dover tassare gli affitti di azienda come locazioni di immobili strumentali in tutti i casi in cui non ci sono significativi limiti alla detrazione per le parti in causa.

1.4 Proroga IVA 10% su manutenzioni ordinarie e straordinarie (articolo 35, c. 35-quater)

Certamente da annoverare tra le (poche) buone notizie riguardanti la fiscalità degli immobili il ritorno dell'aliquota IVA agevolata al 10% per le manutenzioni ordinarie e straordinarie effettuate sulle abitazioni. Si tratta di una nuova proroga dell'agevolazione introdotta con la legge finanziaria 2000³ e poi prolungata di anno in anno, fino al 31 dicembre 2005. L'agevolazione, che è ritornata operativa dal 1° di ottobre, sarà però in vigore solo fino al 31 dicembre 2006, a meno che, auspicabilmente, la finanziaria per il 2007 non provveda a estenderne l'applicazione anche ai prossimi anni, potendo teoricamente giungere a stabilirla fino al 2010. Tale è infatti il termine fissato dal Consiglio dell'Unione Europea nel provvedimento⁴ che consente agli Stati dell'Unione di reintrodurre l'aliquota ridotta. Il nuovo provvedimento ha fatto seguito alla Direttiva comunitaria del 22 ottobre 1999/85/CE che consentiva agli Stati membri di applicare in via sperimentale l'aliquota IVA ridotta su alcune prestazioni di servizi "ad alta intensità di manodopera". Tra le scelte che il legislatore poteva operare (si

³Cf art. 7, c. 1, lett. b), L. 23.12.1999, n. 488.

⁴Direttiva 2006/18/CE del 14.2.2006.

potavano scegliere non più di due settori individuati dalla Direttiva) vi era la possibilità di ridurre l'imposta nella "ristrutturazione e riparazione di abitazioni private, esclusi i materiali che formino una parte rilevante del valore della prestazione". La norma di agevolazione, che fu introdotta a partire dal 2000, ha previsto la riduzione dell'aliquota per "le prestazioni di servizi aventi ad oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 31, primo comma, lettere a), b), c) e d), della legge 5 agosto 1978, n. 457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata". Inoltre la norma dispone che la riduzione dell'aliquota "si applica fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento di recupero, al netto del valore dei predetti beni". Dal momento che le autorizzazioni comunitarie avevano un termine fissato alla fine del 2005, per reintrodurre l'agevolazione, si è dovuto attendere l'emanazione di un nuovo provvedimento autorizzativo.

Trattandosi di una semplice riapertura dei termini, la disciplina si applica alle stesse fattispecie e alle medesime condizioni previste dalla legge che ha inizialmente introdotto l'agevolazione e del tutto valide restano inoltre le precisazioni e le interpretazioni che l'Amministrazione finanziaria ha fornito circa l'ambito operativo e le modalità di utilizzo dell'agevolazione con la Circolare n. 247 del 29 dicembre e con la Circolare 71 del 7 aprile, entrambe del 2000.

Prima di riassumere gli elementi della disposizione è importante precisare che, anche se la norma di agevolazione cita, con riferimento alle definizioni dell'articolo 31 della legge 457 del 1978, oltre alle *manutenzioni ordinarie* (lettera a) e a quelle *straordinarie* (lettera b) anche quelle di grado superiore (lettera c: restauro e risanamento conservativo e lettera d: ristrutturazione edilizia), essa si rende però applicabile, in questa forma e con queste limitazioni, solo alle prime due categorie di interventi; per gli interventi eccedenti la manutenzione straordinaria, infatti, il nostro ordinamento prevede in ogni caso l'aliquota agevolata al 10% indipendentemente dalla tipologia di immobile nei quali sono realizzati e senza alcuna verifica circa la presenza di "beni significativi" (v. oltre).

L'aliquota agevolata reintrodotta resta caratterizzata da due fondamentali elementi:

- riguarda gli interventi effettuati sui *fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata*;
- riguarda solo le *prestazioni di servizi* e non si estende alle cessioni di beni.

➤ **La tipologia degli immobili**

Circa il primo elemento sono di sicuro interesse per gli enti i chiarimenti e le interpretazioni offerti dalla Circolare n. 71 secondo la quale rientrano nel beneficio i lavori effettuati:

- in tutte le "unità immobiliari classificate nelle categorie catastali da A1 ad A11, a eccezione di quelle appartenenti alla categoria catastale A10 [uffici e studi privati], a prescindere dal loro effettivo uti-

lizzo"; vi rientrano quindi le abitazioni usate come tali (ad esempio la casa del parroco e degli altri sacerdoti presenti in parrocchia, l'abitazione del sacrista o del custode, gli appartamenti concessi in locazione a nuclei familiari), ma anche quelle – sempre di categoria A – utilizzate per le attività della parrocchia o concesse in comodato o in locazione ad altri enti (ad esempio l'appartamento utilizzato come ufficio parrocchiale o come sede degli scout);

- negli immobili che costituiscono pertinenza degli immobili abitativi (ovvero quelli di categoria A, escluso A10), tenendo presente che "il beneficio compete anche se gli interventi di recupero hanno ad oggetto la sola pertinenza di unità ad uso abitativo ed anche nell'ipotesi in cui la stessa è situata in un edificio che non ha prevalente destinazione abitativa";
- nelle parti comuni di fabbricati a prevalente destinazione abitativa, ovvero quelli "aventi più del cinquanta per cento della superficie sopra terra destinata ad uso abitativo privato" (come, ad esempio, l'edificio che ospita ai piani superiori la casa del parroco, quella del coadiutore, quella del sacrista e al piano terreno l'ufficio parrocchiale, le sale, la biblioteca. In questo caso saranno agevolati sia gli interventi effettuati negli appartamenti sia quelli riguardanti le parti comuni dell'edificio);
- "negli edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso ai sensi dell'articolo 1 della legge 19 luglio 1961, n. 659, a condizione che costituiscano stabile residenza di collettività". Questa interpretazione di immobile destinato ad uso abitativo interessa gli enti in modo particolare, dal momento che permette di includere tra gli immobili agevolati anche, ad esempio, "gli orfanotrofi, gli ospizi, i brefotrofi, i conventi". Infatti, ciò che rileva non è "la classificazione catastale, ma la circostanza oggettiva di essere destinati a costituire residenza stabile delle collettività che vi alloggiano". Si tenga però presente che "se l'edificio è destinato solo in parte a finalità abitative l'aliquota ridotta è applicabile agli interventi che interessano le parti comuni dell'edificio, sempreché la parte abitativa rappresenti più del cinquanta per cento della superficie e a quelli che vengono realizzati sulla sola parte abitativa". Va infine precisato che non per tutti gli immobili assimilati alle case di abitazione non di lusso vi è diritto all'agevolazione: vanno esclusi tutti quelli "privi del carattere di stabile residenza [...] quali scuole, caserme, ospedali".

➤ **I beni di valore significativo**

Come abbiamo già detto l'aliquota agevolata riguarda solo le prestazioni di servizi e non si estende alle cessioni di beni. Di conseguenza sono esclusi dal trattamento agevolato i beni "significativi" (cioè quelli di maggior valore) ceduti nell'ambito della prestazione. Con il Decreto del Ministro delle finanze del 29 dicembre 1999 sono stati

individuati i beni per i quali ricorre la condizione del valore significativo. Si tratta:

- degli ascensori e montacarichi;
- degli infissi esterni ed interni;
- delle caldaie;
- dei videocitofoni;
- delle apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria;
- dei sanitari e rubinetterie da bagno;
- degli impianti di sicurezza.

La norma originaria prevede che l'aliquota del 10% si applichi ai beni "significativi" *"fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento di recupero, al netto del valore dei predetti beni"*. In concreto ciò significa che in relazione ad un intervento del valore complessivo di 100 nel quale il bene "significativo" valga 70, l'IVA sarà:

- del 10% su 30 (prestazione "pura");
- del 10% su 30 (differenza tra il valore complessivo, 100 e il bene significativo, 70);
- del 20% su 40 (differenza tra il valore del bene significativo, 70, e la parte di tale bene assoggettato ad aliquota agevolata, 30).

Qualora nell'ambito della prestazione siano stati ceduti beni di valore significativo occorre inoltre rispettare le particolari indicazioni che la Circolare 71 detta in tema di fatturazione. Occorre cioè che nel documento venga indicato *"sia il corrispettivo complessivo dell'operazione, comprensivo del valore dei suddetti beni, che il valore di questi ultimi"*. In tal modo sarà identificabile la base imponibile da assoggettare all'aliquota agevolata del 10% che *"risulta costituita dalla differenza tra i due importi e dalla parte di valore del bene significativo corrispondente a tale differenza"*; il resto sarà invece da assoggettare al 20%. Si faccia attenzione che *"i suddetti dati devono essere evidenziati in fattura anche nel caso in cui dal calcolo risulti che l'intero valore del bene significativo deve essere assoggettato all'aliquota ridotta"*.

Inoltre, sempre a proposito del limite di applicabilità dell'agevolazione, è interessante sottolineare che è riferito solo ai beni *"considerati nella loro interezza e non è riferibile alle singole parti o pezzi staccati che li compongono"*. Ciò in quanto *"le componenti staccate (ad esempio il bruciatore di una caldaia) quando vengono fornite nell'ambito di una prestazione di servizi aventi ad oggetto un intervento di recupero agevolato, non assumono rilevanza autonoma ma, al pari degli altri beni diversi da quelli indicati nel decreto ministeriale come beni significativi, confluiscono nel trattamento fiscale previsto per la prestazione"* e ciò sia che si tratti *"di parti aventi notevole rilevanza rispetto alla struttura e alla funzionalità del bene, sia che si tratti di parti di scarso valore"*.

➤ **I contratti di manutenzione**

Di sicuro interesse è la puntualizzazione della Circolare 71 che il beneficio si estende *"alle prestazioni di manutenzione obbligatoria, previste per gli impianti elevatori e per quelli di riscaldamento, consistenti in verifiche periodiche e nel ripristino della funzionalità, compresa la sostituzione delle parti di ricambio (ad es. porte, pannelli, serrature, funi, ecc.) in caso di usura a fronte delle quali vengono corrisposti canoni annui"*. Qualora, però, i contratti di manutenzione prevedano anche altre prestazioni (per esempio la copertura assicurativa della responsabilità civile), l'agevolazione potrà essere applicata solo se è possibile distinguere i corrispettivi, ovvero se l'oggetto del contratto non sia *"costituito da una prestazione complessa a fronte di un corrispettivo unitario"*.

➤ **Le prestazioni professionali**

Tra le varie problematiche affrontate dalla Circolare n. 71 vi è anche quella del trattamento IVA da riservare alle prestazioni professionali: si tratta di costi che non rientrano tra quelli per i quali è riconosciuta l'aliquota agevolata in quanto non hanno ad oggetto la materiale realizzazione dell'intervento, ma risultano a questo collegate solo in maniera indiretta. Sul punto l'indicazione è estremamente chiara: *"le prestazioni rese da professionisti (ingegneri, geometri, architetti, eccetera), anche se inerenti agli interventi di recupero edilizio, restano assoggettate all'aliquota ordinaria del 20 per cento"*.

➤ **La fornitura di beni**

Premesso che la norma intende agevolare le *prestazioni di servizi* e non le cessioni di beni, va però chiarito che, non essendo richiesta una specifica forma di contratto, rientrano nell'ambito dell'aliquota IVA ridotta non solo le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto, ma anche quelle derivanti dai contratti d'opera o altri accordi negoziali. Ne consegue, come conferma la Circolare 71, che rientra nella disposizione *"l'ipotesi in cui l'intervento di recupero si realizzi mediante cessione con posa in opera di un bene, poiché l'apporto della manodopera assume un particolare rilievo ai fini della qualificazione dell'operazione"*.

➤ **L'aliquota degli interventi eccedenti la manutenzione straordinaria**

Abbiamo accennato sopra che gli interventi di grado superiore alla manutenzione straordinaria *non sono normati da questo provvedimento* (anche se sono citati) in quanto la norma precisa che restano ferme *"le disposizioni più favorevoli di cui all'articolo 10 del D.P.R. 26 ottobre 1973, n. 633, e delle tabelle ad esso allegate"*⁵. In pratica ciò

⁵Art. 7, L. 23.12.1999, n. 488.

significa che l'aliquota IVA del 10% temporaneamente prevista per le manutenzioni ordinarie e straordinarie effettuate su immobili a prevalente destinazione abitativa, non pregiudica quella "a regime" che continua ad essere pienamente applicabile e che riguarda gli interventi di manutenzione di grado più elevato effettuati su qualsiasi tipo di immobile. Nella disciplina "a regime", infatti, sono solo le manutenzioni ordinarie e quelle straordinarie che scontano l'aliquota del 20%, mentre le *cessioni di beni* e le *prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto* riguardanti il *restauro e risanamento conservativo* degli immobili, la *ristrutturazione edilizia* e la *ristrutturazione urbanistica*, sono assoggettate all'aliquota del 10% indipendentemente dalla tipologia di fabbricato sul quale vengono effettuati (cf D.P.R. 633/1972, Tabella A, Parte III, nn. 127-terdecies e 127-quaterdecies).

1.5 Nozione di area fabbricabile (articolo 36, c. 2)

Il decreto 223 formula una definizione unitaria di area edificabile valida per tutti i tributi stabilendo che *"un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune⁶, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi del medesimo"*. La norma prevede che la nuova definizione assume rilevanza ai fini dell'IVA, dell'imposta di registro, delle imposte sui redditi e dell'ICI. Relativamente a quest'ultimo tributo, la disposizione appare ripetitiva di quanto già stabilito lo scorso anno con il decreto legge 203⁷.

Se si eccettua l'ICI – ambito nel quale la legge istitutiva identifica l'area fabbricabile con esplicito rimando agli strumenti urbanistici generali o attuativi e per la quale, come abbiamo ricordato, era già stata emanata una norma di interpretazione autentica –, nelle altre imposte le definizioni, per quanto diverse tra loro, fanno riferimento al generico concetto di "susceptibilità edificatoria", genericità che ha originato un notevole contenzioso. Nella giurisprudenza la nozione è stata prevalentemente interpretata nella maniera più favorevole ai contribuenti cioè come edificabilità di fatto con la conseguenza che veniva considerata edificabile solo l'area che risultava concretamente edificabile, a prescindere dalla sua qualificazione come tale nel piano regolatore generale. La nuova definizione, invece, fa

⁶Si tratta del piano regolatore generale (Prg) o, nelle regioni in cui vi sono i piani strutturali e quelli operativi (Basilicata, Emilia Romagna, Lazio, Liguria, Lombardia, Toscana, Umbria e Veneto), del piano strutturale.

⁷Ai fini dell'applicazione del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, la disposizione prevista dall'articolo 2, comma 1, lettera b), dello stesso decreto si interpreta nel senso che un'area è da considerare comunque fabbricabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo" (art. 11-quaterdecies, c. 16, D.L. 203/2005, conv. L. 248/2005).

riferimento ad un concetto di edificabilità di diritto secondo il quale rileva la mera previsione di edificabilità da parte del piano regolatore generale, a prescindere che sia completato l'iter di approvazione regionale e che siano stati adottati i piano attuativi. È evidente che il legislatore ha deciso di dare rilevanza al concetto sostanzialistico, che valorizza l'area come edificabile anche se inserita solamente nello strumento urbanistico non perfetto adottato dal Comune, in considerazione del fatto che già a partire da quel momento l'immobile assume una vocazione edificatoria con il conseguente aumento di valore anche se, concretamente, non è possibile il rilascio di un permesso a costruire.

Il nuovo concetto, che pure è il più penalizzante per il contribuente, dal momento che dà rilevanza alla mera previsione di edificabilità dell'area da parte del Prg o del piano strutturale, a prescindere dal completamento dell'iter di approvazione regionale e dall'adozione di strumenti di attuazione, ha almeno il pregio di offrire una definizione certa di area fabbricabile.

Quel che invece non può essere accettato è il tenore interpretativo attribuito alla norma da parte dell'Agenzia delle entrate nella Circolare 4 agosto 2006, n. 28; secondo l'Amministrazione finanziaria si tratterebbe *"in definitiva, di una norma recante disposizioni di natura interpretativa..."* ciò in quanto, il chiarimento circa *"la portata della locuzione 'area fabbricabile' da assumere ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta di registro, delle imposte sui redditi e dell'imposta comunale sugli immobili"* otterrebbe il risultato di *"estende[re] alle imposte sui redditi, all'IVA e al registro, il concetto di 'area fabbricabile' contenuto nell'articolo 11-quaterdecies, comma 16, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, il cui ambito applicativo era riservato alla sola imposta comunale sugli immobili"*.

Ma se è vero che la nuova norma ha uniformato il concetto di area edificabile nelle diverse imposte utilizzando la nozione già adoperata in riferimento all'ICI, non è vero che ha esteso *quella* disposizione alle altre imposte. Ne ha previsto una nuova che, non a caso, a differenza di quella riguardante l'ICI non dispone che la previsione relativa all'area fabbricabile *"si interpreta nel senso che..."* ma stabilisce che, ai fini delle diverse imposte, *"un'area è da considerare fabbricabile se..."*. La portata innovativa d'altra parte è del tutto giustificata dal diverso tenore delle definizioni di area fabbricabile tra l'ICI e le altre imposte coinvolte, com'è facile notare dai testi riportati di seguito:

- IVA

"Non sono considerate cessioni di beni:

le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni" (D.P.R. 633/1972, art. 2, c. 3, lett. c);

- IMPOSTE SUI REDDITI

"Sono redditi diversi..."

b) ... le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di

terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione” (D.P.R. 917/1986, art. 67, c. 1, lett. b);

- **IMPOSTA DI REGISTRO**

“terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria” (D.P.R. 131/1986, art. 54, c. 4);

- **ICI**

“per area fabbricabile si intende l’area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell’indennità di espropriazione per pubblica utilità” (D.Lgs. 504/1992, art. 2, c. 1, lett. b).

1.6 Modifica dell’imposta di registro ridotta per aree in pup (articolo 36, c. 15)

Il beneficio dell’aliquota ridotta all’1%, che dal 2001 spettava per “i trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati”⁸ viene limitato ai soli casi in cui ricorrono tutti i seguenti presupposti:

- che si tratti di “trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati”;
- che gli stessi siano diretti all’attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica, comunque denominati”;
- che tali programmi siano “realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione”.

In pratica, a partire dal 4 luglio⁹ l’aliquota dell’1% si potrà applicare soltanto per quelle aree destinate ad ospitare interventi di prevalente edilizia residenziale convenzionata finalizzati alla costruzione di case destinate alla vendita o alla locazione da riservare a fasce protette di acquirenti.

La previsione che i piani debbano essere diretti all’attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica consente di concludere che l’aliquota agevolata si può applicare anche ad aree destinate all’edilizia libera a condizione che una quota prevalente sia rappresentata da quella convenzionata. Sul concetto di prevalenza, però, sarebbe utile qualche autorevole precisazione.

⁸Cf art. 33, c. 3, L. 388/2000.

⁹Il c. 15 dell’art. 36 del D.L. 223 afferma infatti che la disposizione “ha effetto per gli atti pubblici formati e per le scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto”, anche se il decreto - entrato in vigore il 4 luglio - prevedeva l’abrogazione della norma, senza eccezioni. L’agevolazione è stata fatta salva per la fattispecie descritta solo in sede di conversione del decreto, dalla L. 248 del 4 agosto, entrata in vigore il 12 agosto.

1.7 Plusvalenze da cessione di immobili ricevuti per donazione (articolo 37, cc. 38-39)

La manovra-bis modifica il regime di tassazione delle plusvalenze immobiliari che rientrano, ai fini delle imposte sui redditi (IRPEF/IRES), nella categoria dei “redditi diversi”¹⁰. Prima delle modifiche introdotte costituivano presupposto impositivo solo le vendite di fabbricati e terreni agricoli¹¹ acquistati da meno di cinque anni; la differenza tra il prezzo riscosso e quello pagato (opportunamente incrementato secondo le regole stabilite¹²) formava materia imponibile da assoggettare a tassazione¹³. Invece le vendite degli stessi immobili pervenuti al venditore a titolo gratuito (per eredità, legato o donazione) non costituivano mai materia imponibile, neanche se gli immobili erano posseduti da un periodo inferiore ai cinque anni.

La norma si prestava a comportamenti elusivi dal momento che era possibile evitare di pagare l’imposta interponendo una donazione ad una vendita infraquinquennale. Chiariamo con un esempio. Poniamo che Tizio, che detiene un immobile da meno di 5 anni, intenda venderlo a Caio ad un prezzo significativamente più alto di quello che ha pagato per acquistare il bene. L’operazione comporterebbe una plusvalenza da assoggettare a tassazione. Se però Tizio donava l’immobile, magari ad un suo congiunto, e questi lo vendeva a Caio, non scattava alcuna tassazione in quanto la vendita riguardava un bene pervenuto a titolo gratuito. Per evitare la possibilità di simili comportamenti elusivi, il decreto 223 elimina l’esimente da tassazione rappresentata dalla ricezione dell’immobile per atto di donazione lasciando intatta – per evidenti motivi... – quella riguardante le acquisizioni *mortis causa* (eredità e legati).

Dopo la modifica normativa l’eventuale donazione è “trasparente” ai fini del calcolo della plusvalenza. Di conseguenza la vendita di un immobile ricevuto in donazione, che non è più aprioristicamente esclusa dal presupposto di imponibilità, diviene concretamente imponibile se è effettuata prima che siano decorsi cinque anni dalla data di acquisto (o di costruzione) dell’immobile, tenendo come riferimento la data di acquisto (o di costruzione) da parte del donante. Coerentemente con la regola della “trasparenza”, nel caso di vendita nel quinquennio la plusvalenza realizzata dal donatario si determina come differenza tra il corrispettivo percepito da quest’ultimo e il costo di acquisto (o di costruzione) che risultava ricono-

¹⁰Rientrano in questa categoria di redditi le plusvalenze derivanti dalla vendita di immobili effettuate dagli enti che non svolgono attività commerciali ovvero, per gli enti che esercitano attività commerciali, dalla vendita di immobili diversi da quelli strumentali o comunque relativi all’impresa: cf art. 67 TUIR.

¹¹La vendita di aree fabbricabili è ipotesi normata autonomamente e costituisce presupposto impositivo indipendentemente dalla modalità di acquisizione e dal tempo di permanenza nel patrimonio dell’alienante.

¹²La deducibilità dei costi è regolata dall’art. 68 TUIR.

¹³La normativa prevedeva, e continua a prevedere, delle eccezioni che riguardano esclusivamente le persone fisiche, di cui non ci occupiamo.

sciuto ai fini fiscali in capo al donante.

Quanto all'entrata in vigore delle nuove disposizioni, la Circolare 28/E del 4 agosto 2006 precisa che esse *"in quanto elevano a presupposti per la tassazione alcune fattispecie precedentemente non rilevanti hanno efficacia innovativa e pertanto trovano applicazione alle sole cessioni effettuate a partire dalla data di entrata in vigore del decreto"*, cioè dal 4 luglio 2006.

2. NOVITÀ PER GLI ENTI TITOLARI DI PARTITA IVA

2.1 Controlli degli Uffici per l'attribuzione del numero di partita IVA (articolo 37, c. 18-21)

Dal 1° novembre 2006 alla richiesta del numero di partita IVA viene associata una serie di riscontri automatizzati per l'individuazione di elementi di rischio connessi al suo rilascio. L'Amministrazione finanziaria inoltre potrà effettuare accessi nei luoghi di esercizio dell'attività.

Lo scopo di questi controlli è quello di evitare abusi, in particolare si vuole impedire che la concessione di posizioni IVA senza che vi sia l'effettivo inizio di un'attività d'impresa sia funzionale all'emissione di fatture solo formalmente corrette, ma a cui non corrisponde alcun tipo di operazioni e all'effettuazione di acquisti intracomunitari in veste di reali operatori economici. Resta demandato ad un provvedimento attuativo del direttore dell'Agenzia delle entrate (non ancora emanato) il compito di individuare le concrete modalità di effettuazione dei nuovi controlli. In particolare dovranno essere stabilite le specifiche informazioni da richiedere all'atto della dichiarazione di inizio attività e dovranno essere individuate le categorie di contribuenti per i quali l'attribuzione della partita IVA determina la possibilità di effettuare acquisti intracomunitari. Viene inoltre previsto che l'Agenzia delle entrate e la Guardia di finanza programmino specifici controlli ai contribuenti cui è attribuito il numero di partita IVA.

Approfittiamo dell'occasione per ribadire che gli enti non commerciali devono avere il numero di partita IVA solo se esercitano attività commerciali in modo non occasionale. In questo caso, però, il numero di partita IVA deve essere richiesto segnalando di essere già in possesso di un numero di codice fiscale, in modo che la sua "sfera di interesse" sia relativa esclusivamente alle attività commerciali, restando invece la parte istituzionale legata al codice fiscale che non deve mai coincidere con la partita IVA.

2.2 Sanzioni penali per omessi versamenti IVA (articolo 35, c. 7)

L'omissione del versamento dell'IVA per importi superiori a 50.000

euro per ciascun periodo d'imposta viene pesantemente sanzionata; oltre alle sovrattasse e agli interessi già previsti questo comportamento viene ora punito anche con la sanzione penale. In particolare viene introdotta la pena della reclusione da sei mesi a due anni per chiunque ometta il versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo. La Circolare 28/E del 4 agosto 2006 precisa che, tenendo conto che il termine per il versamento dell'acconto è fissato al 27 dicembre e dato che *"il momento consumativo del reato è individuato... nell'omesso versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo... per la consumazione del reato non è sufficiente un qualsiasi ritardo nel versamento rispetto alle scadenze previste, ma occorre che l'omissione del versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento. Ne consegue che il reato si perfeziona quando il contribuente, ad esempio, non versa entro il 27 dicembre 2007 il debito IVA risultante dalla dichiarazione relativa al 2006"*.

2.3 Comunicazione elenco clienti e fornitori (articolo 37, cc. 8-9)

Giustificato con la necessità di incrementare gli strumenti di controllo e di contrasto dell'evasione tributaria, torna un adempimento che era uscito di scena senza rimpianto nel 1994: l'elenco clienti e fornitori.

Si tratta dell'obbligo, per i titolari di partita IVA, quindi anche per gli enti non commerciali che svolgono attività commerciali, di presentare all'Amministrazione finanziaria, esclusivamente per via telematica, l'elenco dei soggetti nei confronti dei quali sono state emesse fatture (clienti) e l'elenco dei soggetti dai quali sono stati effettuati acquisti (fornitori).

Il nuovo adempimento ha cadenza annuale e deve essere assolto entro 60 giorni dal termine previsto per la presentazione della comunicazione annuale IVA e, quindi, entro il 29 aprile di ogni anno con riferimento alle operazioni relative all'anno d'imposta precedente.

Al fine di rendere meno oneroso il nuovo adempimento per quanto riguarda l'elenco clienti la legge prevede che in sede di prima applicazione, siano da includere solo i soggetti titolari di partita IVA, con esclusione, pertanto, delle persone fisiche e degli enti non commerciali titolari del solo codice fiscale.

A proposito dell'elenco fornitori, la Circolare 28/E del 4 agosto precisa che *"nell'elenco fornitori occorre indicare esclusivamente i soggetti titolari di partita IVA da cui sono stati effettuati acquisti rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Pertanto, non rilevano gli acquisti di beni e servizi esclusi dal campo di applicazione dell'IVA"*. Inoltre occorre tenere presente che l'obbligo riguarda solo le attività commerciali; non devono per-

ciò essere inclusi nell'elenco i fornitori dai quali l'ente ha acquistato beni e servizi che non riguardano la sfera commerciale, ma sono relativi a quella istituzionale. Infatti, per tutti gli acquisti che non sono di pertinenza delle attività commerciali svolte, l'ente non commerciale deve comunicare ai fornitori il solo numero di codice fiscale e non anche quello di partita IVA; in relazione a tali operazioni l'ente è assimilato ad un soggetto non titolare di partita IVA.

Gli elenchi dovranno contenere il codice fiscale, l'importo complessivo delle operazioni effettuate, con evidenziazione dell'imponibile, dell'imposta, nonché delle operazioni non imponibili e di quelle esenti. Ad un successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate è demandato il compito di individuare gli elementi informativi da indicare negli elenchi e le modalità di presentazione per via telematica degli stessi. Lo stesso provvedimento potrà differire il termine di presentazione previsto in considerazione di difficoltà di natura tecnica ovvero per particolari tipologie di contribuenti in relazione alla mole delle informazioni da trasmettere, al fine di evitare la concentrazione in un unico periodo delle attività di inoltro con conseguenti difficoltà del funzionamento dei sistemi informativi. L'omissione della trasmissione degli elenchi, così come l'invio di elenchi incompleti o infedeli, è punito con la sanzione pecuniaria da 258 e 2.065 euro.

2.4 Obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi (articolo 37, cc. 33-37)

Con il 1° gennaio del prossimo anno tutti gli enti che svolgono attività di commercio al minuto (es. librerie, negozi di oggetti religiosi) e quelli che esercitano attività alberghiere e di somministrazione (es. case per ferie, bar parrocchiali) saranno tenuti ad un nuovo adempimento che, (umoristicamente?) definito *“una ulteriore semplificazione degli adempimenti contabili per i soggetti che svolgono attività di commercio al minuto e assimilate in locali aperti al pubblico¹⁴”*, sostituisce l'obbligo di registrazione dei corrispettivi. Si tratta dell'obbligo di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate l'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate.

Un successivo provvedimento attuativo dovrà individuare modalità e termini di trasmissione. La legge prevede che potranno essere adattati a questo fine gli attuali registratori di cassa e, in considerazione dei costi di adeguamento dei misuratori fiscali, prevede un credito d'imposta pari a 100 euro, utilizzabile esclusivamente in compensazione, mediante modello F24. Tale credito può essere utilizzato una sola volta indipendentemente dal numero di misuratori adattati e solo a seguito dell'avvenuta presta-

zione dell'intervento tecnico e del relativo pagamento.

Per consentire l'adeguamento degli strumenti di trasmissione, anche se la nuova disposizione decorre dall'inizio del prossimo anno, la prima trasmissione sarà effettuata entro il mese di luglio, anche per i mesi precedenti.

Il mancato adempimento dei nuovi obblighi è punito con la sanzione amministrativa da 1.000 a 4.000 euro.

2.5 Obbligo di pagamento telematico delle imposte (articolo 37, c. 49)

Gli enti titolari di partita IVA non potranno più utilizzare il mod. F24 cartaceo per effettuare il versamento di imposte e contributi presso banche, uffici postali e concessionari della riscossione. A partire dal 1° gennaio del prossimo anno, infatti, potranno eseguire i versamenti fiscali e contributivi esclusivamente mediante modalità telematiche direttamente, utilizzando il mod. F24 *on line* mediante i servizi dell'Agenzia delle entrate *Entratel* e *Fiscoline* o tramite i servizi *home banking* messi a disposizione dagli istituti di credito, oppure indirettamente, attraverso gli intermediari abilitati.

La nuova modalità di pagamento, la cui decorrenza era prevista per tutti i soggetti IVA il 1° ottobre 2006, sarà obbligatoria per gli enti non commerciali titolari di partita IVA solo a decorrere dal prossimo anno in forza dello slittamento disposto con il Decreto del Presidente del consiglio dei ministri dello scorso 4 ottobre.

Si tenga presente che gli enti titolari di partita IVA saranno tenuti al versamento telematico anche per il pagamento di imposte e contributi riguardanti la sfera istituzionale. Gli enti che invece non sono titolari di partita IVA potranno effettuare telematicamente i versamenti, ma non vi saranno tenuti obbligatoriamente.

2.6 Riporto delle perdite da attività commerciali (articolo 36, cc. 27-28)

Viene unificato il trattamento delle perdite derivanti dall'esercizio di attività commerciali. In precedenza erano previsti due regimi di compensazione, quello orizzontale e quello verticale, applicabili, rispettivamente, alle attività gestite con contabilità semplificate e a quelle gestite con contabilità ordinaria. La compensazione orizzontale, che prevedeva la possibilità di scomputare le perdite prodotte da attività commerciali dalle altre categorie di reddito (fondiari, di capitale, diversi) prodotto nello stesso periodo d'imposta, senza possibilità di riporto in anni successivi, viene eliminata.

Resta applicabile, senza più distinzione, la compensazione verticale

¹⁴Circolare n. 28/E del 4 agosto 2006.

che prevede la possibilità di dedurre le perdite derivanti dalle attività commerciali unicamente dai redditi della stessa categoria (reddito d'impresa).

Le perdite eccedenti possono però essere scomutate, sempre dai redditi della stessa specie, nei successivi periodi d'imposta ma non oltre il quinto. La norma si applica già a partire dal periodo d'imposta 2006.

La Circolare n. 28/E del 4 agosto 2006 opportunamente ricorda che con il cambio di regime del riporto delle perdite per i soggetti che gestiscono l'attività commerciale con contabilità separata si rende applicabile anche nei loro confronti la disciplina *“del riporto illimitato delle perdite realizzate nei primi tre esercizi di attività e l'applicazione della norma antielusiva diretta ad evitare un uso distorto del beneficio temporale previsto dal comma 2 [dell'articolo 84 del TUIR]”*. In pratica si tratta della possibilità di computare in diminuzione dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi senza alcun limite di tempo le perdite generate nei primi tre periodi d'imposta, a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva¹⁵.

3. NUOVI TERMINI E MODALITÀ PER GLI ADEMPIMENTI FISCALI

3.1 Termini e modalità di presentazione delle dichiarazioni (articolo 37, cc. 10-12; 14; 53-55)

Viene riformulato il calendario delle scadenze che riguardano gran parte dei contribuenti: quello della presentazione delle dichiarazioni annuali. Anche se secondo la relazione governativa al decreto *“il complesso degli interventi consente una più razionale distribuzione dei termini di presentazione delle dichiarazioni e dei versamenti ed una complessiva accelerazione della disponibilità delle dichiarazioni per l'amministrazione”*, si può facilmente prevedere che i numerosi cambiamenti introdotti produrranno disagi per i contribuenti che dovranno reimpostare il loro scadenziario. In considerazione della generale anticipazione dei termini è stato disposto che i modelli di dichiarazione dovranno essere emanati entro il 31 gennaio invece che entro il 28 febbraio dell'anno di utilizzo. Di seguito segnaliamo le novità nei termini e nelle modalità, limitatamente a quanto di interesse degli enti non commerciali, con o senza attività commerciali e delle persone fisiche (non imprenditori o professionisti) parroci compresi.

➤ **Modello Unico ENC - Dichiarazione IRES e IRAP**

La prima novità che riguarda il modello Unico per gli enti non commerciali tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi e/o alla dichiarazione IRAP è che non è più possibile l'invio del modello cartaceo. Anche la data di presentazione cambia: è fissata alla fine

del settimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, cioè entro il 31 luglio per tutti gli enti il cui periodo d'imposta coincide con l'anno solare (scompare il termine del 31 ottobre previsto per la trasmissione telematica).

➤ **Modello Unico PF - Dichiarazione IRPEF**

La dichiarazione dei redditi delle persone fisiche non titolari di partita IVA potrà essere redatta su modello cartaceo e consegnata per il tramite di banche o uffici postali nel periodo compreso tra il 1° maggio e il 30 giugno dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (il termine ultimo viene quindi anticipato di un mese). Se la dichiarazione verrà inviata telematicamente il termine di trasmissione sarà il 31 luglio (in luogo del precedente 31 ottobre).

➤ **Modello di dichiarazione PF - 730**

Per le persone fisiche che adempiono all'obbligo di dichiarazione mediante il modello semplificato 730 e che consegnano il modello ad un CAF o ad un intermediario abilitato la scadenza è anticipata al 31 maggio (in precedenza era il 15 giugno). Resta invece invariata la scadenza del 30 aprile per la presentazione del modello al proprio sostituto d'imposta (è il caso dei sacerdoti inseriti nel sistema di sostentamento del clero che consegnano il modello all'ICSC per il tramite degli IDSC).

➤ **Dichiarazione dei sostituti d'imposta**

La dichiarazione dei sostituti d'imposta, mod. 770, non potrà più essere inclusa nella dichiarazione unificata. Inoltre è previsto un termine unico di presentazione, sia per il modello semplificato sia per quello ordinario, fissato al 31 marzo dell'anno successivo a quello di erogazione (i termini previgenti erano invece differenziati per i due tipi di modelli: 30 settembre per il semplificato, 31 ottobre per l'ordinario).

➤ **Certificati dei sostituti d'imposta**

Gli enti che hanno corrisposto stipendi, compensi, emolumenti, assoggettati alla ritenuta d'acconto devono rilasciare le certificazioni dei compensi, compresi i modelli CUD ai dipendenti e assimilati, entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello in cui le somme sono state corrisposte (invece del 15 marzo).

➤ **Dichiarazione IVA autonoma**

Nei casi in cui la dichiarazione annuale IVA non debba essere inclusa nel modello Unico ENC e debba invece essere presentata in forma autonoma, la presentazione deve avvenire, esclusivamente in via telematica, tra il 1° febbraio e il 31 luglio (viene eliminato il termine del 31 ottobre che era previsto per l'invio telematico).

¹⁵Cf art. 84 del D.P.R. 917/1986, come modificato dall'art. 36, cc. 12-14 del D.L. 223/2006.

➤ **Dichiarazione ICI**

Il decreto legge 223 originariamente prevedeva che dal 2007 sarebbe stato eliminato l'obbligo di presentazione della dichiarazione ICI (o della comunicazione eventualmente prevista a livello comunale in luogo della dichiarazione). Si tratta dell'adempimento richiesto al contribuente che durante l'anno acquista un immobile o per il quale nel corso dell'anno si verificano delle modificazioni dei dati degli elementi precedentemente dichiarati, da cui consegue un diverso ammontare dell'imposta dovuta relativamente agli immobili posseduti. Tale dichiarazione deve essere presentata entro il termine della dichiarazione dei redditi dell'anno successivo a quello in cui si fossero verificati i cambiamenti (o entro il diverso termine che il comune poteva stabilire per la comunicazione). Scopo della norma, fermo restando le formalità richieste in materia di riduzione dell'imposta, era quello di evitare la duplicazione degli adempimenti posti a carico del contribuente in tema di dichiarazione dei dati relativi al possesso di immobili, unificando la denuncia ICI con il modello Unico o il modello 730. Tuttavia, in sede di conversione in legge del decreto è stato previsto che la soppressione di tale obbligo divenga effettivamente operativa non appena sarà completata la rete telematica di circolazione dei dati catastali tra le varie Pubbliche Amministrazioni. Infatti, in tale modo, i comuni potranno avere a disposizione le informazioni necessarie per l'effettuazione dei controlli relativi all'ICI, attualmente reperibili solamente nella dichiarazione/comunicazione. Quindi l'obbligo di presentazione della dichiarazione permane.

3.2 **Termini e modalità di versamento**

(articolo 37, cc. 11, 13 e 55)

Anche i termini dei versamenti delle imposte relative alle dichiarazioni annuali sono stati modificati. In riferimento all'ICI, sono state inoltre introdotte anche nuove modalità di pagamento.

➤ **Versamento del saldo IRES e IRAP e prima rata di acconto**

Gli enti tenuti al versamento del saldo IRES e/o IRAP e della prima rata di acconto devono effettuare il pagamento entro il 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, cioè entro il 16 giugno, per gli enti che hanno il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare (la scadenza è perciò anticipata di quattro giorni rispetto al passato). Come per il passato è possibile posticipare i versamenti di trenta giorni a fronte del pagamento della maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

➤ **Versamento del saldo IRPEF e prima rata di acconto**

Anche per le persone fisiche i termini per il pagamento del saldo e della prima rata di acconto sono anticipati al 16 giugno (anziché 20) dell'anno di presentazione della dichiarazione; il versamento può essere posticipato di trenta giorni (al 16 luglio, quindi, invece che al 20) pagando la maggiorazione dello 0,40%.

➤ **Versamento ICI**

Più sensibili i cambiamenti dei termini per i versamenti dell'ICI, sia in acconto che in saldo. La prima rata, pari al 50% dell'imposta dovuta calcolata sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente, va pagata entro il 16 giugno (anziché il 30), mentre la seconda rata, a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, deve essere versata tra il 1° e il 16 dicembre (e non più tra il 1° e il 20). È sempre possibile provvedere al pagamento in un'unica soluzione, con versamento entro il 16 giugno.

Inoltre, è stata introdotta la possibilità per tutti i contribuenti di effettuare il pagamento dell'ICI in sede di dichiarazione dei redditi, utilizzando il modello unificato di versamento, mod. F24, che prevede la "Sezione ICI ed altri tributi locali". Tale possibilità esisteva già ma solo per i contribuenti proprietari di immobili siti nei comuni che avevano stipulato con l'Agenzia delle entrate un'apposita convenzione per la riscossione dell'ICI a mezzo del modello unificato. L'estensione generalizzata della facoltà di utilizzo del mod. F24, oltre a semplificare i versamenti, consentirà a tutti i contribuenti di compensare il debito ICI con le eventuali eccedenze di imposta che dovessero risultare dal modello della dichiarazione dei redditi. La nuova modalità dovrebbe essere operativa già a partire dalle prossime scadenze per i versamenti delle imposte dipendenti dalle dichiarazioni dei redditi, anche se è necessaria l'emanazione di un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate per definire termini e modalità per l'attuazione della disposizione.

Dichiarazioni	Termine precedente	Nuovo Termine
Termine di approvazione dei modelli di dichiarazione	entro il 15 febbraio dell'anno di utilizzo	entro il 31 gennaio dell'anno di utilizzo
Presentazione della dichiarazione dei soggetti IRPEF (Modello UNICO persone fisiche)	in forma cartacea, per il tramite di una banca o di un ufficio della Poste italiane S.p.a.: - tra il 1° maggio ed il 31 luglio ed in via telematica; - entro il 30 ottobre	in forma cartacea, per il tramite di una banca o di un ufficio della Poste Italiane S.p.a.: - tra il 1° maggio ed il 30 giugno ed in via telematica; - entro il 31 luglio
Presentazione della dichiarazione dei soggetti IRES (modello UNICO enti non commerciali)	in forma cartacea entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta	in via telematica , entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura del periodo

	o dell'evento straordinario in caso di fallimento, trasformazione, fusione e scissione, in funzione della modalità di presentazione utilizzata, in via telematica entro l'ultimo giorno del decimo mese	d'imposta o dell'evento straordinario in caso di fallimento, trasformazione, fusione e scissione
Dichiarazioni e certificazioni dei sostituti d'imposta	modello 770 Semplificato 30 settembre modello 770 Ordinario 31 ottobre (con possibilità di inserimento nella dichiarazione unificata) consegna CUD e altre certificazioni 15 marzo	modello 770 Semplificato 31 marzo modello 770 Ordinario 31 marzo (presentazione solo in via autonoma per entrambi i modelli) consegna CUD e altre certificazioni 28 febbraio
Presentazione in via telematica della dichiarazione dei sostituti di imposta	entro il 31 ottobre di ciascun anno	entro il 31 marzo di ciascun anno
Consegna da parte dei sostituti d'imposta delle certificazioni CUD, e delle altre certificazioni quali quelle di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi ovvero degli utili e dei proventi equiparati	entro il 15 marzo	entro il 28 febbraio
Presentazione della dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto	in forma cartacea, tra il 1° febbraio e il 31 luglio ovvero, in caso di presentazione in via telematica, entro il 31 ottobre di ciascun anno	tra il 1° febbraio e il 31 luglio, in via telematica

Versamenti	Termine precedente	Nuovo Termine
Saldo IRES, IRPEF e/o IRAP e primo acconto	entro il 20 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta (20 giugno per gli enti con periodo d'imposta coincidente all'anno solare). Possibile versamento posticipato di 30 giorni con maggiorazione dello 0,40%	entro il 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta (16 giugno per gli enti con periodo d'imposta coincidente con anno solare). Possibile versamento posticipato di 30 giorni con maggiorazione dello 0,40%
Acconto ICI	entro il 30 giugno	entro il 16 giugno
Saldo ICI	tra il 1° e il 20 dicembre	tra il 1° e il 16 dicembre
Versamento unica soluzione ICI	entro il 30 giugno	entro il 16 giugno

4. ALTRE DISPOSIZIONI ANTIEVASIONE

4.1 Sanzioni penali per utilizzo di crediti in compensazione (articolo 35, c. 7)

Analogamente a quanto previsto per l'omesso versamento IVA dovuto in base alla dichiarazione annuale, anche l'omesso versamento di somme dovute utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti viene gravato da una sanzione penale consistente nella reclusione da sei mesi a due anni, quando le imposte evase superano l'importo di 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta. La Circolare 28/E del 4 agosto 2006, oltre a precisare che la norma si applica a tutti i tributi compensabili con il mod. F24, precisa che *"il delitto si perfeziona nel momento in cui viene operata la compensazione per un importo superiore alla soglia di punibilità pari a 50.000 euro con riferimento al singolo periodo d'imposta... Pertanto, nel caso in cui, nel corso di uno stesso periodo d'imposta, siano state effettuate compensazioni con crediti non spettanti o inesistenti per importi inferiori alla soglia, il delitto si perfeziona alla data in cui si procede, nel medesimo periodo d'imposta, alla compensazione di un ulteriore importo di crediti non spettanti o inesistenti che, sommati agli importi già utilizzati in compensazione, sia superiore a 50.000 euro"*.

4.2 Invio di questionari (articolo 37, c. 32)

Vengono rafforzati i poteri degli Uffici finanziari nell'attività di accertamento rilevante ai fini delle imposte sui redditi, rendendoli analoghi a quelli già previsti ai fini dell'IVA. In tal modo l'Amministrazione finanziaria potrà effettuare controlli esplorativi nei confronti di qualunque contribuente. Le modifiche sono di due tipi.

Sotto un primo profilo viene estesa la possibilità di invio di questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico: mentre in precedenza ciò era possibile solo per acquisire elementi rilevanti ai fini dell'accertamento nei confronti dei destinatari dei questionari stessi, dopo l'entrata in vigore del decreto, quindi a decorrere dal 4 luglio scorso, la compilazione dei questionari potrà essere richiesta anche al fine di acquisire dati e informazioni relative a soggetti con i quali i contribuenti abbiano intrattenuto rapporti.

Un secondo profilo riguarda i limiti alle richieste: viene infatti previsto che i dati, le notizie e i documenti relativi ad attività svolte in un determinato periodo d'imposta nei confronti di clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo possano essere richiesti anche senza la necessità, per l'Amministrazione finanziaria, di indicazione nominativa degli stessi. In tal modo, precisa la Relazione illustrativa al decreto *"nel rendere coerente il quadro normativo tra le imposte sui redditi e l'IVA, si consentono anche ai*

fini delle imposte sui redditi i cosiddetti ‘controlli esplorativi’ consistenti nell’inviare questionari, nonché richiedere dati, notizie e documenti o acquisire informazioni relativamente al complesso dei rapporti economici intrattenuti dal destinatario dell’istanza conoscitiva”.

5. NUOVE NORME PER I COLLABORATORI RETRIBUITI

5.1 La ritenuta d’acconto si estende a tutti i collaboratori compensati

(articolo 36, c. 24)

Viene ampliata la platea nei confronti dei quali i sostituti d’imposta sono tenuti ad operare la ritenuta di acconto. Gli enti non commerciali in veste di sostituti d’imposta (qualifica che ricoprono indipendentemente dall’esercizio di attività commerciali)¹⁶ sono tenuti ad effettuare la ritenuta d’acconto e gli adempimenti conseguenti (versamento, certificazione, dichiarazione) quando erogano:

- stipendi e salari a lavoratori dipendenti;
- compensi assimilati a reddito di lavoro dipendente (es. quelli corrisposti ai collaboratori coordinati e continuativi, con o senza progetto);
- parcelle e emolumenti a professionisti;
- compensi, comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli utili, a prestazioni di lavoro autonomo;
- provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari;
- interessi e altri proventi ai possessori di obbligazioni e titoli similari emessi;
- somme a titolo di avviamento commerciale;
- contributi, esclusi quelli per l’acquisto di beni strumentali, ad imprese o a enti non commerciali in relazione all’attività commerciale esercitata;
- premi nell’ambito di manifestazioni locali di sorte (lotterie, tombole e pesche di beneficenza).

Con la modifica introdotta ora l’obbligo amplia la categoria dei redditi di lavoro autonomo, includendovi anche quelli derivanti *“dall’assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere”*. Per il percettore si tratta di importi che concorrono a formare il reddito imponibile nella categoria dei *redditi diversi*. Quanto alla fattispecie richiamata da tale definizione si può maggiormente esplicitare nel senso che:

- l’obbligo di fare costituisce l’impegno a svolgere una determinata prestazione, alla quale altrimenti non si sarebbe tenuti;
- l’obbligo di non fare è l’impegno a non svolgere una determinata prestazione che altrimenti si sarebbe liberi di svolgere;

- l’obbligo di permettere è il consenso dato a terzi per fare o non fare una determinata attività.

In particolare nella prassi amministrativa, rientrano in questa categoria reddituale:

- le somme che i datori di lavoro tenuti obbligatoriamente all’assunzione di personale disabile corrispondono ai soggetti avviati al lavoro al fine di ottenere da essi la rinuncia all’assunzione (cf Risoluzione n. 150/E del 22 luglio 1996);
- i compensi percepiti dai soggetti della terza età per l’attività di vigilanza davanti le scuole (circolare n. 137/E del 15 maggio 1997).

Nella Circolare 28/E si sottolinea che la nuova norma *“completa, anche sotto il profilo dell’applicazione delle ritenute, l’equiparazione tra redditi derivanti da attività da lavoro autonomo non esercitate abitualmente e redditi derivanti dall’assunzione di obblighi di fare, non fare o di permettere, già esistente sotto il profilo della determinazione delle modalità di concorso al reddito nella categoria dei redditi diversi”*.

La Circolare ricorda inoltre che *“le ritenute dovranno essere versate nei tempi e nei modi ordinari”* e, pertanto l’ente erogatore dovrà:

- effettuare la ritenuta nella misura del 20%;
- provvedere al versamento che deve essere effettuato, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di pagamento, utilizzando il modello F24;
- rilasciare al percettore, entro il 28 febbraio dell’anno successivo, la certificazione dei compensi attestante l’ammontare delle somme corrisposte, l’indicazione della relativa causale e l’ammontare delle ritenute operate;
- presentare, entro il 31 marzo dell’anno successivo, la dichiarazione del sostituto d’imposta, mod. 770;

Inoltre, se la prestazione è relativa all’attività istituzionale dell’ente, l’ammontare del compenso è imponibile ai fini IRAP (aliquota 4,25%) e pertanto occorrerà presentare la prescritta dichiarazione annuale ed effettuare i relativi versamenti.

5.2 Nasce una nuova categoria di lavoratori “minimi”

(articolo 37, cc. 15-17)

Con l’obiettivo di rendere più semplici gli obblighi fiscali dei soggetti con un limitato volume d’affari e, contemporaneamente, al fine di non appesantire l’Amministrazione finanziaria con controlli non giustificati da una significativa base imponibile, viene introdotto un nuovo regime fiscale in ambito IVA, quello dei contribuenti minimi in franchigia, che potrebbe risultare di notevole interesse per la gestione delle collaborazioni retribuite cui gli enti fanno ricorso. Per l’operatività della norma è necessario un Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate che dovrà stabilirne le modalità e i termini di applicazione.

¹⁶Cf D.P.R. 600/1973, art. 23.

➤ **Soggetti ammessi**

Il regime può essere utilizzato dalle persone fisiche, esercenti attività commerciali, agricole e professionali, residenti nel territorio dello stato, che non hanno effettuato o non prevedono di effettuare esportazioni e che realizzano un volume d'affari non superiore a 7.000 euro annui. L'ampiezza delle attività previste consente di includere nella fattispecie tutte le ipotesi di collaborazione, sia in forma di lavoro autonomo, sia in forma di attività d'impresa. Sono naturalmente esclusi i rapporti connotati dal vincolo di subordinazione (lavoratori dipendenti).

Le preclusioni soggettive di norma non riguardano la tipologia di soggetti che entrano in rapporto di collaborazione con gli enti non commerciali: si tratta dei soggetti non residenti in Italia e quelli che si avvalgono di regimi speciali come, ad esempio, il regime dettato per il settore agricolo, per l'editoria, per le agenzie di viaggio e turismo, per i rottami e le operazioni similari, per i giochi, spettacoli e intrattenimenti, per i beni usati, oggetti d'arte, di antiquariato o di collezione. Sono inoltre esclusi dal regime i contribuenti che, in via esclusiva o prevalente, effettuano operazioni di cessione di fabbricati e terreni edificabili in esenzione d'imposta e quelli che effettuano all'estero la vendita di mezzi di trasporto nuovi secondo le previsioni della legge 331 del 1993.

➤ **Determinazione del volume d'affari**

Il regime della franchigia si applica ai contribuenti che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 7.000 euro e a quelli che, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare un volume d'affari non superiore a tale soglia.

Per la determinazione del volume d'affari occorre fare riferimento ai beni ceduti e alle prestazioni di servizi effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento all'anno precedente, con esclusione delle eventuali cessioni di beni ammortizzabili e dei passaggi di beni e di servizi tra le attività separate nell'ambito della stessa impresa.

Nel caso in cui il soggetto svolga più attività occorre considerare il volume complessivo relativo a tutte le attività esercitate, anche se gestite con contabilità separata.

➤ **Opzione per il regime normale**

Il regime della franchigia rappresenta, per le persone fisiche che si trovano nelle condizioni indicate, il regime naturale, ma resta salva la possibilità di optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari.

L'opzione deve essere comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata ed è vincolante per un triennio. Trascorso il periodo minimo di permanenza

nel regime, la scelta resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando è concretamente esercitata. L'eventuale revoca deve essere comunicata con le stesse modalità dell'opzione ed ha effetto dall'anno nel corso del quale è operata.

➤ **Decadenza dal regime della franchigia**

Il superamento del tetto di 7.000 euro di giro d'affari (e/o l'effettuazione di cessioni all'esportazione) comportano la fuoriuscita dal regime della franchigia che cessa di avere efficacia a decorrere dall'anno solare successivo a quello in cui è superato, oppure a decorrere dal medesimo anno solare se la soglia viene superata per oltre il 50% del limite stesso. In quest'ultimo caso l'imposta dovrà essere applicata secondo le regole ordinarie fin dall'inizio dell'anno e, pertanto, il contribuente dovrà calcolare e versare l'IVA a debito relativa alle operazioni effettuate dall'inizio dell'anno dopo aver detratto l'IVA sugli acquisti relativa al medesimo periodo.

➤ **Esonero da adempimenti IVA**

Le persone fisiche che adottano il regime della franchigia, oltre ad essere esonerate dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta periodica e annuale, usufruiscono di una serie di semplificazioni contabili; in particolare non sono tenute alla:

- registrazione delle fatture emesse;
- registrazione dei corrispettivi;
- registrazione delle fatture di acquisto;
- dichiarazione e comunicazione annuale;
- compilazione ed invio dell'elenco clienti e fornitori;
- tenuta e conservazione dei registri e documenti, fatta eccezione per le fatture di acquisto e le bollette doganali.

➤ **Adempimenti obbligatori**

Gli adempimenti che devono comunque essere rispettati sono i seguenti:

- obbligo di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali;
- obbligo di certificazione dei corrispettivi a mezzo di emissione di fattura, ricevuta fiscale o scontrino;
- obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi all'Agenzia delle entrate¹⁷;
- obbligo di integrare la fattura per gli acquisti intracomunitari e per le altre operazioni di cui risultano debitori di imposta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta;
- obbligo di versamento dell'imposta di cui al punto precedente entro

¹⁷Si veda il numero 2.4.

il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

È previsto che per tutti gli adempimenti tributari dovuti i contribuenti in franchigia possano farsi assistere dall'ufficio locale dell'Agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente. Se intendono avvalersi di tale facoltà dovranno dotarsi di un'apparecchiatura informatica in grado di connettersi con il sistema informativo dell'Agenzia delle entrate.

➤ **Esclusione dall'obbligo di applicare l'IVA e dal diritto di detrazione dell'imposta sugli acquisti**

La principale caratteristica del regime della franchigia è l'esclusione dal diritto di rivalsa dell'imposta: in pratica le persone che si avvalgono di questo regime, pur restando – come abbiamo visto sopra – obbligate alla certificazione dei corrispettivi e dei compensi riscossi non dovranno addebitare l'IVA sugli stessi. Parallelamente non potranno esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, nazionali e comunitari, nonché sulle importazioni.

➤ **Partita IVA speciale**

Alle persone fisiche in regime di franchigia l'Agenzia delle entrate assegnerà un numero speciale di partita IVA. In particolare, per chi avvia un'attività, l'attribuzione del numero speciale avverrà in seguito alla presentazione della dichiarazione di inizio attività. Ai contribuenti già in attività, invece, sarà assegnata una nuova partita IVA dopo la prima comunicazione dei dati.

Franco Mastrantonio

IL REGIME IVA DELLE OPERAZIONI IMMOBILIARI

Il legislatore, con l'intento dichiarato di evitare frodi ed attività speculative indebite, ha modificato il regime IVA delle cessioni, locazioni e affitti di immobili.

Dette operazioni, che con la normativa previgente erano assoggettate ad IVA con l'eccezione di situazioni ben determinate, sono ora esenti in via generale, salvo fattispecie espressamente previste, con il conseguente assoggettamento delle stesse ad imposta di registro in misura proporzionale.

L'effetto dell'attuale legislazione è, quindi, quello di elevare il gettito tributario dell'imposta di registro, che notoriamente non è recuperabile da chi l'assolve, a scapito del gettito dell'IVA, che è invece recuperabile dai soggetti passivi operanti nell'ambito dell'attività d'impresa o nell'esercizio di un'arte o professione.

1. CESSIONI DI IMMOBILI

Secondo la disciplina in vigore fino al 4 luglio 2006, erano considerate soggette ad IVA (e scontavano l'imposta di registro in misura fissa):

1. le cessioni di fabbricati a destinazione abitativa, poste in essere:
 - dalle imprese che li avevano costruiti;
 - dalle imprese che vi avevano eseguito interventi di ristrutturazione;
 - dalle imprese che li avevano acquistati per la successiva rivendita, che costituiva l'oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata;
2. le cessioni di fabbricati strumentali per natura e per destinazione.

Con la disciplina introdotta a mezzo della normativa in esame è stato previsto un regime di naturale esenzione da IVA e l'assoggettamento all'imposta di registro proporzionale per tutte le cessioni di immobili, sia con riferimento a quelli a destinazione abitativa, sia per i fabbricati strumentali per natura.

Fanno eccezione a questa regola e, pertanto, sono soggette ad IVA

ed all'imposta di registro in misura fissa:

a) con riferimento agli *immobili a destinazione abitativa*

- le cessioni di fabbricati da parte delle imprese costruttrici o delle imprese che vi hanno effettuato interventi di ristrutturazione, quando le stesse sono poste in essere entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;

b) con riferimento agli *immobili strumentali per natura*

- le cessioni effettuate dalle imprese di costruzione o di ristrutturazione poste in essere entro quattro anni dalla data di ultimazione dei lavori;
- le cessioni effettuate nei confronti dei soggetti passivi che svolgono esclusivamente o prevalentemente attività che consentono un pro rata di detraibilità non superiore al 25%;
- le cessioni effettuate nei confronti di soggetti che non agiscono quali imprenditori o professionisti e per i quali, quindi, non esiste alcuna possibilità di recupero dell'IVA assolta;
- le cessioni per le quali il cedente abbia espressamente manifestato nei relativi atti l'opzione per l'imponibilità delle operazioni.

In relazione agli immobili strumentali, la norma (art. 35, c. 10-*bis*) prevede che le cessioni scontino sempre l'imposta ipotecaria nella misura proporzionale del 3 per cento e l'imposta catastale nella misura dell'1 per cento, sia le operazioni esenti ai fini IVA, sia quelle imponibili, con l'esclusione, in ogni caso, della applicazione di dette imposte in misura fissa.

2. LOCAZIONI E AFFITTI DI IMMOBILI

Secondo la disciplina in vigore fino al 4 luglio 2006, erano considerate soggette ad IVA (e scontavano l'imposta di registro in misura fissa, ma solo in caso d'uso):

- le locazioni finanziarie di ogni tipo;
- le locazioni di immobili ad uso abitativo poste in essere dal costruttore dell'immobile;
- le locazioni di immobili strumentali per natura.

Con la nuova normativa entrata in vigore il 4 luglio 2006, sono state esentate da IVA (e quindi assoggettate ad imposta proporzionale di registro), in via generale, le locazioni finanziarie, le locazioni di immobili (a destinazione abitativa e strumentali per natura) e gli affitti di terreni non edificabili e di aree non destinate a parcheggio di autoveicoli.

Fanno eccezione a questa regola e quindi sono soggette ad IVA, le locazioni di immobili strumentali per natura:

- poste in essere con soggetti passivi che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che consentono un pro rata di detraibilità non superiore al 25% (ad esempio istituti bancari ed assicurativi);
- poste in essere con soggetti che non agiscono quali imprenditori o pro-

fessionisti e per i quali, quindi, non esiste alcuna possibilità di recupero dell'IVA assolta;

- per le quali il locatore abbia espressamente manifestato nell'atto, l'opzione per l'imponibilità dell'operazione.

Queste locazioni, ancorché imponibili ai fini IVA, saranno soggette a registrazione obbligatoria e sosteranno l'imposta proporzionale di registro pari all'1 per cento del canone, come previsto dal comma 1-*bis* dell'articolo 40 del T.U. sull'imposta di registro (D.P.R. 131/1986) e dalla lettera a-*bis* dell'articolo 5 della relativa Tariffa, disposizioni entrambe introdotte ex novo dall'articolo 35, comma 10 del decreto legge in esame.

Per i contratti di locazione in corso, che erano soggetti ad IVA sino al 4 luglio 2006 ed in naturale regime di esenzione a decorrere da tale data, le parti dovranno presentare apposita dichiarazione per la registrazione che non era obbligatoria in vigenza di imponibilità ai fini IVA.

CESSIONI IMMOBILIARI					
Immobile	Cedente	Acquirente	IVA	Registro	Ipotecarie catastali
Abitativo	Impresa di costruzione o di ristrutturazione che ha ultimato gli interventi da meno di 4 anni	Chiunque	4% prima casa	168 euro	168+168 euro
			10% altre abitazioni		
			20% lusso		
Abitativo	Altri soggetti IVA	Chiunque	Esente	3% prima casa 7% altre abitazioni	168+168 euro 2% +1%
Strumentale	Impresa costruttrice o di ristrutturazione che ha ultimato gli interventi da meno di 4 anni	Chiunque	Imponibile (20%)	168 euro	3%+1%
Strumentale	Altri soggetti IVA	Soggetti con detraibilità fino al 25%	Imponibile (20%)	168 euro	3%+1%
Strumentale	Altri soggetti IVA	Soggetto non IVA (es. consumatore privato)	Imponibile (20%)	168 euro	3%+1%
Strumentale	Altri soggetti IVA con opzione	Altri soggetti	Imponibile (20%)	168 euro	3%+1%
Strumentale	Altri soggetti IVA senza opzione	Altri soggetti	Esente	168 euro	3%+1%

LOCAZIONI IMMOBILIARI				
Immobile	Locatore	Conduttore	IVA	Registro
Abitativo	Soggetto IVA	Chiunque	Esente	2%
Strumentale	Soggetto IVA	Soggetti con detraibilità fino al 25%	Imponibile (20%)	1%
Strumentale	Soggetto IVA	Soggetto non IVA (es. consumatore privato)	Imponibile (20%)	1%
Strumentale	Soggetto IVA con opzione	Altri soggetti	Imponibile (20%)	1%
Strumentale	Soggetto IVA senza opzione	Altri soggetti	Esente	1%

LA “MANOVRA BIS” RIAPRE LA VICENDA DELL’ESENZIONE ICI PER GLI IMMOBILI DESTINATI AD ATTIVITÀ SOCIALI

Sembrava che la vicenda riguardante l’esenzione ICI per gli immobili destinati allo svolgimento, da parte di enti non commerciali, di alcune attività di rilievo sociale fosse stata definitivamente chiusa con la norma di interpretazione autentica che dichiarava ininfluenta la *modalità* di svolgimento dell’attività (commerciale oppure non commerciale). Il comma 2-bis dell’articolo 7 del decreto legge 203 del 30 settembre 2005, introdotto dalla legge di conversione del decreto¹, stabiliva infatti che “*l’esenzione disposta dall’articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse*”.

L’ipotesi di esenzione richiamata, quella della lettera i) dell’articolo 7 decreto istitutivo dell’ICI, riguarda gli immobili nei quali gli enti non commerciali svolgono, in maniera esclusiva, una o più delle attività esplicitamente elencate: *previdenziali, assistenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive*.

Come si ricorderà la precisazione circa il contenuto della norma agevolativa si era resa necessaria in seguito all’emanazione di quattro Sentenze della Corte di Cassazione (ma tutte relative allo stesso immobile, per quattro diverse annualità) che davano alla norma una nuova interpretazione. In sostanza i giudici ritennero che il diritto all’esenzione fosse subordinato non alle *due condizioni* previste dalla legge (l’utilizzatore dell’immobile deve essere un ente non commerciale e l’attività che vi svolge deve essere esclusivamente una delle otto che la legge elenca), ma a *tre*: aggiungevano infatti la necessità che l’attività non fosse svolta in forma di attività commerciale.

Per evitare l’innescarsi di un probabile contenzioso tra i comuni e gli enti non profit che operano sul loro territorio il legislatore ritenne di dover intervenire con la norma di interpretazione autentica² introdotta nel decre-

¹L. 248 del 2.12.2005.

²Cosa che è stata fatta inizialmente, in modo non privo di ambiguità (in particolare per la riserva ai soli enti ecclesiastici), con l’art. 6 del D.L. 17 agosto 2005, n. 163 (non convertito) e poi in modo più corretto e convincente con il citato art. 7, c. 2-bis del D.L. 203/2005 (conv. L. 248/2005).

to legge 203/2005 in modo da confermare la situazione preesistente, quella voluta dalla norma istitutiva dell'ICI: l'eventuale commercialità dell'attività non rileva ai fini dell'esenzione dall'ICI, essendo necessarie e sufficienti le altre due condizioni (che sono, lo ribadiamo, utilizzo dell'immobile da parte di un ente non commerciale e sua destinazione esclusiva ad una o più tra le otto attività previste).

D'altra parte l'interpretazione data dai giudici di Cassazione appariva una evidente forzatura della norma visto che il legislatore, se avesse voluto farlo, avrebbe dovuto limitare l'ambito di esenzione agli immobili presso i quali le attività indicate non fossero svolte in forma di attività commerciale. Ma non lo ha fatto – riteniamo coerentemente – perché sarebbe stato paradossale sia dal punto di vista tecnico che sotto il profilo sostanziale. Infatti molte delle attività menzionate della lettera i) dell'articolo 7 del decreto legislativo 504, assumono, per obbligo di legge, natura commerciale agli effetti tributari, in quanto organizzate in forma di impresa, spesso necessariamente essendo richiesto dalla normativa che le disciplina, il rispetto di specifici standards e precisi livelli di professionalità (si pensi, ad esempio, alle attività sanitarie o didattiche).

Ora – inaspettatamente – la partita si riapre e a distanza di sette mesi il legislatore, con l'articolo 39 del decreto legge 223 dello scorso 4 luglio³, muta opinione e sostituisce, smentendola, la norma precedente. Con l'articolo 39 del decreto legge 223/2006, infatti, il legislatore modifica l'interpretazione autentica del decreto 203 e ne fornisce una nuova e diversa. Adesso sostiene che l'esenzione spetta agli enti non commerciali solo all'ulteriore (e inedita...) condizione che le attività svolte nell'immobile *“non abbiano esclusivamente natura commerciale”*.

Circa la nuova disposizione è opportuno innanzitutto evidenziare, sotto il profilo del metodo, che non appare motivata posto che, come suggerisce la logica e prescrive il diritto, un intervento di “interpretazione autentica” da parte del legislatore necessita dell'esistenza di un dubbio interpretativo; il dubbio c'era stato, ma era stato risolto dal precedente intervento normativo, il decreto legge 203⁴.

Sotto il profilo del merito la principale criticità riguarda la difficoltà ad identificare il contenuto normativo della disposizione e, di conseguenza, la sua efficacia nell'ordinamento. Dal momento che l'articolo così come è formulato non può comportare l'abrogazione dell'esenzione (anzitutto perché si tratta di una norma interpretativa che non può innovare il diritto e in secondo luogo perché esordisce affermando il diritto all'esenzione: *“l'esenzione disposta dall'articolo 7... si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale”*), occorre allora identificare la nuova condizione richiesta ai fini dell'accesso all'esenzione e gli strumenti giuridici che consentano di indi-

viduare le attività che sono sì commerciali, ma non esclusivamente.

A rendere però praticamente impossibile l'attribuzione di un contenuto positivo alla norma è la circostanza che l'ordinamento tributario non contempla attività che abbiano questa caratteristica perché – com'è noto – un'attività o è commerciale o non lo è. È da qualificare commerciale dal punto di vista fiscale in presenza di precise condizioni, quelle che l'articolo 55 del TUIR individua per definire l'attività d'impresa⁵: in pratica si ha attività commerciale quando attraverso una struttura organizzata vengono erogate prestazioni a fronte di corrispettivi (o contributi). In mancanza di queste condizioni un'attività non è commerciale, né esclusivamente, né parzialmente.

L'ordinamento tributario prevede invece (però con riferimento ai soggetti e non all'attività) la necessità di esercizio non esclusivo di attività commerciali quale presupposto perché un soggetto sia qualificabile come ente non commerciale; ma non è questo l'oggetto della precisazione della nuova norma interpretativa: essa fa riferimento all'attività che l'ente svolge nell'immobile e non all'ente che la esercita.

Dal momento che la pretesa non esclusività della natura commerciale delle attività fiscalmente qualificate come commerciali non è un concetto rintracciabile nella normativa tributaria, perché l'articolo 39 possa avere un contenuto positivo sarebbe necessario che fosse precisato che cosa deve intendersi per attività che *“non abbiano esclusivamente natura commerciale”*. Si noti che tale precisazione comporterebbe la modifica dell'attuale quadro normativo e ciò, da un punto di vista giuridico, esige molto di più di una semplice norma di interpretazione autentica. Inoltre un'innovazione di tale portata sarebbe destinata ad avere conseguenze anche in riferimento ad altri tributi dove il concetto di attività commerciale è determinante.

Considerando che con la sua precisazione (le attività svolte non devono avere natura “esclusivamente commerciale”) il legislatore non può aver escluso dall'esenzione gli immobili nei quali si svolgono attività “parzialmente commerciali”, per il semplice motivo che simili attività non esistono, cerchiamo di immaginare le possibili intenzioni.

Si può ipotizzare che abbia voluto riferirsi non tanto ad una singola attività, ma al *complesso delle attività* svolte dallo stesso soggetto. In questo caso il diritto all'esenzione resterebbe solo se almeno alcune di esse non avessero natura commerciale. Ciò però è già previsto dal fatto stesso che l'esenzione è destinata *solo agli enti non commerciali*, che per legge non possono svolgere in maniera prevalente o esclusiva attività commerciali.

Si potrebbe ritenere che il legislatore intendesse limitare l'esenzione alle attività (ovviamente rientranti tra le otto indicate dalla lettera i) che, seppur considerate commerciali agli effetti tributari, siano però svolte dal-

³Conv. L. 248 del 4.8.2006.

⁴E' interpretativa la norma con cui il legislatore tronca il contrasto sorto circa il significato di una norma precedente”, TORRENTE-SCHLESSINGER, *Manuale di diritto privato*, Giuffrè, 2004, pag. 44.

⁵L'articolo 55 include tra i redditi d'impresa quelli “derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi”.

l'ente in conformità alle proprie finalità istituzionali: sarebbero esenti quindi solo gli immobili nei quali l'ente svolge un'attività attraverso la quale realizza gli scopi che lo caratterizzano. In pratica: l'immobile destinato a scuola materna (attività *didattica*) sarebbe esente nel caso che l'attività sia svolta da un ente che si propone finalità educative (ad esempio un'associazione di genitori) mentre non lo sarebbe se gestita da un ente che non abbia tale caratteristica (poniamo una parrocchia, dal momento che la sua finalità istituzionale è quella di religione e culto). Una lettura di questo genere, però, mostra a nostro avviso due gravi debolezze. In primo luogo innova il contenuto della norma – che invece dovrebbe solo interpretare – aggiungendo un ulteriore requisito a quelli necessari: la conformità alle finalità istituzionali delle attività svolte. Inoltre va evidenziato che, al fine dell'identificazione della natura commerciale di un'attività, per l'ordinamento tributario è ininfluenza la circostanza che tale attività sia o meno istituzionale per l'ente che la realizza: il trattamento fiscale a cui vengono assoggettate le attività istituzionali qualificate commerciali resta in ogni aspetto il medesimo delle attività commerciali non istituzionali. D'altra parte non si vede quale potrebbe essere la *ratio* sottostante ad una simile impostazione: dal momento che la norma, attraverso l'esclusione dall'imposta che colpisce l'immobile, intende agevolare l'offerta di servizi di rilevanza sociale erogati da soggetti che non perseguono il lucro soggettivo, non sembra giustificabile in alcun modo il trattamento di favore subordinato alla istituzionalità dell'attività trattandosi di un elemento dal quale non emerge, per la collettività, una maggiore utilità rispetto alla stessa svolta da un altro ente non commerciale senza il nesso di strumentalità con il proprio fine.

A nostro avviso quindi non vi è alcuna possibilità di dare un contenuto positivo alla norma di interpretazione recata dall'articolo 39 che sembra un affrettato e maldestro tentativo di rispondere all'accusa di accordare agli enti non commerciali un immotivato e ingiusto privilegio.

Accusa che risulta infondata e pretestuosa se solo si cerca, onestamente, di comprendere la *ratio* legislativa dell'esenzione. A tale scopo sembra utile ricordare alcuni dati. Innanzitutto *l'esenzione non riguarda il reddito eventualmente prodotto* nello svolgimento delle attività, ambito nel quale l'ente è assoggettato a tutti gli adempimenti e le imposizioni previste per quella specifica attività (compresi quelli contabili e dichiarativi ai fini IVA, IRES e IRAP). In secondo luogo *l'immobile è esente solo se l'attività prevista dalla norma è svolta da un ente non commerciale*, la cui normativa di riferimento garantisce *assenza delle finalità di lucro* soggettivo: per legge essi non possono distribuire utili o avanzi di gestione, neanche in forma indiretta, ma sono tenuti a reinvestirli per il potenziamento delle proprie attività istituzionali e, in caso di scioglimento o estinzione, il patrimonio residuo può essere destinato solo ad altri enti non commerciali o a fini di pubblica utilità e con il consenso della competente autorità. Infine non tutte le attività danno accesso all'esenzione, ma solo quelle otto che la

legge elenca, in quanto il legislatore le ritiene *intrinsecamente capaci di recare utilità sociale a vantaggio della comunità in cui esse si svolgono*⁶. L'insieme di questi elementi lasciano intuire che il legislatore nel prevedere l'esenzione abbia ritenuto che il mancato gettito fiscale per i comuni nei cui territori sono localizzati gli immobili in cui si svolgono queste attività sia giustificato dall'indiretto beneficio, quanto meno sotto forma di servizi alla cittadinanza offerti dagli enti non commerciali. Nessun effetto di penalizzazione per i comuni, quindi, ma il sostegno di una minore imposizione fiscale per alcune attività di natura sociale ("commerciale" inevitabilmente se strutturate con specifica organizzazione e con corrispettivo, anche se a volte solo tramite convenzione con gli stessi comuni), che i comuni hanno tutto l'interesse a tutelare e a potenziare a servizio della cittadinanza.

Alla fine sorge il dubbio che il vero scopo del legislatore, nel rimettere mano alla norma interpretativa non sia quello di spiegare quale è l'ambito corretto dell'esenzione così come stabilito nel 1992, ma piuttosto di modificarne la portata o, magari di eliminare del tutto l'agevolazione. Questa è naturalmente una scelta possibile (e magari anche motivata da una diversa politica di sostegno economico al *Terzo settore* rispetto al 1992), ma può essere operata solo intervenendo con una soppressione o con la modifica della lettera i) dell'articolo 7 e non certo con una norma di interpretazione autentica.

⁶A conferma che la scelta di tali attività non è arbitraria si possono considerare le numerose e significative agevolazioni che altre norme tributarie riconoscono a esse. Si possono qui ricordare, ad esempio: il regime di esenzione IVA previsto dall'art. 10 del D.P.R. 633/1972, per le attività *sanitarie* (nn. 18-19), *scuolastiche* (n. 19), *assistenziali* (nn. 21, 23 e 27-ter), *culturali* (n. 22); l'esclusione dal reddito IRES e IRPEF per gli immobili con destinazione ad usi *culturali* (D.P.R. 601/1973, art. 5-bis); la deducibilità dal reddito d'impresa, prevista dall'art. 100 del D.P.R. 917/1986 per le spese sostenute dai datori di lavoro in favore dei propri dipendenti relative ad opere o servizi con finalità, tra le altre, di *istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria* (c. 1) e per le liberalità effettuate per i medesimi scopi (c. 2, lett. a); la detraibilità dal reddito personale prevista dall'art. 15 del D.P.R. 917/1986 delle liberalità effettuate per attività *culturali* (lett. h), per iniziative *assistenziali* (lett. i-bis) e in favore di associazioni sportive dilettantistiche (lett. i-quater); la deducibilità, prevista dall'art. 10 del D.P.R. 917/1986, per i contributi *assistenziali e previdenziali* (c. 1, lett. e) e per quelli destinati all'assistenza sanitaria integrativa (c. 1, lett. e-ter); il trattamento agevolato riservato alle associazioni e alle società *sportive* dilettantistiche (si veda, in particolare l'art. 90 della L. 289/2002); l'esenzione dalle imposte indirette (registro, ipotecarie e catastali) per le donazioni finalizzate ad attività *assistenziali e di istruzione* (D.Lgs. 346/1990, artt. 3 e 55 e D.Lgs. 347/1990, artt. 1 e 10); la riduzione dell'aliquota IRPEF (ora IRES) per gli enti di *assistenza*, gli *enti ospedalieri*, gli *istituti di istruzione*.

LE ATTIVITÀ CULTURALI, IL CINEMA, IL TEATRO

La promozione di una attività o iniziativa culturale chiede alla parrocchia di prestare attenzione a due distinte questioni: la prima è relativa alle *strutture* mentre la seconda attiene alle modalità mediante le quali l'*attività* viene svolta. Proprio per questo motivo si ritiene opportuno sviluppare questo tema innanzitutto esponendo alcune problematiche relative agli immobili destinati a queste attività e successivamente affrontare i principali interrogativi che emergono nella gestione delle diverse iniziative culturali (cinema, teatro, pubblici spettacoli).

Affronteremo il nostro argomento accostando i temi seguenti:

1. le *strutture*: si tratterà delle *sale cinematografiche*, degli adempimenti amministrativi richiesti in vista del loro allestimento, della normativa relativa alla sicurezza degli ambienti e alla tutela antincendio, dell'articolo 80 del R.D. 18 giugno 1931, n. 773 e del Certificato di Prevenzione Incendi (CPI);
2. l'*esercizio dell'attività di sala cinematografica*: il riferimento è il D.Lgs. n. 28 del 22 gennaio 2004 che riordina l'intera materia della cinematografia, con una particolare attenzione alle *sale della comunità*;
3. i *circoli di cultura cinematografica*: la loro disciplina è dettata dall'articolo 18 del D.Lgs. 28/2004;
4. le *agevolazioni* previste a favore dell'esercizio delle attività cinematografiche e i *contributi ministeriali*;
5. l'*attività teatrale* relativamente agli adempimenti ENPALS.

1. LE SALE CINEMATOGRAFICHE, I CINE-TEATRI E LE SALE POLIFUNZIONALI

Per semplicità espositiva – e anche per essere conformi alla normativa vigente – possiamo distinguere le strutture a disposizione di una parrocchia per le proprie attività culturali nelle due grandi categorie costituite dalle *sale cinematografiche* o cine-teatri (a questa categoria appartengo-

no anche le *sale della comunità*) e dalle *sale polifunzionali*, ovvero tutti quegli ampi spazi al chiuso che non sono strutturate per accogliere una particolare e stabile attività di pubblico spettacolo.

1.1 La sala cinematografica, i teatri e i cine-teatri

Ciò che è essenziale per configurare una struttura come *sala cinematografica* o *cine-teatro* è la presenza di *due elementi*, uno di fatto e uno giuridico.

Il primo si riferisce a come sono strutturati gli ambienti ed è stato definito inizialmente dal D.M. 19 agosto 1986 *“Regola Tecnica di prevenzione incendi”*:

- *cinema e teatri*: locali destinati prevalentemente a proiezioni cinematografiche ed attrezzati con scena per lo svolgimento di rappresentazioni teatrali e spettacoli in genere;
- *cinematografi*: locali, con o senza semplice pedana, destinati prevalentemente a proiezioni cinematografiche;
- *teatri*: locali in cui si presentano al pubblico spettacoli lirici, drammatici, coreografici, di rivista e varietà, caratterizzati dalla scena, ivi compresi i locali destinati a riprese cinematografiche e/o televisive con presenza di pubblico;

e, successivamente, dal D.Lgs. 28/2004 *“Riforma della attività cinematografica”* che definisce la sala cinematografica come quello spazio, al chiuso o all’aperto, adibito a pubblico spettacolo cinematografico.

L’*elemento giuridico* è invece la licenza concessa dalla Pubblica Amministrazione che riconosce la solidità e la sicurezza dell’immobile ai sensi dell’articolo 80 del R.D. 773/1931 *“L’autorità di pubblica sicurezza non può concedere la licenza per l’apertura di un teatro o di un luogo di pubblico spettacolo, prima di aver fatto verificare da una commissione tecnica la solidità e la sicurezza dell’edificio e l’esistenza di uscite pienamente adatte a sgombrarlo prontamente nel caso di incendio”*.

1.2 La sala della comunità

Per quanto riguarda la *sala della comunità* occorre sottolineare che questa espressione non è il *nome comune* attribuito ad un ambiente utilizzato dalla parrocchia per le iniziative che coinvolgono un numero significativo di persone, ma è una precisa qualificazione giuridica riconosciuta solo alle *sale cinematografiche* che hanno le caratteristiche precisate dall’articolo 2, comma 10, del D.Lgs. 28/2004: *“Per sala della comunità ecclesiale o religiosa si intende la sala cinematografica di cui sia proprietario o titolare di un diritto reale di godimento sull’immobile il legale rappresentante di istituzioni o enti ecclesiali o religiosi dipendenti dall’autorità ecclesiale o religiosa competente in campo nazionale e riconosciuti dallo Stato. La*

relativa programmazione cinematografica e multimediale svolta deve rispondere a finalità precipue di formazione sociale, culturale e religiosa, secondo le indicazioni dell’autorità ecclesiale o religiosa competente in campo nazionale”. Si tratta quindi di ambienti che hanno (oltre alle caratteristiche che identificano una sala cinematografica) i seguenti requisiti:

- l’*immobile* è di proprietà di un ente ecclesiastico;
- la *programmazione* cinematografica o multimediale risponde a finalità di formazione sociale, culturale e religiosa, secondo le indicazioni date dell’autorità ecclesiastica nazionale.

Da questa definizione legislativa emerge che tale qualifica dipende dunque dalla *struttura* (comunque un ambiente riconosciuto come sala cinematografica), dall’*attività* svolta (una particolare programmazione cinematografica o multimediale) e dal *soggetto* titolare del diritto di proprietà o di un diritto reale.

A tal proposito deve essere sottolineato che l’articolo 10 del D.Lgs. 28/2004 non chiede che sia *direttamente* la parrocchia (o un altro ente ecclesiastico) ad esercitare l’attività cinematografica, ma solo che la titolarità del diritto reale sia dell’ente ecclesiastico. Ciò significa che se una parrocchia, mediante un contratto di locazione o comodato, utilizza una sala cinematografica non propria e neppure di proprietà di un altro ente ecclesiastico, questa attività non potrebbe essere qualificata come *sala della comunità*; al contrario una associazione (riconosciuta o non) potrebbe gestire una vera sala della comunità se ricorrono i requisiti di cui sopra, e se la proprietà è di un ente ecclesiastico.

Potersi avvalere di questa qualifica, e non essere solo una generica *sala cinematografica*, è importante per almeno quattro motivi:

- la parrocchia è maggiormente tutelata poiché – quand’anche la sala sia gestita da un altro soggetto – la programmazione deve attenersi alle indicazioni fornite dall’autorità nazionale, che garantisce una vera attività di formazione culturale, sociale e religiosa;
- il gestore e il proprietario possono beneficiare sia di contributi (in conto interessi e/o in conto capitale) sia di specifici premi per l’attività, erogati dal Ministero per i beni e le attività culturali;
- per coloro che esercitano *“sale cinematografiche delle comunità religiose”* è previsto un credito di imposta (decreto del Ministro delle finanze 22 settembre 2000, n. 310, art. 1, c. 2, lett. b) pari al 7% dei corrispettivi del periodo al netto dell’IVA;
- se l’immobile è adibito *esclusivamente* ad attività culturali¹, è possibile avvalersi dell’esenzione ICI disposta dall’articolo 7, lettera i) del decreto legislativo 504 del 1992.

Mentre per godere dei benefici di cui sopra non è necessario alcun

¹L’esigenza dell’*esclusiva destinazione* dell’immobile richiesta dalle norme ICI ai fini dell’accesso all’esenzione è rispettata anche nell’ipotesi che nell’immobile si svolgano, in aggiunta a quelle culturali, anche altre attività, comunque ricomprese tra quelle elencate dalla lett. i) dell’art. 7; ad esempio, l’immobile resta esente se la parrocchia lo utilizza anche per le proprie attività istituzionali dal momento che tra le destinazioni che danno diritto all’esenzione rientrano anche quelle di religione e di culto.

atto amministrativo che riconosca l'attività svolta come *sala della comunità*, al fine di partecipare alla distribuzione annuale dei premi per l'attività² è invece necessario che il Ministero riconosca formalmente l'esistenza della *sala della comunità*; tale provvedimento ha validità biennale e deve essere richiesto alla Direzione generale per il cinema entro il 30 novembre dell'anno precedente. Questa domanda deve essere predisposta su moduli ministeriali e deve contenere l'impegno a svolgere la programmazione nel rispetto dei criteri indicati dall'autorità nazionale di cui all'articolo 2, comma 10 del D.Lgs. 28/2004.

Sempre in relazione alla sola distribuzione dei premi di cui sopra, è richiesto che il gestore della *sala della comunità* presenti domanda entro il 31 gennaio dell'anno successivo e soddisfi a tutte le seguenti condizioni:

- sia iscritta presso il Repertorio Economico Amministrativo (REA);
- abbia svolto nell'anno precedente almeno 60 giorni di programmazione;
- abbia svolto almeno il 15% della programmazione minima in giorno di sabato e domenica;
- abbia programmato almeno nel 20% delle giornate film d'essai di nazionalità italiana o dell'Unione Europea;
- autocertifichi la conformità della programmazione alle indicazioni dell'autorità ecclesiale o religiosa competente in campo nazionale;
- allegghi l'elenco di tutti i film proiettati con l'indicazione della classificazione assegnata dall'autorità ecclesiale o religiosa competente in campo nazionale.

Infine è opportuno precisare che l'iscrizione al REA è un adempimento connesso all'esercizio dell'attività commerciale anche se non si partecipa alla distribuzione dei premi. Infatti tale iscrizione, da effettuare presso le Camere di Commercio, è obbligatoria per tutti gli enti non commerciali che svolgono attività commerciali in maniera non occasionali. L'obbligo è stato ribadito nella circolare del Ministero dell'Industria, del Commercio e dell'Artigianato in data 27 ottobre 1998, n. 3450/C (che contiene tra l'altro le istruzioni alla compilazione della modulistica): *"il modello consente la denuncia al REA dei soggetti tenuti a tale obbligo per i quali non sussistono i presupposti per l'iscrizione nel registro delle imprese. Tali soggetti sono: a) le associazioni, le fondazioni, i comitati e gli altri enti non societari, che pur esercitando un'attività economica commerciale e/o agricola, non abbiano tuttavia per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di una impresa ..."*.

1.3 La sala polifunzionale

Questa espressione non è un termine tecnico come i precedenti ma è utilizzato dal legislatore per identificare tutti quegli ambienti – privi però di una particolare caratterizzazione strutturale che ne determini l'utilizzabi-

lità – che per la loro capienza sono idonei ad accogliere un numero elevato di persone. Ciò non significa però che queste strutture non possano essere occasionalmente utilizzate per attività di intrattenimento, di cinema, di teatro e di pubblico spettacolo.

Questa versatilità nell'uso, se le esenta dalla necessità di ottenere le licenze e le autorizzazioni previste per i locali di pubblico spettacolo, non le sottrae dall'osservanza delle regole tecniche di cui al D.M. 19 agosto 1996.

Una particolare caratteristica che spesso viene evocata in relazione a queste strutture è la capienza inferiore ai 100 posti. È necessario precisare che le sale polifunzionali possono avere una capienza ben superiore; tuttavia per l'ultimo periodo dell'articolo 1, comma 1 del citato decreto le sale con capienza inferiore ai 100 posti non sono soggette a tutte le regole tecniche introdotte dal medesimo decreto, ma solo a quelle indicate nel titolo XI dell'allegato: *"Per i locali, di cui all'articolo 1, comma 1, lettera e), con capienza non superiore a 100 persone, utilizzati anche occasionalmente per spettacoli, trattenimenti e riunioni, devono comunque essere rispettate le disposizioni del presente allegato relative all'esodo del pubblico, alla statica delle strutture e all'esecuzione a regola d'arte degli impianti installati, la cui idoneità, da esibire ad ogni controllo, dovrà essere accertata e dichiarata da tecnici abilitati"*.

2. LA LICENZA EX ARTICOLO 80 R.D. 773/1931 E IL CERTIFICATO DI PREVENZIONE INCENDI

Gli ambienti strutturalmente configurati come *sale cinematografiche e teatrali* devono munirsi sia della licenza rilasciata dal sindaco ai sensi del R.D. 773/1931 (Testo Unico Leggi di Pubblica Sicurezza) sia del Certificato di Prevenzione Incendi ora disciplinato dal decreto legislativo 139 dell'8 marzo 2006.

2.1 La licenza

L'articolo 80 del regio decreto 773/1931 prevede che *"l'autorità di pubblica sicurezza non può concedere la licenza per l'apertura di un teatro o di un luogo di pubblico spettacolo, prima di aver fatto verificare da una commissione tecnica la solidità e la sicurezza dell'edificio e l'esistenza di uscite pienamente adatte a sgombrarlo prontamente nel caso di incendio"*, mentre il regolamento emanato con regio decreto n. 635 del 6 maggio 1940, e modificato dal D.P.R. n. 311 del 28 maggio 2001, ne precisa le procedure.

Pertanto per procedere all'edificazione di una nuova sala o per apportarvi sostanziali modifiche occorre osservare – oltre la normativa

²Cf decreto del Ministro per i beni e le attività culturali del 10 giugno 2004.

relativa al D.P.R. n. 380 del 6 giugno 2001 “*Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia*” – anche quanto previsto dagli articoli 141 e seguenti del regio decreto 635/1940. In particolare è necessario che la Commissione di Vigilanza sulla Legge di Pubblica Sicurezza approvi previamente il progetto e, al termine dei lavori, verifichi l’opera realizzata al fine di permettere al sindaco di rilasciare la licenza in oggetto. Il regolamento prevede due commissioni, la prima comunale (o anche relativa a più comuni tra loro consorziati) e la seconda provinciale; la competenza di quest’ultima è limitata ai locali con capienza superiore a 1300 posti.

Se invece il locale ha una capienza non superiore ai 200 posti, l’articolo 141 del R.D. 635/1940 prevede una procedura semplificata, in quanto invece del parere preventivo della CVLPS è sufficiente allegare una relazione tecnica di un professionista iscritto nell’albo degli ingegneri o nell’albo degli architetti o nell’albo dei periti industriali o nell’albo dei geometri che attesta la rispondenza del locale o dell’impianto alle regole tecniche stabilite con decreto del Ministro dell’interno.

2.2 Il Certificato di Prevenzione Incendi

Il Certificato di Prevenzione Incendi è ora disciplinato dal D.Lgs. 139/2006, emanato al fine di operare il riassetto della frammentaria normativa preesistente (L. 818/1984; D.P.R. 37/1998; D.P.R. 577/1982), è rilasciato dal comando provinciale dei vigili del fuoco al fine di accertare e attestare il rispetto delle prescrizioni previste dalla normativa di prevenzione incendi e la sussistenza dei requisiti di sicurezza antincendio per le strutture nelle quali si svolgono determinate attività.

La procedura è simile a quella prevista per la licenza ex articolo 80 TULPS, infatti:

- in occasione della costruzione o della ristrutturazione della sala destinata ad attività cinematografiche e/o teatrali si deve richiedere il parere di conformità del progetto (art. 2, D.Lgs. 139/2006);
- quando i lavori di cui sopra sono ultimati occorre richiedere il sopralluogo tecnico in vista del rilascio del Certificato di Prevenzione Incendi (art. 2, D.Lgs. 139/2006); nelle more della concessione del Certificato è possibile domandare l’autorizzazione provvisoria all’esercizio della attività (ex art. 3, c. 5, D.P.R. 37/1998) allegando una certificazione di conformità dei lavori eseguiti al progetto approvato, e una dichiarazione con la quale ci si impegna anche a rispettare gli obblighi indicati all’articolo 5 del D.P.R. 37/1998;
- alla scadenza del termine di validità del Certificato di Prevenzione Incendi, se non sono mutate le condizioni di sicurezza richieste, è necessario presentare domanda per il rinnovo del medesimo; a tal fine occorre allegare una dichiarazione del responsabile dell’attività, che attesta che non è mutata la situazione riscontrata alla data del rilascio

del CPI, e una perizia giurata che comprova l’efficienza dei dispositivi, dei sistemi e degli impianti antincendio (art. 4, D.P.R. 37/1998). Il periodo di validità del CPI è determinato dal D.M. 16 febbraio 1982: per i “*locali di spettacolo e di trattenimento in genere con capienza superiore a 100 posti*”, è di anni 6.

Si deve, infine, precisare che non è più prevista la possibilità di ottenere un nulla osta provvisorio (L. 818/1984) e qualora ve ne fossero alcuni ancora in vigore la loro efficacia è ormai definitivamente venuta meno ai sensi del D.M. 19 agosto 1996 che ha fissato al 12 dicembre 1999 (mille-novecentonovantanove) il termine entro il quale in tutte le strutture dovevano essere adeguati gli impianti elettrici, gli impianti tecnologici e i sistemi di allarme ed impianti di rivelazione e segnalazione automatica degli incendi.

3. L’ESERCIZIO DI SALE CINEMATOGRAFICHE

Fino al 1998 l’articolo 68 R.D. 773 del 1931 imponeva a coloro che intendevano svolgere un’attività di “*rappresentazioni cinematografiche e teatrali*” la necessità di ottenere previamente una specifica licenza del sindaco, ma con l’entrata in vigore del decreto legislativo n. 112 del 31 marzo 1998 quest’obbligo è stato abrogato e l’attività non è più assoggettata ad alcun adempimento per quanto attiene alle “*autorizzazioni di polizia*” (Titolo I, Capo III, R.D. 733/1931).

Ciò non ha però significato che l’attività sia stata completamente liberalizzata poiché l’articolo 22 del D.Lgs. 28/2004 (combinato con il D.P.R. 1213/1965) ha riconosciuto alle regioni la competenza circa la “*autorizzazione alla realizzazione, trasformazione ed adattamento di immobili da destinare a sale ed arene cinematografiche, nonché alla ristrutturazione o all’ampliamento di sale e arene già in attività, anche al fine di razionalizzare la distribuzione sul territorio delle diverse tipologie di strutture cinematografiche, secondo i seguenti principi fondamentali: a) rapporto tra popolazione e numero degli schermi presenti nel territorio provinciale; b) ubicazione delle sale e arene, anche in rapporto a quelle operanti nei comuni limitrofi; c) livello qualitativo degli impianti e delle attrezzature; d) esigenza di assicurare la priorità ai trasferimenti di sale e arene esistenti in altra zona dello stesso territorio provinciale*”.

Se dunque si considera che:

- il comma 3, articolo 22 del D.Lgs. 28/2004 fa salve “*le disposizioni di cui agli articoli 141, 141-bis e 142 del , in materia di igiene e sicurezza*”,
- l’articolo 31, comma 4, del D.P.R. 1213/1965 (sulla cui vigenza tratteremo in seguito) esplicitamente tratta di questa “*autorizzazione*” come circostanza che rende “*legittima l’attività di esercizio cinematografico*”,
- i criteri cui devono attenersi le regioni sono relativi alla diffusione delle sale nel territorio,

si può concludere che la suddetta autorizzazione regionale è da considerarsi riferita più all'esercizio dell'attività che non ai locali e alle strutture.

Tuttavia l'articolo 27, comma 4, del D.Lgs. 28/2004, pur riconoscendo la competenza regionale, ha ribadito la vigenza della normativa statale fin quando le regioni non avranno provveduto in merito: *“La normativa vigente in materia di apertura sale di cui alla legge 4 novembre 1965, n. 1213, e successive modificazioni, e di cui al decreto ministeriale 29 settembre 1998, n. 391, rimane in vigore nelle regioni nelle quali non siano state emanate le leggi di cui al primo comma dell'articolo 22 del presente decreto e fino alla data di entrata in vigore delle stesse”*.

Così in relazione al luogo ove sorge (o sorgerà) una sala cinematografica, si possono dare le seguenti ipotesi:

1. se la regione ha emanato una propria normativa è questa la sola a dover essere applicata, salva comunque la competenza della Commissione di Vigilanza prevista dalla Legge di Pubblica Sicurezza (CVLPS) in materia di solidità e sicurezza della struttura (art. 80, R.D. 773/1931);
2. se la regione non ha ancora provveduto ad adottare una propria disciplina, si devono applicare ancora l'articolo 31 del D.P.R. 1213 del 1965 (se la sala ha una capienza superiore ai 1300 posti) e il D.M. 391 del 1998.

3.1 Normativa regionale

La Corte Costituzionale, con sentenza 285 del 7-19 luglio 2005, ha dichiarato l'illegittimità del comma 5 dell'articolo 22 del D.Lgs. 28/2004 laddove riserva al Ministero dei beni e delle attività culturali la competenza per l'autorizzazione all'apertura di *“multisale con un numero di posti superiore a 1800”*; pertanto oggi nelle regioni che hanno legiferato in materia non residua più alcuna competenza dello Stato.

Alla data di pubblicazione del presente articolo solo la Regione Toscana (L.R. 78 del 27 dicembre 2004 *“Disposizioni in materia di autorizzazione all'esercizio cinematografico”*, pubblicata sul Bollettino Ufficiale della Regione Toscana n. 1 del 5 gennaio 2005) e la Regione Piemonte (L.R. 17 del 28 dicembre 2005 *“Disciplina della diffusione dell'esercizio cinematografico del Piemonte”* pubblicata sul Bollettino Ufficiale della Regione Piemonte n. 52 del 29 dicembre 2005 Supplemento ordinario n. 1) hanno provveduto in materia.

3.2 Normativa nazionale (D.P.R. 1213/1965 e D.M. 391/1998) in assenza di norme regionali

Questa normativa prevede che l'autorizzazione dell'autorità di governo sia necessaria solo laddove la sala cinematografica (e non anche la

sala teatrale) abbia una capienza superiore ai 1300 posti, mentre non è richiesta alcuna autorizzazione se la sala ha una capienza inferiore. La domanda – inviata al Dipartimento dello spettacolo presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri – deve essere presentata dal titolare della sala (e dell'attività) prima di iniziare i lavori edificatori o di ristrutturazione e prima di incominciare l'attività, allegando i seguenti documenti (art. 5, D.P.R. 391/1998):

- a) una dichiarazione, ai sensi dell'articolo 3 della legge 4 gennaio 1968, n. 15, e successive integrazioni e modificazioni, con la quale l'interessato dichiara la sussistenza di tutti i provvedimenti autorizzativi richiesti dalla legge per l'apertura della sala cinematografica, ivi compresi la concessione edilizia, ovvero il parere favorevole emesso dalla commissione edilizia, la determinazione assunta sul progetto dalla commissione provinciale di vigilanza, nonché le eventuali determinazioni positive concordate nella conferenza di servizi convocata ai sensi dell'articolo 4, comma 2, del D.Lgs. 3/1998, con particolare riferimento al numero di posti assentiti;
- b) una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, ai sensi dell'articolo 4 della L. 15/1968, e successive integrazioni e modificazioni, comprovante:
 - il titolo di disponibilità dell'area, ove si tratti di una nuova costruzione, o dell'immobile ove si tratti di locale già esistente;
 - la distanza dalla più vicina sala cinematografica, ove necessario;
 - la sussistenza dei requisiti tecnici di cui all'articolo 3, comma 1, con indicazione dei tipi e modelli previsti;
 - il numero degli abitanti ed il numero dei posti, presenti nella regione, nonché il numero dei residenti del comune nel quale si intende ubicare l'insediamento e dei comuni limitrofi ed il numero dei posti, distinguendo quelli compresi in complessi multisala, esistenti nel medesimo territorio;
- c) nei casi di cui all'articolo 3, comma 3, un atto con sottoscrizione autenticata nelle forme di legge, con il quale l'interessato si obbliga al rispetto delle condizioni ivi previste;
- d) nei casi di cui all'articolo 3, comma 4, una dichiarazione di chiusura di altra sala, con indicazione del numero dei posti cessati dall'esercizio.

Il Capo del Dipartimento dello spettacolo concede l'autorizzazione (art. 3, D.P.R. 391/1998) quando concorrono i seguenti requisiti:

- la sala è dotata di un impianto di proiezione automatica o semiautomatica e di riproduzione sonora stereofonica, di aria condizionata e riscaldamento, di cassa automatica, di poltrone larghe non meno di 55 cm e distanti tra loro non meno di 110 cm e di almeno due dei quattro servizi commerciali complementari indicati dal D.M. 683/1996;
- il comune nel cui territorio la sala è ubicata è sprovvisto di sala cinematografica e confina con comuni sprovvisti di sale con capienza superiore ai 150 posti, oppure quando il quoziente regionale (rapporto tra

numero della popolazione residente e numero dei posti disponibili) è inferiore al quoziente d'area (rapporto tra popolazione residente nel comune e nei limitrofi e numero di posti delle sale nel comune e nei limitrofi) rilevato nel comune già dotato di sala cinematografica.

Sono infine previsti casi di sospensione e decadenza dell'autorizzazione; può essere sospesa quando vengono meno i requisiti, i presupposti e le condizioni necessarie per il rilascio della autorizzazione (articolo 5 D.P.R. 391/1998); perde efficacia quando i lavori non hanno inizio entro 3 mesi e non sono conclusi entro 18 mesi; decade quando l'attività cinematografica è interrotta per più di un anno o per più di sei mesi, se non si è provveduto ad informare il Dipartimento dello spettacolo presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri.

4. I CIRCOLI DI CULTURA CINEMATOGRAFICA

L'articolo 18 del D.Lgs. 28/2004 ha identificato nel *circolo di cultura cinematografica* uno specifico soggetto associativo che esercita l'attività cinematografica: "... *s'intende l'associazione senza scopo di lucro, costituita anche con atto privato registrato, che svolge attività di cultura cinematografica attraverso proiezioni, dibattiti, conferenze, corsi e pubblicazioni*".

Poiché può trattarsi solo di una associazione è evidente che tutta l'attività cinematografica svolta attraverso proiezioni, dibattiti, conferenze, corsi e pubblicazione non è mai riconducibile alla parrocchia; inoltre non è neppure richiesto che l'attività del circolo sia svolta in una vera sala cinematografica, poiché è utilizzabile una qualsiasi sala idonea all'uso.

Le associazioni per diventare circoli di cultura cinematografica devono aderire ad una "associazione nazionale di cultura cinematografica" (c. 2) e possono – di conseguenza – "avvalersi, nell'ambito delle loro attività, anche della riproduzione visivo-sonora da supporti video, ottici, elettronici, magnetici e digitali, previa adozione delle misure di tutela finalizzate ad evitare qualunque azione di sfruttamento illegale" (c. 4).

È realmente interessante questa possibilità per almeno due motivi. Innanzitutto a questi circoli il comma 4 dell'articolo 18 del D.Lgs. 28/2004, permette di poter utilizzare per la proiezione qualsiasi supporto video-sonoro, e non solo quelli appositamente noleggiati da imprese di distribuzione dei prodotti cinematografici. Talvolta su questo punto si equivoca immaginando che non siano più dovuti i diritti d'autore per l'opera proiettata: al contrario il diritto d'autore rimane tutelato ma deve essere incassato direttamente dal titolare del diritto medesimo (impresa di distribuzione) e non più dalla SIAE (che si limita a riscuotere i piccoli diritti d'autore per la musica presente nell'opera cinematografica).

Inoltre è possibile beneficiare anche di altre due agevolazioni di natura fiscale:

- se l'attività è riservata solo ai soci, ci si può avvalere del disposto dell'articolo 148 del D.P.R. 917/1986 che la esclude dall'ambito commerciale;
- se l'attività (quand'anche fosse rivolta pure ai non soci) è conforme alla finalità istituzionale, è gestita senza una specifica organizzazione (elemento per il quale rileva, oltre la struttura utilizzata, anche il numero delle iniziative di questo genere) e i ricavi non superano i costi di diretta imputazione, ci si può avvalere dell'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 143 del D.P.R. 917/1986 che esclude ogni rilevanza fiscale per questa attività.

5. LE AGEVOLAZIONI PER LE ATTIVITÀ CINEMATOGRAFICHE: CONTRIBUTI E CREDITI DI IMPOSTA

Il D.Lgs. 28/2004 e i D.M. applicativi 10 giugno 2003 e 3 ottobre 2005 hanno precisato le modalità attraverso le quali il Ministero per i beni e le Attività Culturali può sostenere l'esercizio della attività cinematografica. In particolare:

- l'articolo 12, comma 3, lettera c) prevede la possibilità di concedere "contributi sugli interessi dei mutui" e "contributi in conto capitale" per "la realizzazione di nuove sale o il ripristino di sale inattive, nonché per l'adeguamento delle strutture e per il rinnovo delle apparecchiature, con particolare riguardo all'introduzione di impianti automatizzati o di nuove tecnologie";
- l'articolo 19, comma 3, lettera c) istituisce un premio "agli esercenti delle sale d'essai e delle sale delle comunità ecclesiali o religiose, tenendo conto della qualità della programmazione complessiva di film riconosciuti di nazionalità italiana".

Inoltre l'articolo 1, comma 2, del decreto del Ministro delle finanze n. 310 del 22 settembre 2000, ha introdotto il diritto ad un credito d'imposta – che non concorre alla formazione del reddito imponibile – per le attività cinematografiche, riconoscendolo tra l'altro anche alle sale delle comunità religiose (da intendersi: sale della comunità), nella misura pari al 7% "da commisurarsi ai corrispettivi al netto dell'IVA".

Il comma 4 del medesimo articolo, condiziona però il diritto al suddetto credito di imposta al verificarsi di alcune condizioni:

- alla registrazione dei corrispettivi nel registro di cui all'articolo 24 del D.P.R. 633/1972;
- all'effettiva esecuzione dello spettacolo cinematografico;
- all'emissione del titolo di accesso mediante misuratori fiscali, aventi le caratteristiche di cui alla L. 18/1983, o biglietterie automatizzate gestite anche da terzi ovvero, per i contribuenti minori, al rilascio dello scontrino fiscale manuale o prestampato a tagli fissi, o della ricevuta fiscale.

6. LE ATTIVITÀ TEATRALI E GLI ADEMPIMENTI ENPALS

Per quanto riguarda l'attività teatrale, oltre a richiedersi l'osservanza di tutte le norme di sicurezza, antincendio, tutela del diritto di autore e connessi, il legislatore impone anche di ottenere il cosiddetto "certificato di agibilità" mediante il quale si intende garantire ad alcune categorie dei lavoratori dello spettacolo una adeguata tutela previdenziale attraverso l'iscrizione obbligatoria nei medesimi registri all'ENPALS.

6.1 Il certificato di agibilità

Così, ai sensi degli articoli 9 e 10 del decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato n. 708 del 16 luglio 1947, ogni *"impresa ha l'obbligo di denunciare all'Ente le persone da essa occupate, indicando la retribuzione giornaliera corrisposta e tutte le altre notizie che saranno richieste dall'Ente per l'iscrizione e per l'accertamento dei contributi"*, e il "certificato di agibilità" che viene rilasciato attesta la correttezza della posizione previdenziale e l'assolvimento da parte del datore di lavoro di tutti i doveri assicurativi. In seguito occorre anche versare il contributo previdenziale commisurato alla retribuzione erogata ai lavoratori.

La richiesta del certificato deve essere inoltrata agli uffici periferici della SIAE mediante la presentazione del modello 032/U e l'ENPALS, entro 30 giorni può negarne il rilascio, ma sono comunque fatti salvi gli effetti già prodotti. La sanzione prevista per ogni certificato non richiesto è di euro 25 per ciascun lavoratore e per ogni giornata di lavoro.

Con la Circolare n. 21 del 4 aprile 2002 l'ENPALS ha precisato che in alcune ipotesi il certificato deve essere rilasciato gratuitamente e – in particolari circostanze – neppure richiesto.

6.2 Ipotesi agevolate: il certificato gratuito

Il certificato è rilasciato gratuitamente quando, ai sensi del n. 4 della Circolare 21 ricorrono tutte le seguenti condizioni:

- l'evento è organizzato per finalità benefiche, sociali e solidaristiche;
- gli eventuali ricavi – al netto delle spese di allestimento – sono interamente destinati alle finalità per le quali lo spettacolo è stato rappresentato (è pertanto opportuno predisporre una breve relazione circa l'utilizzazione di detta somma);
- i lavoratori dello spettacolo che partecipano alla rappresentazione prestano la propria opera gratuitamente e non possono essere in alcun modo compensati per la loro opera (è invece possibile rimborsare le spese inerenti e documentate); a tal proposito si richiede che sia l'organizzatore della manifestazione che coloro che partecipano alla rappre-

sentazione rilascino un'apposita dichiarazione nella quale attestano la gratuità della prestazione.

La medesima possibilità di avvalersi del certificato gratuito è riconosciuta dal n. 5 della circolare ENPALS anche alle formazioni dilettantistiche o amatoriali *"complessi bandistici comunali, gruppi folkloristici, gruppi parrocchiali, compagnie teatrali amatoriali/dilettantistiche, complessi corali amatoriali/dilettantistici, cortei e rappresentazioni storiche, ecc."* quando ricorrono le seguenti condizioni:

- l'esibizione ha come scopo il divertimento, il tramandare le tradizioni popolari, il diffondere l'arte e la cultura o per finalità educative;
- non è prevista alcuna forma di retribuzione per l'attività svolta (solo rimborsi spesa inerenti e documentati);
- i ricavi, al netto delle spese di allestimento, sono interamente devoluti per le finalità associative del soggetto organizzatore.

Per queste ipotesi la circolare ENPALS n. 27 del 6 agosto 2002 ha però precisato che la domanda non può essere presentata agli Uffici SIAE (come è invece previsto per tutti gli altri casi ordinari ai sensi di una convenzione ENAPLS-SIAE) ma direttamente all'ENPALS; a tal fine dovrebbe essere attivata la possibilità di avvalersi di una comunicazione telematica.

6.3 Esonero dall'obbligo di richiesta

È invece previsto l'esonero dalla richiesta del certificato (e quindi dal relativo obbligo di versare il premio) per i *"saggi di danza o saggi di altre arti, effettuati da bambini e giovani frequentanti corsi didattici"*, e per le *"manifestazioni organizzate a fini socio-educativi da oratori, associazioni con riconoscimento ecclesiale o comunque da associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché da associazioni di volontariato di cui alla legge n. 266 del 1991, da associazioni di promozione sociale di cui alla legge n. 383 del 2000 e da cooperative sociali di cui alla legge n. 381 del 1991"*, quando si verificano le seguenti condizioni:

- non si riscontri una vera e propria attività di spettacolo, ovvero – secondo un'interpretazione sistematica della circolare – l'attività sia meramente occasionale, e
- coerentemente con l'esenzione dalla contribuzione – non sia prevista alcuna forma di retribuzione per l'attività svolta (solo rimborsi spesa inerenti e documentati).

In queste circostanze la circolare non esclude che vi possano essere dei ricavi, ma data l'occasionalità della manifestazione ritiene un inutile aggravio il dover chiedere anche il solo certificato gratuito.

Inoltre le *formazioni dilettantistiche o amatoriali* indicate al punto precedente non sono tenute a richiedere il certificato quando organizzano spettacoli rivolti al pubblico e finalizzati, come indicato sopra, a scopi edu-

cativi, di diffusione dell'arte e la cultura, di trasmissione di tradizioni popolari e folkloristiche o al divertimento se si realizzano *contestualmente* le condizioni seguenti:

- *assenza di qualsiasi forma di retribuzione*, ad esclusione dei rimborsi per spese sostenute purché inerenti e idoneamente documentate;
- *assenza di corrispettivi*, sia come incassi da presenza di pubblico, sia sottoforma di compensi erogati a corrispettivo dell'allestimento della manifestazione.

CERTIFICATO GRATUITO	<p>Spettacoli a scopo sociale, benefico, solidaristico da chiunque organizzati</p> <p>No compensi artisti. Sì incassi, ma da devolvere a finalità sociali, benefiche, solidaristiche, dedotti costi di allestimento.</p> <p>=====</p>	<p>Formazioni dilettantistiche o amatoriali (es. gruppi parrocchiali, compagnie teatrali, complessi corali, cortei e rappresentazioni storiche)</p> <p>No compensi artisti. Sì incassi, ma da destinare a finalità istituzionali, dedotti costi di allestimento.</p> <p>No compensi artisti. No incassi.</p>	<p>Saggi di danza e altre arti</p> <p>=====</p> <p>Purché effettuati da bambini e giovani frequentanti corsi didattici.</p>	<p>Oratori; associazioni religiose; associazioni di volontariato; associazioni di promozione sociale; cooperative sociali</p> <p>=====</p> <p>No compensi artisti. No attività commerciale. Sì incassi.</p>
ESCLUSIONE	=====			

L'AMMINISTRAZIONE DI SOSTEGNO

La legge 9 gennaio 2004 n. 6, oltre ad aver mutato parzialmente la disciplina prevista dal codice civile in materia di interdizione e inabilitazione, ha introdotto un nuovo istituto particolarmente interessante e versatile: l'amministrazione di sostegno¹. Scopo precipuo del legislatore è stato quello di individuare uno strumento capace di rispondere concretamente a quei problemi di protezione delle fasce più deboli della società civile, laddove non siano ravvisabili i presupposti per procedere a forme di tutela più restrittive, quali appunto l'inabilitazione, specificamente rivolta a quei soggetti che si trovino in una delle fattispecie individuate dall'articolo 415 c.c. e l'interdizione, per quei soggetti che si trovino in condizioni di abituale infermità di mente tali da renderli totalmente incapaci di provvedere ai propri interessi, ex articolo 414 c.c.

I soggetti che possono concretamente beneficiare di questo strumento sono individuati dall'articolo 404 del codice civile e cioè coloro che per effetto di una infermità ovvero di una menomazione fisica o psichica, si trovino nell'impossibilità, anche parziale e temporanea, di provvedere ai propri interessi. Si pensi al caso delle persone anziane o inferme non più in grado di bastare a se stesse pur se ancora capaci di intendere o volere, oppure a chi, magari in conseguenza di una menomazione fisica, ha la necessità di essere aiutato nella gestione dei propri interessi, oppure ancora ai soggetti affetti da patologie mentali transitorie o cicliche, quelli in condizioni di mera debolezza psichica anche se non affetti da patologie mentali, i soggetti depressi, i disadattati sociali, i portatori di handicap fisico.

Alcuni di questi potenziali beneficiari, spesso privi di parenti stretti che possano prendersi cura di loro, si rivolgono al proprio parroco o ad un sacerdote con il quale hanno instaurato un particolare rapporto di fiducia, manifestandogli la volontà di farlo nominare quale proprio amministratore di sostegno. Come avremo modo di analizzare nel prosieguo dell'articolo, si tratta

¹La legge 6/2004 ha modificato la rubrica del titolo XII del codice civile ora dedicato alle misure di protezione delle persone prive in tutto o in parte di autonomia.

certamente di un incarico importante e delicato, ma non così complicato come potrebbe in realtà apparire, purché si proceda nella maniera più corretta e vengano scrupolosamente rispettate la legge e soprattutto le indicazioni del giudice che provvede alla nomina dell'amministratore stesso.

1. FINALITÀ

I presupposti per il ricorso all'amministrazione di sostegno consentono oggi che il soggetto beneficiario possa anche essere una persona abitualmente non in grado di intendere o di volere, cioè un soggetto per il quale in passato doveva necessariamente farsi luogo all'interdizione: in presenza di patologie particolarmente gravi sarà la specificità delle singole fattispecie e delle esigenze da soddisfare che dovranno orientare il giudice nella scelta da adottare. Si parte pertanto dal presupposto che gli istituti di protezione attualmente previsti dal nostro ordinamento debbano innanzitutto fornire la tutela più adeguata attraverso la minima limitazione possibile della capacità del soggetto beneficiario. La valutazione circa l'idoneità di uno strumento di protezione anziché di un altro spetta esclusivamente al giudice di merito: ciò è stato recentemente confermato dalla Suprema Corte che così si è espressa nella sentenza 12 giugno 2006, n. 13584: *"L'amministrazione di sostegno ha la finalità di offrire a chi si trovi nell'impossibilità anche parziale o temporanea di provvedere ai propri interessi uno strumento di assistenza che ne sacrifichi nella minor misura possibile la capacità di agire, distinguendosi, con tale specifica funzione, dagli altri istituti a tutela degli incapaci, quali la interdizione e la inabilitazione [...] Rispetto ai predetti istituti, l'ambito di applicazione dell'amministrazione di sostegno va individuato con riguardo non già al diverso e meno intenso grado di infermità o di impossibilità di attendere ai propri interessi del soggetto carente di autonomia, ma piuttosto alla maggiore capacità di tale strumento di adeguarsi alle esigenze di detto soggetto, in relazione alla sua flessibilità e alla maggiore agilità della relativa procedura applicativa. Appartiene all'apprezzamento del giudice di merito la valutazione della conformità di tale misura alle suindicate esigenze, tenuto conto essenzialmente del tipo di attività che deve essere compiuta per conto del beneficiario, e considerate anche la gravità e la durata della malattia, ovvero la natura e la durata dell'impedimento, nonché tutte le altre circostanze caratterizzanti la fattispecie"*.

Siamo pertanto in presenza di una forma di tutela ampia, personalizzata e modulabile, frutto di una concezione dei diritti delle fasce deboli della popolazione davvero conforme ai fini costituzionali di promozione del pieno sviluppo della persona umana².

²Art. 3, c. 2 della Costituzione: *"È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese"*.

2. PROCEDURA DI NOMINA

L'amministratore di sostegno viene nominato con decreto dal giudice tutelare, su richiesta dello stesso soggetto beneficiario, ovvero di uno dei soggetti contemplati dall'articolo 417 del c.c.: il coniuge, la persona stabilmente convivente, i parenti entro il quarto grado, gli affini entro il secondo grado, il tutore o curatore, il pubblico ministero. I responsabili dei servizi sanitari e sociali, direttamente impegnati nella cura e assistenza della persona, qualora siano a conoscenza di fatti tali da rendere opportuna l'apertura del procedimento, devono proporre ricorso al giudice tutelare o comunque informarne il pubblico ministero.

Il procedimento in questione è un ibrido tra la procedura contenziosa e quella di volontaria giurisdizione. L'articolo 720-bis c.p.c., introdotto appunto dalla legge 6/2004, da un lato richiama, in quanto compatibili, le norme che regolano il procedimento contenzioso di interdizione e inabilitazione, dall'altro richiama l'articolo 739 c.p.c., secondo il quale contro i decreti del giudice tutelare emessi a seguito di procedimento di volontaria giurisdizione in camera di consiglio, si può proporre reclamo alla Corte d'Appello entro dieci giorni. In relazione alla rilevanza che si intende dare al profilo contenzioso o al profilo volontario, seguono diversi corollari. Chi ritiene che il secondo profilo debba prevalere, esclude, come ovvia conseguenza, che i ricorsi debbano essere presentati con il patrocinio di un difensore; chi al contrario ritiene predominante la natura contenziosa del procedimento, richiede che il ricorso venga presentato con un unico formale atto scritto e a mezzo di un avvocato³. A fronte di questa controversa interpretazione, si suggerisce di rivolgersi in ogni caso ad un legale, che potrà fornire assistenza e delucidazioni in merito a detto istituto.

Il decreto d'apertura dell'amministrazione di sostegno e il decreto di chiusura, nonché ogni altro relativo provvedimento, devono essere immediatamente annotati a cura del cancelliere nell'apposito registro conservato presso l'ufficio del giudice tutelare.

Il decreto di nomina deve indicare:

1. generalità della persona beneficiaria e dell'amministratore di sostegno;
2. durata dell'incarico, che può anche essere a tempo indeterminato;
3. oggetto dell'incarico ed elencazione degli atti che l'amministratore di sostegno ha il potere di compiere in nome e per conto del beneficiario;
4. atti che il beneficiario può compiere solo con l'assistenza dell'amministratore di sostegno;
5. limiti, anche periodici, delle spese che l'amministratore di sostegno può sostenere attingendo alle somme di cui dispone o disporrà il beneficiario;

³A sostegno della prima tesi un'interessante sentenza della Corte d'Appello di Venezia, 16 gennaio 2006: *"Nei giudizi aventi ad oggetto la nomina dell'amministratore di sostegno non v'è necessità del patrocinio legale"*. Quanto alla prassi tenuta dal Tribunale di Milano, si precisa che fino a poco tempo fa si sosteneva tranquillamente la non necessità del patrocinio di un difensore, recentemente invece la Corte d'Appello ha sentenziato la nullità del procedimento in assenza di difesa tecnica.

6. periodicità della relazione dell'amministratore di sostegno al giudice sull'attività svolta e sulle condizioni di vita personale e sociale del beneficiario.

3. POTERI E LIMITI DELL'AMMINISTRATORE DI SOSTEGNO

Si tenga sempre in considerazione che, ai sensi di quanto statuito dall'articolo 409 c.c. *“il beneficiario conserva la capacità di agire per tutti gli atti che non richiedono la rappresentanza esclusiva o l'assistenza necessaria dell'amministrazione di sostegno”* e, in ogni caso, può compiere autonomamente tutti gli atti necessari a soddisfare le esigenze della propria vita quotidiana.

Gli atti compiuti dall'amministratore di sostegno in violazione di norme di legge o delle disposizioni del giudice contenute nel provvedimento di nomina, sono annullabili ex articolo 412 c.c., su istanza dell'amministratore di sostegno, del pubblico ministero, del beneficiario o dei suoi eredi e aventi causa. Sono parimenti annullabili gli atti compiuti personalmente dal beneficiario in contrasto con le prescrizioni contenute nel decreto del giudice tutelare o in violazione delle disposizioni di legge.

In merito alla scelta dell'amministratore di sostegno, la legge chiarisce che deve avvenire *“con esclusivo riguardo alla cura e agli interessi della persona del beneficiario”*; può essere designato direttamente dall'interessato, in previsione della propria futura incapacità, mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata oppure dal giudice. Quest'ultimo terrà ovviamente in considerazione l'indicazione manifestata dal beneficiario, previa valutazione personale del soggetto prescelto; in mancanza di indicazione o qualora ritenga che il soggetto indicato dal beneficiario non sia idoneo a rivestire detto incarico, sceglierà fra il coniuge, purché non separato legalmente, la persona stabilmente convivente, il padre, la madre, il figlio, il fratello o la sorella, il parente entro il quarto grado⁴ ovvero il soggetto designato dal genitore superstite con testamento, atto pubblico o scrittura privata autenticata. Il giudice ha pieni poteri discrezionali nella scelta dell'amministratore di sostegno e, prima di procedere alla designazione, provvede ad una accurata istruttoria.

Non possono ricoprire la carica di amministratore di sostegno gli operatori dei servizi pubblici o privati che hanno in cura o in carico il beneficiario (assistenti sociali).

L'incarico può essere a tempo indeterminato o a tempo determinato: in tale seconda ipotesi, il giudice tutelare può prorogarlo con decreto motivato anche prima della scadenza del termine. In ogni caso, l'amministratore di sostegno, ai sensi di quanto statuito dall'articolo 410 c.c., non è tenuto a continuare nello svolgimento dei suoi compiti oltre dieci anni, ad eccezione dei casi in cui l'incarico sia stato conferito al coniuge, alla persona stabilmente convivente, agli ascendenti o discendenti.

La legge precisa altresì quali siano i doveri dell'amministratore di

sostegno che *“nello svolgimento dei suoi compiti deve tener conto dei bisogni e delle aspirazioni del beneficiario”*. Egli deve tempestivamente informare il beneficiario in merito agli atti da compiere nonché il giudice tutelare in caso di dissenso con il beneficiario stesso; in caso di contrasto, di scelte o di atti dannosi, ovvero di negligenza nel perseguire l'interesse o nel soddisfare le esigenze del beneficiario, quest'ultimo, il pubblico ministero o gli altri soggetti di cui all'articolo 406 c.c.⁵ possono ricorrere al giudice tutelare che, con decreto motivato, adotta gli opportuni provvedimenti⁶. In particolare, uno degli obblighi principali a carico dell'amministratore di sostegno consiste nel predisporre periodicamente un dettagliato rendiconto da presentare al giudice tutelare, al fine di elencare tutte le operazioni compiute.

Si tenga sempre in considerazione che il decreto di nomina autorizza l'amministratore a compiere atti da considerarsi di ordinaria amministrazione, fatta salva la necessità di provvedimenti *ad hoc* del giudice per tutti gli atti di straordinaria amministrazione.

A titolo puramente esemplificativo, i poteri di un amministratore di sostegno sono: la gestione del conto corrente del beneficiario, la riscossione della pensione, la gestione delle utenze, il pagamento di tributi nonché la presentazione delle dichiarazioni fiscali, la gestione delle spese condominiali, la riscossione periodica di somme necessarie per far fronte alle esigenze mediche e quotidiane del beneficiario.

4. CESSAZIONE E REVOCA

L'amministrazione cessa ovviamente in caso di morte del beneficiario, mentre è dubbio se l'ufficio cessi o rimanga in stato di quiescenza nell'ipotesi di dichiarazione di morte presunta, scomparsa e assenza.

Quanto invece alla possibilità di revoca, l'articolo 413 del codice civile dispone che *“quando il beneficiario, l'amministratore di sostegno, il pubblico ministero o taluno dei soggetti di cui all'articolo 406, ritengono che si siano determinati i presupposti per la cessazione dell'amministrazione di sostegno, o per la sostituzione dell'amministratore, rivolgono istanza motivata al giudice tutelare”*.

Il giudice può altresì provvedere, anche d'ufficio, alla dichiarazione di cessazione dell'amministrazione di sostegno quando la stessa si sia rivelata inidonea a realizzare la piena tutela del beneficiario; in tal caso, qualora ritenga che sussistano i presupposti per promuovere un giudizio di interdizione o inabilitazione, ne informa il pubblico ministero affinché provveda per quanto di competenza.

⁵L'art. 406 c.c. indica il soggetto beneficiario ovvero uno dei soggetti indicati dall'art. 417 c.c. cioè coniuge, persona stabilmente convivente, parenti entro il quarto grado, affini entro il secondo grado, tutore, curatore o pubblico ministero.

⁶L'art. 720 bis c.p.c. stabilisce che contro i decreti del giudice tutelare è ammesso reclamo alla Corte d'Appello, nel termine perentorio di dieci giorni dalla comunicazione del decreto, se è dato in confronto di una sola parte, o dalla notificazione, se è dato in confronto di più parti.

LA NORMATIVA A TUTELA DEL CONSUMATORE

L'articolo 7 della legge 29 luglio 2003, n. 229, ha delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per il riassetto delle disposizioni vigenti in materia di tutela dei consumatori dettando i seguenti principi:

- a) adeguamento della normativa alle disposizioni comunitarie ed agli accordi internazionali e articolazione della stessa allo scopo di armonizzarla e coordinarla, nonché di renderla strumento coordinato per il raggiungimento degli obiettivi di tutela dei consumatori previsti in sede internazionale;
- b) omogeneizzazione delle procedure relative al diritto di recesso del consumatore nelle diverse tipologie di contratto;
- c) conclusione, in materia di contratti a distanza, del regime di vigenza transitoria delle disposizioni più favorevoli per i consumatori, previste dall'articolo 15 del D.Lgs. 185 del 1999, e rafforzamento della tutela del consumatore in materia di televendite;
- d) coordinamento delle procedure di composizione stragiudiziale delle controversie, dell'intervento delle associazioni per i consumatori, nel rispetto delle raccomandazioni della Commissione delle Comunità europee.

Con decreto legislativo 6 settembre 2005, n. 206, si è così provveduto ad adottare un codice che *“armonizza e riordina le normative concernenti i processi di acquisto e consumo, al fine di assicurare un elevato livello di tutela dei consumatori e degli utenti”*, codice entrato in vigore in data 23 ottobre 2005. Il Codice si struttura in cinque parti, che di seguito brevemente esaminiamo.

1. LE DISPOSIZIONI GENERALI

La novellata disciplina conferma il riconoscimento e la garanzia dei diritti e degli interessi individuali e collettivi dei consumatori e degli utenti,

diritti fondamentali quali: a) la tutela della salute; b) la sicurezza e la qualità dei prodotti e dei servizi; c) una adeguata informazione ed una corretta pubblicità; d) una educazione al consumo; e) la correttezza, la trasparenza ed l'equità nei rapporti commerciali; f) la promozione e lo sviluppo dell'associazionismo libero, volontario e democratico tra i consumatori e gli utenti; g) l'erogazione di servizi pubblici secondo standard di qualità e di efficienza.

Il codice ribadisce di fatto le definizioni già vigenti nella pregressa normativa:

- per consumatore o utente si intende la *“persona fisica che agisce per scopi estranei all'attività imprenditoriale o professionale eventualmente svolta”*;
- per produttore si intende *“il fabbricante del bene o il fornitore del servizio, o un suo intermediario, nonché l'importatore del bene o del servizio nel territorio dell'Unione europea o qualsiasi altra persona fisica o giuridica che si presenta come produttore identificando il bene o il servizio con il proprio nome, marchio o altro segno distintivo”*;
- oggetto della disciplina del codice è qualsiasi prodotto destinato al consumatore, anche nel quadro di una prestazione di servizi, o suscettibile, in condizioni ragionevolmente prevedibili, di essere utilizzato dal consumatore, anche se non a lui destinato, fornito o reso disponibile a titolo oneroso o gratuito nell'ambito di un'attività commerciale, indipendentemente dal fatto che sia nuovo, usato o rimesso a nuovo. Tale definizione, tuttavia, non si applica ai prodotti usati, forniti come pezzi di antiquariato, o come prodotti da riparare o da rimettere a nuovo prima dell'utilizzazione, purché il fornitore ne informi per iscritto la persona cui fornisce il prodotto.

2. L'EDUCAZIONE DEL CONSUMATORE, L'INFORMAZIONE E LA PUBBLICITÀ

Novità introdotta dal codice è l'attenzione all'educazione del consumatore e dell'utente orientata a favorire la consapevolezza dei loro diritti ed interessi. Le attività destinate all'educazione dei consumatori possono essere svolte da soggetti pubblici o privati con esclusione di qualsiasi finalità promozionale, attività rivolte in particolare alle categorie di consumatori maggiormente vulnerabili. Ne emerge una particolare attenzione al soggetto consumatore affinché possa apprendere nozioni e strumenti per valutare le caratteristiche dei beni e dei servizi percependo i benefici ed i costi conseguenti alla loro scelta.

Unitamente all'educazione è sancito un obbligo di informazione ai consumatori al fine di evidenziare caratteristiche quali la sicurezza, la composizione e la qualità dei prodotti e dei servizi, informazioni fornite in modo chiaro e comprensibile tali da assicurare la consapevolezza del consuma-

tore. Nello specifico il codice si premura di disciplinare il contenuto minimo di informazioni relative al prodotto (categoria merceologica, nome del produttore, Paese di origine, presenza di materiali o sostanze nocive, indicazione dei materiali impiegati e dei metodi di lavorazione, istruzioni e precauzioni d'uso) e le modalità di indicazione delle informazioni, precisando che tutte le informazioni destinate ai consumatori ed agli utenti devono essere rese almeno in lingua italiana.

Il Codice, in termini analitici, disciplina la pubblicità intesa quale forma di comunicazione commerciale in qualsiasi modo effettuata. Relativamente alla pubblicità è introdotta una ulteriore, diversa, e più ampia nozione di consumatore: *“si intende per consumatore o utente anche la persona fisica o giuridica cui sono dirette le comunicazioni commerciali o che ne subisce le conseguenze”*.

L'attenzione è rivolta in modo particolare alla *“pubblicità ingannevole”*, alla *“pubblicità comparativa”* e alle *“televendite”*, affinché sia garantita una pubblicità trasparente, lecita e che non determini condizioni di inganno verso soggetti deboli quali i bambini e gli adolescenti.

3. IL “RAPPORTO DI CONSUMO”

La parte terza del decreto legislativo in esame è dedicata alla disciplina dei rapporti commerciali e dell'esercizio delle attività commerciali con particolare riguardo alle seguenti tematiche:

- clausole vessatorie, tali da intendersi quelle che, malgrado la buona fede, determinano a carico del consumatore un significativo squilibrio dei diritti e degli obblighi derivanti dal contratto;
- la promozione delle vendite, con riferimento specifico al credito al consumo, ai contratti a distanza e ai contratti negoziati fuori dai locali commerciali.

E' fatto salvo il diritto di recesso esercitabile dal consumatore: per i contratti e per le proposte contrattuali a distanza ovvero negoziati fuori dai locali commerciali, il consumatore ha diritto di recedere senza alcuna penalità e senza specificarne il motivo, entro il termine di dieci giorni lavorativi.

4. LA SICUREZZA E LA QUALITÀ DEI PRODOTTI

E' espressamente previsto l'obbligo da parte del produttore di immettere sul mercato solo prodotti sicuri, obbligo sottoposto a procedure di controllo e penalmente sanzionato.

I controlli e la sorveglianza del mercato sono demandati ai Ministeri delle attività produttive, della salute, del lavoro e delle politiche sociali, dell'interno, dell'economia e delle finanze, delle infrastrutture e trasporti, nonché alle altre amministrazioni pubbliche di volta in volta competenti per

materia.

Per prodotto sicuro, e pertanto non pericoloso, si intende qualsiasi prodotto come sopra definito che, in condizioni di uso normali o ragionevolmente prevedibili, compresa la durata e, se del caso, la messa in servizio, l'installazione e la manutenzione, non presenti alcun rischio oppure presenti unicamente rischi minimi, compatibili con l'impiego del prodotto e considerati accettabili nell'osservanza di un livello elevato di tutela della salute e della sicurezza delle persone.

Anche il distributore deve agire con diligenza nell'esercizio della sua attività per contribuire a garantire l'immissione sul mercato di prodotti sicuri non fornendo prodotti di cui conosce o avrebbe dovuto conoscere la pericolosità in base alle informazioni in suo possesso e nella sua qualità di operatore professionale. Inoltre, deve partecipare al controllo di sicurezza del prodotto immesso sul mercato, trasmettendo le informazioni concernenti i rischi del prodotto al produttore e alle autorità competenti per le azioni di rispettiva competenza.

Il produttore è sempre responsabile del danno cagionato da difetti del suo prodotto, con esclusione dei seguenti casi:

- se il produttore non ha messo il prodotto in circolazione;
- se il difetto che ha cagionato il danno non esisteva quando il produttore ha messo il prodotto in circolazione;
- se il produttore non ha fabbricato il prodotto per la vendita o per qualsiasi altra forma di distribuzione a titolo oneroso, né lo ha fabbricato o distribuito nell'esercizio della sua attività professionale;
- se il difetto è dovuto alla conformità del prodotto a una norma giuridica imperativa o a un provvedimento vincolante;
- se lo stato delle conoscenze scientifiche e tecniche, al momento in cui il produttore ha messo in circolazione il prodotto, non permetteva ancora di considerare il prodotto come difettoso;
- infine, nel caso del produttore o fornitore di una parte componente o di una materia prima, se il difetto è interamente dovuto alla concezione del prodotto in cui è stata incorporata la parte o materia prima o alla conformità di questa alle istruzioni date dal produttore che l'ha utilizzata.

La prova del difetto, del danno e la connessione causale tra difetto e danno sono comunque a carico del danneggiato. E' risarcibile il danno che ha cagionato la morte o lesioni personali, nonché la distruzione o il deterioramento di una cosa diversa dal prodotto difettoso.

Ogni patto che escluda o limiti preventivamente nei confronti del danneggiato la responsabilità del produttore è nullo. Il diritto al risarcimento si prescrive nel termine di tre anni dal giorno in cui il danneggiato ha avuto o avrebbe dovuto avere conoscenza del danno, del difetto e dell'identità del responsabile.

Infine, una disciplina particolare è dedicata alla garanzia legale di conformità riguardo la vendita dei beni di consumo (equiparati sono i contratti quali la somministrazione, l'appalto di opera e comunque quelli fina-

lizzati alla fornitura di beni di consumo da fabbricare o produrre), in quanto il venditore ha l'obbligo di consegnare al consumatore beni conformi al contratto di vendita.

Deve intendersi bene di consumo qualsiasi bene mobile con esclusione dell'energia elettrica, dell'acqua, del gas e dei beni oggetto di vendita forzata o per disposizione dell'autorità giudiziaria.

Qualora il difetto di conformità si manifesti entro il termine *di due anni* dalla consegna del bene, il venditore è responsabile per tale difetto purché esistente al momento della consegna del bene. Il consumatore decade dai diritti previsti dall'articolo 130, comma 2, del codice (ripristino, senza spese della conformità del bene mediante riparazione o sostituzione, ovvero riduzione adeguata del prezzo o risoluzione del contratto) se non provvede a denunciare al venditore il difetto di conformità entro il termine *di due mesi* dalla data in cui ha scoperto il difetto. La denuncia non si rende necessaria qualora il venditore abbia riconosciuto espressamente l'esistenza del difetto o lo abbia occultato.

5. L'ASSOCIAZIONISMO DEI CONSUMATORI E L'ACCESSO ALLA GIUSTIZIA

L'ultima parte del codice dispone l'istituzione presso il Ministero delle attività produttive del *Consiglio nazionale dei consumatori e degli utenti*, avente compiti propositivi in materia di tutela del consumatore, di studi e ricerche, di elaborazione di programmi per la diffusione di informazioni ai consumatori ed utenti. Presso il Ministero è altresì istituito un elenco delle associazioni dei consumatori e degli utenti rappresentative a livello nazionale.

Di particolare rilievo è il riconoscimento alle associazioni dei consumatori e degli utenti inserite nell'elenco sopra richiamato della legittimazione ad agire a tutela degli interessi collettivi dei consumatori e degli utenti medesimi.

6. IN PRATICA...

Alla luce delle disposizioni contenute nella nuova normativa e, soprattutto, per evitare che la rinforzata tutela del consumatore non riesca a trovare piena applicazione, è necessario adottare alcune accortezze quando si acquista un bene o si usufruisce di un servizio.

Ad esempio:

- l'ordine di acquisto (quando possibile dovrebbe essere formulato per iscritto) deve essere effettuato dal rappresentante legale della Parrocchia o Ente, o da un suo incaricato all'uopo delegato mediante delega scritta;

- è importante conservare i documenti comprovanti l'acquisto (scontrino, matrice dell'assegno, ricevuta bancomat/carta di credito, copia bonifico bancario ecc.);
- deve essere conservato anche il documento di trasporto, documento che attesta dove e quando è avvenuta la consegna;
- nel caso vengano riscontrati difetti (vizi, malfunzionamenti, difformità tra i beni ordinati ed i beni consegnati, ecc.) immediatamente contestarli al venditore a mezzo lettera raccomandata con ricevuta di ritorno.

DOCUMENTAZIONE

Oggetto: Il certificato di agibilità.

Sommario: Nella presente circolare viene riesaminata complessivamente la normativa che presiede all'obbligo del possesso del certificato di agibilità al fine di fornire un quadro completo in tale materia e per uniformare la prassi sul territorio nazionale, tenuto conto anche della vigenza di una convenzione sottoscritta dall'Ente con la SIAE. Mediante tale convenzione si è instaurato un rapporto sinergico con la Società Italiana Autori ed Editori che consente di fornire, attraverso una più capillare presenza sul territorio, un migliore servizio all'utenza. E' stata inoltre analizzata la complessa problematica inerente il "dilettantismo" nell'ottica di salvaguardare gli operatori del settore, consentendo nel contempo lo svolgimento della meritoria opera di diffusione dell'arte svolta dagli operatori del settore dilettantistico/amatoriale.

Premessa

Si rammenta altresì che l'obbligo del versamento contributivo grava sul datore di lavoro; in caso di mancato versamento dei contributi o di altri inadempimenti di natura amministrativa (quali la mancata richiesta del certificato di agibilità o la mancata presentazione della modulistica richiesta) il lavoratore non incorre in alcun tipo di sanzione da parte dell'Ente di previdenza.

L'obbligo del versamento contributivo grava anche con riferimento ai lavoratori già titolari di una copertura assicurativa presso un diverso regime previdenziale obbligatorio.

In tale ipotesi, i contributi versati all'ENPALS sono utili ai fini della costituzione di un unico trattamento pensionistico, essendo riconosciuta al lavoratore la facoltà di ricongiungere o totalizzare i periodi assicurativi eventualmente posseduti presso diverse gestioni previdenziali; i predetti contributi possono altresì dare luogo ad un ulteriore trattamento pensionistico, al verificarsi dei requisiti richiesti dalla legge.

Si evidenzia, inoltre, che nella presente circolare vengono esaminate con particolare attenzione le circostanze che consentono l'esonero dalla richiesta del certificato di agibilità e dal conseguente pagamento dei con-

tributi, nell'ottica di tutelare i lavoratori dello spettacolo da forme di concorrenza sleale. In questo campo l'ENPALS è fortemente impegnato a contrastare i comportamenti elusivi ed evasivi in campo previdenziale. A questo scopo l'Ente ha stipulato un accordo con la SIAE per un maggior controllo del territorio sui cui dettagli si veda il messaggio n. 3 del 4 giugno 2002.

1. Il quadro normativo

Il certificato di agibilità è disciplinato dall'articolo 10 del Decreto Legislativo del Capo provvisorio dello Stato 16 luglio 1947, n. 708, come modificato dalla Legge 29 novembre 1952, n. 2388, e successive modificazioni ed integrazioni, apportate, per quanto riguarda il certificato di agibilità, dal Decreto Legge 13 marzo 1988, n. 69, convertito, con modificazioni, in Legge 13 maggio 1988, n. 153.

Come è noto, in ragione delle peculiarità che caratterizzano il settore dello spettacolo, il legislatore ha ritenuto necessario predisporre una tutela rafforzata per i lavoratori, artisti e tecnici, occupati nelle categorie da 1 a 14 dell'articolo 3, D.L.C.P.S. n. 708 del 1947 e successive modificazioni ed integrazioni (elenco nell'allegato 1).

Tale compito viene assolto dall'Ente attraverso il rilascio del certificato di agibilità, che viene rilasciato previo accertamento della regolarità degli adempimenti contributivi o a seguito di presentazione di idonee garanzie, al fine di attestare che il datore di lavoro può svolgere attività lavorativa con i lavoratori i cui nominativi sono trascritti nell'interno del modello, retribuiti con l'importo indicato a fianco di ognuno, nel periodo di validità del certificato di agibilità, riportato sul frontespizio dello stesso o comunque nell'ambito del periodo di contratto del lavoratore stesso se inferiore al periodo di validità del certificato di agibilità.

La previsione di cui all'articolo 10 del D.L.C.P.S. n. 708 del 1947 e successive modificazioni ed integrazioni, deve peraltro essere letta in collegamento con quanto previsto dagli articoli 6 e 9 del medesimo provvedimento legislativo.

In particolare, ai sensi dell'articolo 9, comma 1, l'impresa ha l'obbligo di presentare all'Ente una denuncia (modello 032/U) delle persone dalla stessa occupate, indicando:

- a) la retribuzione giornaliera corrisposta;
- b) tutte le altre notizie che saranno richieste dall'Ente per l'iscrizione e per l'accertamento dei contributi.

Grava sull'impresa, inoltre, l'obbligo di notificare all'Ente ogni variazione nei dati contenuti nella denuncia iniziale: le denunce di variazione (modello 032/U) devono essere trasmesse all'Ente non oltre cinque giorni dalla conclusione dei contratti o dal verificarsi delle variazioni (articolo 9, comma 2).

L'art. 6, comma 2, del medesimo decreto, come modificato dal

Decreto Legge 13 marzo 1988, n. 69, convertito, con modificazioni, in Legge 13 maggio 1988, n. 153 (G.U. 14 marzo 1988, n. 61 e G.U. 14 maggio 1988, n. 112), dispone, inoltre, che "Le imprese dell'esercizio teatrale, cinematografico e circense, i teatri tenda, gli enti, le associazioni, le imprese del pubblico esercizio, gli alberghi, le emittenti radiotelevisive e gli impianti sportivi non possono far agire nei locali di proprietà o di cui abbiano un diritto personale di godimento i lavoratori dello spettacolo appartenenti alle categorie indicate dal n. 1 al n. 14 (elenco nell'allegato 1) dell'articolo 3, che non siano in possesso del certificato di agibilità previsto dall'articolo 10".

Il certificato di agibilità, che dovrà essere esibito ad ogni richiesta dei funzionari incaricati dell'accertamento e della esazione dei contributi, non può essere richiesto dal singolo lavoratore, ma esclusivamente dall'effettivo datore di lavoro, di cui si dirà più in dettaglio al successivo punto 3.

2. La richiesta del certificato di agibilità

Il Modello 032/U di richiesta di agibilità deve essere compilato in duplice copia. Ai fini del rilascio del certificato di agibilità è necessario che dal Modello 032/U e dagli allegati risultino sempre i seguenti elementi:

- i lavoratori occupati;
- il compenso previsto;
- i luoghi ove si svolgono le attività;
- le date di impegno.

Si precisa che, qualora i lavoratori in questione non risultassero già iscritti all'ENPALS, dovrà essere richiesta l'iscrizione, dal datore di lavoro o dal lavoratore stesso, mediante la presentazione del modello 048/AG con fotocopia di un documento che attesti l'identità della persona. (L'Ente sta attivando le procedure automatizzate mediante il proprio "Portale" telematico relativamente a tutti gli adempimenti che i soggetti assicurati debbano espletare nei confronti dell'Ente. Al più presto sarà disponibile una procedura relativa alla gestione del certificato di agibilità. Per un elenco dei servizi telematici attualmente disponibili si consulti il sito web: .).

3. A chi può essere rilasciato il certificato di agibilità

Il certificato di agibilità può essere rilasciato a imprese, a formazioni sociali legalmente costituite o enti che occupano soggetti che svolgono un'attività tecnico-artistica nell'ambito dello spettacolo.

In genere si verificano due fattispecie:

- a) imprese dell'esercizio teatrale, cinematografico e circense, teatri tenda, enti, associazioni, imprese del pubblico esercizio, alberghi, emittenti

radio-televisive e impianti sportivi che assumono o scritturano direttamente lavoratori appartenenti alle categorie da 1 a 14 dell'articolo 3, D.L.C.P.S. n. 708 del 1947 e successive modificazioni ed integrazioni. In tal caso l'obbligo del possesso del certificato di agibilità – unitamente alla obbligazione contributiva – ricade sul soggetto che ha scritturato i lavoratori;

- b) imprese dell'esercizio teatrale, cinematografico e circense, teatri tenda, enti, associazioni, imprese del pubblico esercizio, alberghi, emittenti radio-televisive e impianti sportivi che stipulano contratti con società (cooperative di produzione e lavoro, s.a.s., s.r.l., ecc.), fondazioni, associazioni, ditte individuali legalmente costituite, occupanti lavoratori di cui al precedente punto a). Tali imprese, enti, associazioni debbono accertare che i soggetti con i quali hanno stipulato i contratti siano muniti del prescritto certificato di agibilità ENPALS.

L'obbligo di munirsi del certificato riguarda anche le imprese e le formazioni sociali straniere operanti in Italia, a prescindere dalla circostanza che gli obblighi contributivi debbano essere assolti o meno in Italia.

Si ribadisce che, in ogni caso, il certificato di agibilità deve essere rilasciato esclusivamente in relazione ad uno specifico evento o ad una serie di eventi, per il cui svolgimento lo stesso è richiesto, previa puntuale indicazione dei contenuti di cui al precedente paragrafo 2.

Non è, quindi, in nessun caso consentito il rilascio di certificati di agibilità per periodi di tempo c.d. "aperti", a prescindere dalla durata più o meno ampia degli stessi.

La durata del certificato di agibilità deve essere correlata ad un preciso periodo di programmazione documentato dal richiedente al momento della richiesta.

Si ricorda che le notizie di cui al punto 2 potranno essere oggetto di successive comunicazioni di variazione, nel rispetto dei limiti temporali all'uopo previsti dalla normativa vigente, ovvero entro 5 giorni dal verificarsi dell'evento (art. 9, comma 3, D.L.C.P.S. n. 708 del 1947 e successive modificazioni ed integrazioni).

Si precisa inoltre che il certificato di agibilità può essere rilasciato a persona delegata appositamente dal titolare o legale rappresentante dell'impresa o formazione sociale.

Qualora l'impresa o la formazione sociale si avvalga di un professionista per gli adempimenti in materia di lavoro, previdenza ed assistenza sociale dei lavoratori dipendenti, lo stesso può richiedere il certificato di agibilità in nome e per conto dell'impresa se è iscritto in uno degli albi di cui al primo comma dell'articolo 1 della legge 11 gennaio 1979, n. 12 (consulenti del lavoro, avvocati e procuratori legali, dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali).

Infine, si richiama l'attenzione alla normativa di cui all'art. 1 della Legge 23 ottobre 1960, n. 1369, che pone un generale e tassativo divieto di intermediazione e di interposizione di manodopera.

4. Certificato di agibilità per particolari situazioni

È, altresì, ammesso, in ipotesi del tutto eccezionali, il rilascio del certificato di agibilità a titolo gratuito, che deve essere vincolato al singolo evento.

Tale certificazione potrà essere rilasciata esclusivamente a condizione che la manifestazione artistica si svolga a scopo benefico, sociale o solidaristico e che gli eventuali ricavi derivanti dallo svolgimento della manifestazione stessa, dedotte le spese di allestimento e di organizzazione, vengano interamente destinati alle predette finalità.

Inoltre, ai lavoratori dello spettacolo coinvolti (elencati ai predetti punti da 1 a 14 del DLCP S più volte citato) non deve essere corrisposto alcun compenso per la prestazione svolta.

Colui che provvede all'organizzazione dello spettacolo è tenuto ad attestare, dietro la propria responsabilità, la natura benefica, sociale o solidaristica della manifestazione in oggetto, nonché la totale assenza di qualsiasi forma di compenso, anche a titolo di rimborso spese non a piè di lista, per le prestazioni artistiche svolte dai lavoratori impegnati.

Anche i lavoratori dello spettacolo che svolgono le prestazioni artistiche nella manifestazione, devono attestare, sotto la propria responsabilità, di non percepire alcun compenso come sopra specificato.

Si ricorda che, a norma dell'art. 12 della Legge n. 153 del 1969 così come modificato dall'articolo 6 del D. Lgs. N. 314 del 1997, i rimborsi spese forfetari rientrano nella base imponibile ai fini fiscali e previdenziali; non rientrano invece nella base imponibile fiscale e previdenziale le indennità trasferite entro le soglie di esenzione giornaliera fissate per legge e le spese di vitto, alloggio e trasporto sostenute direttamente da chi organizza lo spettacolo, nel caso in cui ricorrano le condizioni di "trasferta".

5. Formazioni dilettantistiche o amatoriali

Il possesso del certificato di agibilità, invece, non è richiesto (e non vi è obbligo contributivo) con riferimento allo svolgimento di manifestazioni da parte di formazioni dilettantistiche o amatoriali (complessi bandistici comunali, gruppi folkloristici, gruppi parrocchiali, compagnie teatrali amatoriali/dilettantistiche, complessi corali amatoriali/dilettantistici, cortei e rappresentazioni storiche, etc.), che, essenzialmente allo scopo di divertimento e/o per tramandare tradizioni popolari e folkloristiche, a fini educativi oppure allo scopo di diffondere l'arte e la cultura, si esibiscono in pubblico senza alcuna forma di retribuzione, neppure sotto forma di rimborso spese forfetario.

La manifestazione artistica deve essere svolta a titolo gratuito, ovvero non devono esservi incassi da presenza di pubblico pagante, nè compensi diretti erogati a corrispettivo dell'allestimento della manifestazione

stessa (Si precisa che i contributi erogati dall'Amministrazione centrale dello Stato ai sensi della Legge 30 aprile 1985, n. 163, così come i contributi erogati dagli Enti locali a complessi bandistici, a gruppi folkloristici e simili, non sono considerati compensi; non sono altresì considerati compensi le donazioni effettuate da privati ad associazioni od enti senza scopo di lucro finalizzati all'allestimento di manifestazioni artistiche mediante l'attività di dilettanti che non devono ricevere alcun compenso o retribuzione come specificato al primo capoverso).

Quando per queste manifestazioni siano previsti ricavi che, tuttavia, siano interamente destinati alle finalità associative e a compensazione degli oneri di allestimento e di organizzazione dello spettacolo e/o vi siano coinvolti lavoratori dello spettacolo di cui all'art. 3 del DLCPS n. 708 del 1947 che non percepiscano alcun compenso per le prestazioni svolte, potranno essere rilasciate apposite certificazioni con le stesse modalità descritte al precedente punto 4.

Inoltre, non è dovuta contribuzione quando gli Enti pubblici locali, nonché le Pro-Loce associate alla Unione Nazionale Pro Loco d'Italia, organizzano manifestazioni per fini culturali, ricreativi o educativi, rappresentazioni storiche e folkloristiche, purché gli artisti non vengano retribuiti, neppure attraverso le formazioni sociali (bande, ecc) ingaggiate per l'evento, anche se vi è presenza di pubblico pagante.

Pertanto i soggetti indicati al capoverso precedente che organizzano spettacoli sono tenuti a richiedere il certificato di agibilità gratuito solo nel caso specificato al punto 4, ovvero nel caso in cui i lavoratori coinvolti siano lavoratori dello spettacolo, già iscritti presso l'Enpals.

Di contro può verificarsi che la prestazione artistica, anche se definita dilettantistica, si ponga in termini funzionali e complementari alla normale attività commerciale propria delle imprese di cui all'articolo 6, comma 2, D.L.C.P.S. n. 708 del 1947, come modificato dal Decreto Legge 13 marzo 1988, n. 69, convertito, con modificazioni, in Legge 13 maggio 1988, n. 153, per le quali la prestazione viene eseguita, così da configurarsi come servizio offerto alla clientela, tenuta al pagamento anche indiretto di un corrispettivo. E' questo il caso, ad esempio, di intrattenimenti musicali o recitativi offerti in uno con altri servizi commerciali in locali non immediatamente destinati alla realizzazione di spettacoli o concerti. La natura di servizio destinato a titolo oneroso ad un pubblico determinato comporta che i relativi proventi siano assimilabili al concetto di "incasso da pubblico pagante" e l'esibizione sia configurabile come prestazione d'opera, da ritenersi giuridicamente connotata, salvo rigorosa prova contraria, dal carattere della onerosità.

Con riferimento a questo ultimo aspetto, si segnala inoltre il principio espresso dalla Corte di Cassazione con la sentenza del 6 aprile 1999, n. 3304, secondo cui *"Ogni attività oggettivamente configurabile come prestazione di lavoro subordinato si presume effettuata a titolo oneroso, ma può essere ricondotta ad un rapporto diverso istituito affectionis vel bene-*

volentiae causa, caratterizzato dalla gratuità della prestazione; a tale fine non rileva il grado maggiore o minore di subordinazione, cooperazione o inserimento del prestatore di lavoro, ma la sussistenza o meno di una finalità ideale alternativa rispetto a quella lucrativa, che deve essere rigorosamente provata da chi afferma la gratuità".

Per tutto quanto specificato al presente punto, le convenzioni già in essere con Associazioni amatoriali o dilettantistiche ed Enti non commerciali riguardanti il rilascio dello specifico certificato di agibilità senza oneri decadono automaticamente, in quanto il predetto specifico certificato, non più necessario, non sarà più considerato utile per attestare la natura dilettantistica o amatoriale delle prestazioni rese dagli associati.

Potranno essere concesse dalla Direzione generale autorizzazioni, oppure stipulate apposite convenzioni, per lo svolgimento di attività artistiche alle Associazioni a carattere nazionale che coordinano l'attività di Gruppi artistici, teatrali o musicali amatoriali, agli Enti pubblici e agli Enti locali nei casi e alle condizioni di cui al precedente punto 4.

6. Altre situazioni particolari

L'esclusione dall'obbligo di richiedere ed esibire il certificato di agibilità, nonché l'esclusione dall'obbligo contributivo, opera anche con riferimento ai saggi di danza o saggi di altre arti, effettuati da bambini e giovani frequentanti corsi didattici, oppure con riferimento a manifestazioni organizzate a fini socio-educativi da oratori, associazioni con riconoscimento ecclesiale o comunque da associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché da associazioni di volontariato di cui alla Legge n. 266 del 1991, da associazioni di promozione sociale di cui alla Legge n. 383 del 2000 e da cooperative sociali di cui alla Legge n. 381 del 1991, purché non si riscontri una vera e propria attività di spettacolo.

Per quanto riguarda attività di spettacolo che si svolgono in locali pubblici in occasione di cerimonie private (battesimi, matrimoni, ecc), gli adempimenti di richiesta del certificato di agibilità e di pagamento dei contributi previdenziali devono essere assolti dal gestore del locale, qualora i singoli artisti siano assunti o scritturati direttamente dallo stesso ai fini dell'organizzazione dell'evento.

Nel caso in cui invece venga ingaggiata, anche dai privati che organizzano l'evento, una formazione sociale di artisti, su quest'ultima ricadrà l'obbligo di richiesta del certificato di agibilità e del relativo versamento dei contributi.

Per i casi in cui i singoli artisti siano ingaggiati direttamente dai privati che organizzano l'evento si ricorda che l'adempimento è a carico del committente in quanto datore di lavoro. Si ricorda che in ogni caso resta in capo al gestore dei locali (art. 6, comma 2 del DLCPS n. 708 del 1947)

presso cui agiscono i lavoratori dello spettacolo di cui all'art. 3 del citato decreto legislativo n. 708 del 1947 l'obbligo di accertarsi che quest'ultimi siano in possesso del certificato di agibilità.

7. Chi rilascia il certificato di agibilità

Il rilascio del certificato di agibilità è a cura dell'Enpals.

Nel caso in cui la richiesta di rilascio del certificato sia presentata tramite gli sportelli della SIAE, l'operatore - una volta verificato che la richiesta sia conforme alle disposizioni sopra impartite - restituisce all'impresa copia del Modello 032/U unitamente alla ricevuta datata e siglata, sostitutiva del certificato di agibilità, attestante la presenza nel Modello 032/U di tutti gli elementi necessari al rilascio del certificato.

Si ribadisce ancora che ogni variazione rispetto alle date e località di svolgimento dello spettacolo o ai lavoratori occupati deve essere resa nota all'Ente, direttamente o attraverso la SIAE, nel termine di cinque giorni dalla conclusione dei contratti o dal verificarsi delle variazioni.

Il Modello 032/U, acquisito negli archivi informatici dell'Enpals, viene trasmesso dalla Siae alla Sede Compartimentale dell'Enpals competente per territorio.

Qualora quest'ultima non si esprima negativamente entro il termine di 30 giorni dal rilascio della ricevuta da parte dell'operatore Siae, il modello 032/U, timbrato e sottoscritto dal responsabile SIAE, assume valore di certificato di agibilità.

Peraltro, anche se l'ENPALS entro il predetto termine di 30 giorni si esprimesse negativamente, sono fatti salvi gli effetti già prodotti nelle more dell'assunzione di una decisione da parte dell'Ente.

Gli Uffici periferici dell'Ente, ai fini di uniformare le modalità operative rilasceranno copia del modello 032/U timbrato e sottoscritto dal funzionario incaricato.

In relazione a quanto specificato nel presente punto, l'Ente provvederà rapidamente alla rivisitazione della modulistica per adeguarla alle nuove esigenze e per semplificare gli adempimenti degli utenti.

Provvederà, inoltre, alla revisione delle procedure informatiche per adeguarle alla possibilità di utilizzare il portale telematico per l'inoltro di qualsiasi comunicazione all'Ente, ivi comprese le variazioni rispetto alla richiesta iniziale di certificato di agibilità.

8. Regime sanzionatorio

In caso di mancato accertamento del possesso del certificato di agibilità i soggetti di cui all'articolo 6, comma 2, del D.L.C.P.S. n. 708 del 1947, obbligati al controllo del possesso di tale certificato, sono soggetti

alla sanzione amministrativa di € 25 per ogni lavoratore e per ogni giornata di lavoro da ciascuno prestata (art. 6, comma 3, D.L.C.P.S. n. 708 del 1947).

9. Deposito cauzionale

Per le imprese di nuova costituzione e per quelle con carichi contributivi pendenti è necessario il versamento del deposito cauzionale commisurato al carico contributivo stimato per il periodo di agibilità (retribuzione giornaliera moltiplicato per il numero dei lavoratori moltiplicato per i giorni di lavoro moltiplicato per l'aliquota contributiva), nella misura del:

- 75% per le imprese della musica leggera, arte varia, rivista e avanspettacolo, per i complessi bandistici e per l'animazione turistica;
- 33% per le imprese della prosa, per i teatri stabili, per le imprese liriche, concertistiche e di balletto, per i circhi equestri e spettacoli viaggianti;
- 17% per i piccoli circhi di nuova costituzione ed associati all'Ente Circhi, con un massimo di 8 dipendenti e con tendone di capienza per 400 posti;
- 100% per le imprese straniere della produzione cinematografica che, per la realizzazione in Italia di filmati o sceneggiati, hanno assunto lavoratori italiani;
- 100% per le imprese dell'avanspettacolo, nel caso che il certificato di agibilità sia richiesto per un periodo pari od inferiore a 30 giorni;
- 70% per le imprese e formazioni artistiche straniere appartenenti a Paesi con i quali l'Italia non ha stipulato convenzioni internazionali.

L'importo del versamento a titolo di deposito cauzionale è determinato dall'ufficio presso il quale è stata presentata la richiesta del certificato di agibilità (Sede dell'Enpals o sportello della Siae).

Il pagamento deve essere effettuato tramite modello F24, utilizzando la causale contributo RCLS, e formalizzato con la presentazione del modello 031/RC1. Si ricorda che il modello 031/RC1 deve essere compilato come segue:

- dati identificativi dell'impresa e dell'attività: tutti i dati
- periodo di riferimento: periodo per cui viene richiesta l'agibilità
- sezione 2: riferimento nota ENPALS: protocollo ENPALS o SIAE; data: data richiesta; codice causale: 084; periodo di riferimento: nessun dato; importo: l'importo del deposito cauzionale.

Al fine di perfezionare l'iter della pratica, l'utente dovrà quindi ritornare allo sportello ENPALS o SIAE dopo aver effettuato il versamento.

A fronte della richiesta del certificato di agibilità, il deposito cauzionale è dovuto anche dalle imprese straniere operanti in Italia, come sopra specificato.

Per quanto riguarda le imprese e formazioni sociali straniere appartenenti a paesi con i quali l'Italia non ha stipulato convenzioni internazio-

nali, il certificato di agibilità potrà essere richiesto in nome e per conto del complesso straniero anche dall'impresa, ente o istituzione italiana con la quale è intercorso contratto di rappresentazione.

Si precisa infine che l'Ente può accettare come deposito cauzionale una fideiussione Bancaria. In tal caso, l'Impresa dovrà esibire valida certificazione attestante la fideiussione, la cui restituzione è vincolata ad un'apposita dichiarazione liberatoria dell'Ente.

L'ente, al fine di agevolare le imprese di nuova costituzione, sta valutando la possibilità di ridurre il peso del deposito cauzionale e le modalità di recupero delle somme versate a tale titolo. Le nuove disposizioni in materia di deposito cauzionale verranno comunicate con apposita circolare.

[omissis]

IL DIRETTORE GENERALE
(*Massimo Antichi*)

Allegato 1 - Elenco delle categorie di lavoratori per le quali deve essere richiesto il certificato di agibilità.

Gruppo canto

011	artisti lirici
012	cantanti
013	coristi e vocalisti
014	Maestri del coro, assistenti, aiuti (suggeritori del coro)

Gruppo attori

021	attori di prosa e allievi attori (Mimi)
022	attori cinematografici (*) e di audiovisivi (*)
023	artisti doppiatori (*)
024	attori di operetta
025	artisti di rivista, varietà ed attrazioni (comici, fantasisti, soubrettes)
026	artisti del circo (acrobati, clowns, domatori, fantasisti)
027	artisti di fotoromanzi (*)
028	suggeritori teatrali, cinematografici (*), e di audiovisivi (*)
029	generici (*) e figuranti speciali (*)

Gruppo conduttori

031	presentatori
032	disc-jokey
033	animatori in strutture ricettive connesse all'attività turistica (alberghi, villaggi-albergo, residenze turistico alberghiere, villaggi turistici, campeggi, agriturismi, ecc.)

Gruppo registi - sceneggiatori

041	registi teatrali, cinematografici (*) e di audiovisivi (*)
042	aiuto-registi teatrali, cinematografici (*) e di audiovisivi (*)
043	sceneggiatori teatrali, cinematografici (*) e di audiovisivi (*)
045	direttori della fotografia (*)

Gruppo Direttori di scena e di doppiaggio

061	direttori di scena (*)
062	direttori di doppiaggio (*)
063	assistenti di scena e di doppiaggio (*)

Gruppo Direttori e Maestri di orchestra

071	direttori d'orchestra
072	sostituti direttori d'orchestra
073	maestri suggeritori

Gruppo concertisti, orchestrali

081	concertisti e solisti
082	professori d'orchestra
083	orchestrali anche di musica leggera

Gruppo ballo figurazione e moda

091	coreografi (*) e assistenti coreografi (*)
092	ballerini e tersicorei
093	indossatori
094	figuranti lirici
095	figuranti di sala

Gruppo tecnici

112	tecnici del montaggio e del suono del teatro
113	tecnici del montaggio e del suono di audiovisivi (*)

Gruppo operatori e maestranze

121	operatori di ripresa cinematografica e audiovisiva (*)
122	aiuto operatori di ripresa cinematografica e audiovisiva (*)
0127	attrezzisti (*)

Gruppo scenografi

133	scenografi (*)
-----	----------------

Gruppo bandisti

074	maestri di banda
084	Bandisti

Gruppo amministratori

101	amministratori di formazioni artistiche
-----	---

Gruppo arredatori e costumisti

131	Architetti (*), arredatori (*)
132	Costumisti (*), figurinisti (*), modiste (*)

Gruppo truccatori e parrucchieri

141	truccatori (*)
142	parrucchieri (*)

Gruppo tecnici

116	tecnici delle luci, scena ed altri tecnici del teatro
117	tecnici delle luci, scena ed altri tecnici di audiovisivi (*)
119	tecnici addetti alle manifestazioni di moda

Gruppo operatori e maestranze

124	maestranze teatrali
125	maestranze delle imprese di audiovisivi

N.B.: il codice indicato a fianco delle attività è quello da riportare nei modelli 031/CM e nei modelli 032/U.

A tutte le Imprese dello spettacolo
Agli Enti pubblici e privati che esplicano
attività nel campo dello spettacolo
A tutte le società che intrattengono rapporti
economici con sportivi professionisti
Alle Sedi Compartimentali e Sezioni Distaccate
LORO SEDI

Ai Servizi ed Uffici della Direzione Generale
LORO SEDI

e, p.c.

Al Sig. Commissario Straordinario
Ai Sigg. Componenti il Comitato di Vigilanza
per la gestione del Fondo speciale per calciatori,
allenatori di calcio e sportivi professionisti
Ai Sigg. componenti il Collegio Sindacale
LORO SEDI

Oggetto: il certificato di agibilità. Precisazioni

Sommario Il certificato di agibilità a titolo gratuito, di cui al punto 4 della circolare n. 21 del 4 giugno 2002, può essere rilasciato solo dall'ENPALS.

Si forniscono inoltre precisazioni sulla comunicazione di variazioni alle notizie fornite tramite il modello 032/U di richiesta di agibilità.

Modalità di invio delle istanze.

Certificato di agibilità a titolo gratuito

Nel punto 4 della circolare n. 21 del 4 giugno 2002 sono state dettagliatamente precisate le situazioni in cui è possibile rilasciare il certificato di agibilità a titolo gratuito.

In relazione al predetto punto, considerato che l'Ente ritiene necessario monitorare con particolare attenzione le richieste di cui trattasi, il certificato di agibilità a titolo gratuito dovrà essere richiesto esclusivamente alle strutture periferiche dell'ENPALS.

Pertanto gli uffici SIAE non procederanno alla accettazione e trattazione di richieste di rilascio di certificato di agibilità a titolo gratuito, invitando i richiedenti a rivolgersi alle competenti Sedi o Sezioni distaccate dell'Ente.

Comunicazione di variazioni della denuncia delle imprese

L'articolo 9 del D.L.C.P.S. n. 708/1947 prevede l'obbligo dell'impresa di denunciare all'Ente le persone da essa occupate indicando la retribuzione giornaliera corrisposta e tutte le altre notizie richieste dall'Ente per l'iscrizione e per l'accertamento dei contributi, nonché l'obbligo di notificare all'Ente stesso ogni variazione nei dati contenuti nella denuncia iniziale, non oltre cinque giorni dalla conclusione dei contratti o dal verificarsi delle situazioni.

Poiché a norma del successivo articolo 10 del predetto D.L.C.P.S. il certificato di agibilità deve essere esibito ad ogni richiesta dei funzionari incaricati dell'accertamento e della esazione dei contributi **anche all'atto dello svolgimento dell'attività**, il predetto documento non può essere ritenuto valido se, al momento della richiesta di esibizione da parte dei predetti funzionari, i dati relativi alle persone occupate e alle date di impegno dei singoli lavoratori non sono coerenti con la situazione rilevata dai funzionari di cui trattasi.

Pertanto è evidente che le variazioni che potranno essere comunicate nel termine previsto dall'articolo 9, comma 3, della norma citata, potranno riguardare solo elementi che non inficiano la validità del certificato stesso, tranne causa di forza maggiore debitamente documentata, quale, ad esempio, la sostituzione di una persona indisponibile per problemi di salute.

Modalità di invio delle istanze di variazione del certificato di agibilità all'Ente

Al fine di agevolare l'attività degli operatori del settore e considerato che l'articolo 38 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, prevede che "tutte le istanze e le dichiarazioni da presentare alla pubblica amministrazione o ai gestori o esercenti pubblici servizi possono essere inviate anche per fax e via telematica", l'Ente ha predisposto una procedura telematica che consentirà il rilascio del certificato di agibilità tramite il portale telematico.

La predetta procedura sarà sperimentata nel mese di settembre e sarà poi gradualmente estesa in base alle risultanze della sperimentazione stessa.

IL DIRETTORE GENERALE
(Massimo Antichi)



BILANCIO AL 31 DICEMBRE 2005

Publicato ai sensi dell'art. 1, c. 33 del D.L. 23.10.1996 n. 545 convertito con Legge 23.12.1996 n. 850

STATO PATRIMONIALE

ATTIVO	31.12. 2005	31.12. 2004	PASSIVO	31.12. 2005	31.12. 2004
A) Crediti v/Soci per versamenti ancora dovuti	0	0	A) Patrimonio netto		
B) Immobilizzazioni			I) Capitale sociale	3.079.746	3.079.746
I) Immobilizzazioni immateriali:			III) Riserve di rivalutazione	800.897	800.897
3 - Diritti di brevetto industriale e di utilizzazione delle opere dell'ingegno	6.624	11.068	IV) Riserva legale	277.040	274.562
5 - Avviamento	6.714	10.071	VII) Altre riserve	19.155	19.554
7 - Altre	15.888	31.764	VIII) Utili/Perdite portati a nuovo	47.071	0
Totale immobilizzazioni immateriali	29.226	52.903	IX) Utile (Perdita) dell'esercizio	-205.822	49.549
II) Immobilizzazioni materiali			Totale Patrimonio netto	4.018.087	4.223.908
1 - Terreni e Fabbricati	4.443.408	4.515.714	B) Fondi per rischi ed oneri		
2 - Impianti e macchinari	64.001	81.143	3 - Altri	3.966	3.966
3 - Attrezzature industriali e commerciali	1.505	3.754	C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	634.051	593.655
4 - Altri beni	27.471	25.541	D) Debiti:		
Totale immobilizzazioni materiali	4.536.385	4.626.152	4 - Debiti verso banche	830.660	693.073
III) Immobilizzazioni finanziarie:			6 - Acconti:		
d - Partecipazioni in altre società	5	5	- entro i 12 mesi	1.500	355
Totale immobilizzazioni finanziarie	5	5	- oltre i 12 mesi	178.444	120.292
Totale immobilizzazioni	4.565.616	4.679.060	7 - Debiti verso fornitori	1.421.525	1.233.525
C) Attivo circolante:			12 - Debiti tributari	82.216	97.358
I) Rimanenze:			13 - Debiti verso ist. di prev. e di sicurezza sociale	101.162	93.461
2 - prodotti in corso di lavorazione e semilavorati	18.853	15.245	14 - Altri debiti	117.329	107.881
4 - prodotti finiti e merci	532.651	442.257	Totale	2.732.836	2.345.945
Totale rimanenze	551.504	457.502	E) Ratei e risconti	3.171	24.888
II) Crediti:			TOTALE PASSIVO	7.392.111	7.192.362
1 - Crediti verso clienti entro i 12 mesi	1.936.636	1.836.751	CONTI D'ORDINE	30.896	28.865
5 - Crediti verso altri:					
- entro i 12 mesi	114.120	93.863			
- oltre i 12 mesi	46.799	42.078			
Totale	2.097.555	1.972.692			
III) Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni					
IV) Disponibilità liquide:					
1 - depositi bancari e postali	55.347	53.256			
3 - denaro e valori in cassa	72.763	7.953			
Totale disponibilità liquide	128.110	61.209			
Totale attivo circolante	2.777.169	2.491.403			
D) Ratei e risconti	49.326	21.899			
TOTALE ATTIVO	7.392.111	7.192.362			
CONTI D'ORDINE	30.896	28.685			

CONTO ECONOMICO

	31.12. 2005	31.12. 2004		31.12. 2005	31.12. 2004
A) Valore della produzione			d) svalutaz. dei crediti compresi nell'att. circolante e delle disponib. liquide	-69.032	- 9.738
1) ricavi delle vendite e delle prestazioni	5.514.565	6.011.581	14) oneri diversi di gestione	-180.650	- 170.482
2) variazioni delle riman. di prodotti in corso di lavorazione, semilav. e finiti	94.002	-35.551	Totale (B)	-5.996.025	- 5.953.294
5) altri ricavi e proventi	265.999	219.380	Diff. tra valori e costi della produz. (A-B)	-121.459	242.116
Totale (A)	5.874.566	6.195.410	C) Proventi e oneri finanziari:		
B) Costi della produzione:			16) altri proventi finanziari:		
6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	-290.879	-208.788	d) proventi diversi dai precedenti	797	1.318
7) per servizi	-3.807.208	-3.901.979	17) interessi e altri oneri finanziari	-30.482	- 32.545
8) per godimento di beni di terzi	-11.268	- 11.523	Totale (C) (+16-17)	-29.685	- 31.227
9) per il personale:			D) Rettifiche di valore di attività finanziarie	0	0
a) salari e stipendi	-1.034.257	-1.012.577	E) Proventi e oneri straordinari:		
b) oneri sociali	-321.507	- 306.743	20) proventi	3.000	0
c) trattamento di fine rapporto	-89.145	- 83.348	21) oneri	-2	-1
e) altri costi	-39.225	- 43.280	Totale delle partite straordinarie (E) (+20-21)	2.998	-1
10) ammortamenti e svalutazioni:			Risultato prima delle imposte (A-B-C-D+E)	-148.146	210.888
a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	-28.165	- 54.124	22) imposte sul reddito dell'esercizio	-57.676	-161.339
b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali	-124.689	- 150.712	26) Utile/perdita dell'esercizio	-205.822	49.549

PROSPETTO DI DETTAGLIO DELLE VOCI DEL BILANCIO DI ESERCIZIO al 31.12.2005

Vendita di copie	928.618
Pubblicità	155.146
- di cui diretta	24.513
- di cui tramite concessionaria	130.633
Ricavi da editoria on-line	
- Pubblicità	7.378
Ricavi da altra attività editoriale	1.901.306