
AGGIORNAMENTI NORMATIVI

L'ENTE ECCLESIASTICO CIVILMENTE RICONOSCIUTO E IL MONDO DEI PROFESSIONISTI – PRIMA PARTE¹

La corretta collocazione dell'*ente ecclesiastico civilmente riconosciuto* nell'orizzonte dei soggetti giuridici conosciuti dall'ordinamento italiano è questione preliminare rispetto a qualsiasi riflessione tesa ad individuare le norme che gli si possono applicare (oltre a quelle canoniche o speciali che lo disciplinano direttamente) e a definirne gli – eventuali – limiti di applicazione.

Diverse e antitetiche sono state le soluzioni proposte dalla dottrina² e riprese dalla giurisprudenza³: enti pubblici, enti privati del Libro I del codice civile oppure enti speciali; ma alla fine degli anni '90 l'*Intesa tecnica inter-*

¹ Questo intervento presenta la genesi canonica dell'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto e sviluppa più ampiamente alcune relazioni tenute alle associazioni dei professionisti. Seguirà una seconda parte nella quale sarà trattato il tema del riconoscimento civile.

² Studio n. 864-*bis* del Consiglio Nazionale del Notariato, approvato il giorno 1.7.1999: «*Dottrina e giurisprudenza hanno tradizionalmente accostato gli enti ecclesiastici talvolta agli enti pubblici, più spesso agli enti privati, oppure li hanno considerati un tertium genus distinto dai precedenti, in virtù delle loro caratteristiche peculiari ed esclusive*».

³ Consiglio di Stato, Parere n. 66/89 del 31.1.1989 «*L'Amministrazione ricorda come sia controversa in dottrina la qualificazione giuridica degli enti ecclesiastici: secondo parte di questa sarebbero da considerare un "quid medium" tra enti pubblici ed enti privati, ossia come enti dotati di una pubblicità "speciale" onde di volta in volta occorrerebbe valutare se debbono essere disciplinati da norme riferentesi a enti pubblici o privati (Dal Giudice); secondo altra parte della dottrina, invece, taluni enti ecclesiastici sarebbero da annoverare tra gli enti pubblici e altri tra quelli privati. Un'ulteriore parte della dottrina (Jemolo) tende ad escludere il carattere pubblico degli enti ecclesiastici nello Stato moderno, dove – a differenza dei sistemi cesaropapisti – tali enti non sono inquadrabili tra quelli che perseguono fini propri dello Stato. Secondo altri (Finocchiaro), sulla base della nuova normativa (legge 20.5.1985 n. 222), gli enti della Chiesa cattolica, ottenuto il riconoscimento dallo Stato, altro non sono che "enti ecclesiastici civilmente riconosciuti", non sono né privati né pubblici, ma enti di una più ampia e autonoma organizzazione. L'Ammini-*

pretativa ed esecutiva dell'Accordo modificativo del Concordato Lateranense⁴ ha chiarito che:

«Le norme approvate con il Protocollo del 15 novembre 1984, nella parte relativa agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti recano una disciplina che presenta carattere di specialità rispetto a quella del codice civile in materia di persone giuridiche».

La Commissione Paritetica ha poi illustrato le ragioni e i limiti di tale specialità:

«In particolare, ai sensi dell'articolo 1 delle norme predette e in conformità a quanto già disposto dall'articolo 7, comma 2, dell'Accordo del 18 febbraio 1984, gli enti ecclesiastici sono riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili nel rispetto delle loro caratteristiche originarie stabilite dalle norme del diritto canonico.

Non sono pertanto applicabili agli enti ecclesiastici le norme dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private. Non può dunque richiedersi ad essi, ad esempio, la costituzione per atto pubblico, il possesso in ogni caso dello statuto, né la conformità del medesimo, ove l'ente ne sia dotato, alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private.

L'Amministrazione che esamina le domande di riconoscimento degli enti ecclesiastici agli effetti civili verifica la sussistenza dei requisiti previsti dalle norme per le diverse categorie di enti. In particolare l'Amministrazione accerta, salvo che per gli enti di cui all'articolo 2, primo comma, delle norme citate, che il fine di religione o di culto sia costitutivo ed essenziale: a tal fine gli enti ecclesiastici debbono produrre gli elementi occorrenti quali risultano dalla documentazione di regola rilasciata dall'autorità ecclesiastica, comprese le norme statutarie, ove ne siano dotati ai sensi del diritto canonico.

Resta quindi esclusa la richiesta di requisiti ulteriori rispetto a quelli che, secondo le norme citate, costituiscono oggetto di accertamento o valutazione ai fini del riconoscimento degli enti ecclesiastici agli effetti civili, nonché di documenti non attinenti ai requisiti medesimi.

Gli altri elementi previsti dall'articolo 5 delle norme predette – ad esempio il patrimonio – sono necessari soltanto al fine dell'iscrizione dell'ente civilmente riconosciuto nel registro delle persone giuridiche».

La precisazione che la specialità dell'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto è limitata alla sfera cosiddetta istituzionale, cioè *«in tema di co-*

strazione osserva che, alla luce della disciplina (legge 222/1985) conseguente il nuovo Concordato tra Stato e Chiesa cattolica, gli enti in questione (i quali, riconosciuti, devono iscriversi nel registro delle persone giuridiche) vanno qualificati, agli effetti civilistici, come persone giuridiche private».

⁴ L'Intesa tecnica interpretativa ed esecutiva dell'Accordo modificativo del Concordato Lateranense è stata elaborata dalla Commissione Paritetica Italia-Santa Sede e sottoscritta in data 18.2.1997. È entrata in vigore il 30.4.1997.

stituzione, struttura, amministrazione ed estinzione» è stata poi recepita e ribadita dall'articolo 9 del D.P.R. n. 361/2000⁵:

«2. Nulla è innovato nella disciplina degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, in base alla legge 20 maggio 1985, n. 222, nonché degli enti civilmente riconosciuti in base alle leggi di approvazione di intese con le confessioni religiose ai sensi dell'articolo 8, terzo comma, della Costituzione. Nei confronti di tali enti trovano applicazione le disposizioni contenute negli articoli 3 e 4».

Tra le posizioni proposte negli anni precedenti l'*Intesa tecnica interpretativa ed esecutiva* citata merita di essere segnalato il Parere del Consiglio di Stato n. 66/1989 che in alcuni passaggi pareva aver assunto una posizione antitetica rispetto a quanto avrebbe poi deciso la Commissione Paritetica equiparando l'ente ecclesiastico agli enti del Libro I del codice civile:

«[...] gli enti in questione [enti ecclesiastici civilmente riconosciuti] (i quali, riconosciuti, devono iscriversi nel registro delle persone giuridiche) vanno qualificati, agli effetti civilistici, come persone giuridiche private».

Il contrasto è però solo apparente in quanto il caso deferito al Consiglio di Stato non riguardava la natura dell'ente ecclesiastico ma la possibilità di applicare anche alle liberalità "culturali" erogate agli enti ecclesiastici le agevolazioni tributarie previste per le liberalità in favore delle fondazioni e delle associazioni ai sensi degli articoli 10, comma 1, lettera p) e 110 del D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986⁶ (testo in G.U. 302/1986).

L'affermazione del Consiglio di Stato è, dunque, *incidenter tantum*, cioè espressione sintetica idonea a far comprendere che l'agevolazione fiscale intende promuovere l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro dei beni tutelati ai sensi dalla legge 1089/1939 più che favorire i soggetti proprietari (la cui natura giuridica ha, quindi, rilevanza solo relativa):

⁵ D.P.R. 10.2.2000, n. 361 *Regolamento recante norme per la semplificazione dei procedimenti di riconoscimento di persone giuridiche private e di approvazione delle modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto*.

⁶ Art. 10, c. 1, lett. p) «le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'art. 1 della legge 1° giugno 1939, n. 1089 [...]»; art. 110 «Dal reddito complessivo si deducono, se non sono deducibili nella determinazione del reddito di impresa che concorre a formarlo e purché risultino da idonea documentazione allegata alla dichiarazione dei redditi, gli oneri indicati alle lettere da a) a d) e da n) a r) del comma 1 dell'art. 10, ferma restando la disposizione di cui al secondo periodo della lettera r) dello stesso articolo, nonché l'imposta decennale sull'incremento di valore degli immobili pagata nel periodo di imposta. Si applica la disposizione del comma 5 dell'art. 10».

«Ne consegue, per quanto riguarda il quesito posto, che le parrocchie, enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, non possono essere definite persone giuridiche private, così come non sono qualificabili come enti di diritto pubblico. Ciò posto in ordine alla natura delle parrocchie nel vigente ordinamento statale, va affrontato il tema centrale del quesito, consistente nella loro riconducibilità alle fondazioni e associazioni legalmente riconosciute di cui parla la normativa introdotta con la legge 512/1982.

Data la natura a sé stante degli enti ecclesiastici in questione, il problema va inquadrato in quello della onnicomprensività della indicazione di associazioni o fondazioni in questione, indicate dalla legge quali potenziali destinatari delle erogazioni liberali di cui alla norma in esame.

Non si ritiene che con tale indicazione il legislatore abbia inteso circoscrivere l'ambito dei soggetti beneficiari alle sole persone giuridiche di diritto privato (in modo tale da escludere qualsiasi figura non rientrante tra queste o tra gli enti di diritto pubblico).

Invero appare preminente la considerazione che la normativa introdotta con la legge 2.8.1982, n. 512, risponde all'esigenza di perseguire, attraverso lo strumento della agevolazione tributaria, finalità di tutela e di valorizzazione dei beni di rilevante interesse culturale: come emerge dai lavori preparatori, ciò che rileva a questo fine è che la destinazione della somma sia riferita esclusivamente, per l'attività svolta o promossa dal beneficiario, a finalità di protezione del patrimonio culturale, sì che rileva più il bene (per cui la somma è destinata) che il destinatario della somma stessa; questi è invero, per così dire, strumento per la realizzazione della oggettiva funzione promozionale voluta dalla normativa de qua. [...]

Alla normativa in questione [artt. 10, c. 1, lett. p) e 110 del D.P.R. n. 917/1986], eminentemente incentrata sull'aspetto oggettivo e finalistico dell'erogazione, non è dunque da ricondurre una interpretazione che restringa alle sole persone giuridiche di diritto privato e di diritto pubblico, con esclusione aprioristica di ogni tertium genus, l'ambito delle figure potenziali destinatarie dell'erogazione stessa.

In tutti i casi che così ne sarebbero diversamente esclusi, si impedirebbe infatti, in assenza di una ragionevole ed essenziale discriminazione, di operare per il perseguimento delle finalità volute dalla legge».

1. DALL'ENTE CANONICO ALL'ENTE ECCLESIASTICO CIVILMENTE RICONOSCIUTO

L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto è un soggetto giuridico speciale, unico, in quanto – contemporaneamente – è pienamente inserito sia nell'ordinamento canonico che in quello civile, conservando però le proprie prerogative canoniche.

Questa sua natura trova origine nel Concordato Lateranense del 1929 e ora nell'Accordo di modifica del Concordato Lateranense del 1984 mediante il quale la Repubblica italiana e la Santa Sede – ordinamenti indipendenti e sovrani – hanno convenuto di riconoscere, ciascuna nel proprio ordinamento, piena soggettività giuridica all'ente ecclesiastico civil-

mente riconosciuto⁷.

Con la legge n. 810 del 27 maggio 1929, *Esecuzione del Trattato, dei quattro allegati annessi e del Concordato, sottoscritti in Roma, fra la Santa Sede e l'Italia, l'11 febbraio 1929*, tramonta infatti l'epoca del giurisdizionalismo e delle leggi eversive⁸, tant'è che l'articolo 31 riconosce che:

«L'erezione di nuovi enti ecclesiastici od associazioni religiose sarà fatta dall'autorità ecclesiastica secondo le norme del diritto canonico: il loro riconoscimento agli effetti civili sarà fatto dalle autorità civili».

⁷ C. CARDIA, *Manuale di diritto ecclesiastico*, Il Mulino, 1996, 375 «Con l'accoglimento dell'istanza di riconoscimento, gli enti confessionali assumono la qualifica di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, e sono soggetti alla disciplina speciale dettata dalle norme di derivazione pattizia. Il regime di specialità comporta una vera autonomia di organizzazione e gestione dell'ente per tutto quanto rientri nelle attività che integrano i fini di religione e di culto, e la corrispettiva non ingerenza dello Stato, sia dal punto di vista amministrativo che legislativo. In altri termini, e in linea di massima, l'ente ecclesiastico vive ed agisce nell'ordinamento civile con la struttura genetica che gli deriva dall'ordinamento confessionale di appartenenza, ed è soggetto alla disciplina che per esso dettano le confessioni cui è collegato e le norme statutarie». In merito alla essenziale connessione tra la natura di ente canonico e quella di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto merita di essere sottolineato quanto conclude R. BOTTA, *Manuale di diritto ecclesiastico*, Giappichelli, 1998, 346: «Ed è proprio questo intenso legame tra ecclesiasticità dell'ente ed attività di religione e di culto che consente allo Stato di evitare ogni possibile trasformismo degli enti ecclesiastici, perché il venir meno di quella attività (o anche lo sfumare delle finalità di religione e di culto dal piano dell'azione concreta a quello dello scenario in cui l'azione di svolge) comporta(no) la revoca del riconoscimento e l'impossibilità per l'ente di continuare a dirsi, sub specie iuris civilis, ecclesiastico».

⁸ Davvero chiara è la lettura del fenomeno della soggettività civile degli enti canonici attraverso i secoli XIX e XX data da A. BETTETINI, *Gli enti e i beni ecclesiastici*, in *Il Codice Civile. Commentario*, Giuffrè 2005, 18 «[...] Sino all'età napoleonica e codicistica, riconoscendosi un'indiscussa autonomia e vigenza all'organizzazione ecclesiastica, gli istituti canonici risultavano essenzialmente disciplinati dal diritto della Chiesa [...]. Soprattutto non vi era, di norma, bisogno di riconoscimento alcuno da parte del potere civile [...] La nazionalizzazione del diritto e la contestuale abrogazione 'di ogni fonte normativa divergente e concorrente con quella statale che traesse la sua autorità ed il suo valore dall'antico pluralismo normativo', incisero profondamente sulla materia degli enti, di quelli ecclesiastici in particolare. Questi, fatti segno di un interessamento che potremmo definire anomalo da un punto di vista meramente giuridico, sarebbero ormai stati sottoposti alle leggi statali, in modo non differente da quanto lo erano tutte le persone fisiche, soggette alla giurisdizione civile a prescindere dal loro status (laicale, religioso o clericale)»; 26 «Con il Concordato stipulato l'11 febbraio 1929 [...] la condizione giuridica degli enti ecclesiali superò la fase che potremmo definire della 'tolleranza passiva' da parte dello Stato, per entrare in quella della 'tolleranza attiva', intesa come apertura, dialogo, seppur non ancora come accettazione paritaria, come pieno rispetto della Chiesa e dei suoi istituti quali si presentano nella realtà, mediante una corretta trasposizione giuridica che garantisse la libertà di svolgimento della sua missione».

Questa nuova prospettiva è poi puntualmente declinata con la legge n. 848 del 27 maggio 1929, *Disposizioni sugli enti ecclesiastici e sulle amministrazioni civili dei patrimoni destinati a fini di culto*, che all'articolo 4 così dispone:

«Gli istituti ecclesiastici di qualsiasi natura e gli enti di culto possono essere riconosciuti agli effetti civili con regio decreto, udito il parere del Consiglio di Stato.

Tale riconoscimento importa la capacità di acquistare e di possedere.

Parimenti con regio decreto, udito il parere del Consiglio di Stato, deve essere riconosciuto agli effetti civili ogni mutamento sostanziale nel fine, nella destinazione dei beni e nel modo di esistenza degli istituti e degli enti suddetti».

mentre all'articolo 5 dichiara la piena soggezione alla norma statale per tutte le attività diverse da quelle propriamente ecclesiastiche:

«Gli istituti ecclesiastici, civilmente riconosciuti, in quanto esercitino attività di carattere educativo, assistenziale o, comunque, di interesse sociale a favore di laici, sono sottoposti alle leggi civili concernenti tali attività».

Questa partecipazione dell'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto ad entrambi gli ordinamenti è stata ribadita senza alcuna incertezza nel 1984⁹ dall'articolo 7 della legge n. 121 del 25 marzo 1985, *Accordo di modifica del Concordato Lateranense*:

«2. Ferma restando la personalità giuridica degli enti ecclesiastici che ne sono attualmente provvisti, la Repubblica italiana, su domanda dell'autorità ecclesiastica o con il suo assenso, continuerà a riconoscere la personalità giuridica degli enti ecclesiastici aventi sede in Italia, eretti o approvati secondo le norme del diritto canonico, i quali abbiano finalità di religione o di culto. Analogamente si procederà per il riconoscimento agli effetti civili di ogni mutamento sostanziale degli enti medesimi.

3. Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione. Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime».

⁹ L'Accordo tra la Santa Sede e la Repubblica Italiana per la revisione del Concordato Lateranense è stato firmato il 18.2.1984, poi ratificato con la L. n. 121 del 25.3.1985; in data 8.8.1984 la Commissione Paritetica – istituita ai sensi dell'art. 7, n. 6 dell'Accordo di Revisione – ha sottoposto all'approvazione delle Alte Parti il testo delle Norme circa gli enti e i beni ecclesiastici in Italia. Tali norme sono state trasfuse nella L. n. 222 del 20.5.1985.

Per evidenziare ulteriormente la singolare natura dell'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto può essere opportuno fare un breve cenno alla disciplina comune che indica i criteri in base ai quali individuare quale sia l'ordinamento competente (italiano o straniero) a disciplinare un ente giuridico.

Il riferimento è all'articolo 25 della legge n. 218/1995, *Riforma del sistema italiano di diritto internazionale privato*¹⁰:

«1. *Le società, le associazioni, le fondazioni ed ogni altro ente, pubblico o privato, anche se privo di natura associativa, sono disciplinati dalla legge dello Stato nel cui territorio è stato perfezionato il procedimento di costituzione. Si applica, tuttavia, la legge italiana se la sede dell'amministrazione è situata in Italia, ovvero se in Italia si trova l'oggetto principale di tali enti.*

2. *In particolare sono disciplinati dalla legge regolatrice dell'ente:*

- a) *la natura giuridica;*
- b) *la denominazione o ragione sociale;*
- c) *la costituzione, la trasformazione e l'estinzione;*
- d) *la capacità;*
- e) *la formazione, i poteri e le modalità di funzionamento degli organi;*
- f) *la rappresentanza dell'ente;*
- g) *le modalità di acquisto e di perdita della qualità di associato o socio nonché i diritti e gli obblighi inerenti a tale qualità;*
- h) *la responsabilità per le obbligazioni dell'ente;*
- i) *le conseguenze delle violazioni della legge o dell'atto costitutivo».*

Dalla lettura di questa norma emerge con evidenza la peculiarità della disciplina concordataria. Infatti, mentre ai sensi del citato articolo 25 un ente è soggetto esclusivamente alla normativa italiana quando il procedimento di costituzione è perfezionato in Italia oppure quando la sede è in Italia, l'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, pur dovendo avere sede in Italia (art. 7, c. 2, L. 121/1985) e perfezionandosi in Italia il procedimento (canonico) di costituzione, è soggetto in via esclusiva all'ordinamento canonico relativamente a:

- la costituzione,
- l'estinzione e la sua modifica¹¹,

¹⁰ La L. n. 218 del 31.5.1995 ha abrogato e sostituito gli artt. 17-31 delle Disposizioni sulla legge in generale premesse al codice civile. Nella seconda metà del secolo XVIII gli stati nazionali hanno dovuto regolare alcuni delicati problemi connessi alle iniziative commerciali svolte sul loro territorio da parte di soggetti giuridici stranieri (*in primis* le società commerciali). A tal proposito si segnala A. GIARDINA, R. QUADRI R., *Dell'applicazione della legge in generale, artt. 16-21*, in *Commentario del Codice Civile*, a cura di A. SCIALOJA e G. BRANCA, Bologna-Roma, 1978, 25-34, che illustra i criteri che hanno presieduto alla nascita del diritto internazionale privato italiano, dalla L. n. 4387 del 27.10.1860 al Codice di Commercio del 1883.

¹¹ Art. 20, L. n. 222/1985, «*La soppressione degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e la loro estinzione per altre cause hanno efficacia civile mediante l'iscrizione*

– la struttura e la sua finalità, nonché il modo di esistenza¹².

Sussiste invece la concorrente competenza dell'ordinamento italiano per quanto riguarda le attività diverse da quelle di religione o di culto (L. n. 222/1985, art. 16, lett. b) gestite dall'ente ecclesiastico, ai sensi dell'articolo 7, comma 3, legge n. 121/1995:

«Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime».

In sintesi:

1. l'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto è un soggetto giuridico con sede in Italia che trova origine nell'ordinamento canonico ma entra poi – a pieno titolo – tra i soggetti dell'ordinamento italiano in forza di un decreto ministeriale;
2. l'ordinamento canonico disciplina in via esclusiva le vicende relative:
 - all'esistenza dell'ente,
 - alla modifica della struttura,
 - al modo di funzionamento,
 - alla estinzione,
 - alla attività di religione o di culto;
3. l'ordinamento italiano ha invece competenza concorrente limitatamente alle attività diverse da quelle di religione o di culto (comunque nel rispetto della struttura e delle finalità dell'ente).

2. L'ENTE CANONICO

Il codice di diritto canonico conosce una molteplicità di soggetti diversi dalle persone fisiche ma in questa sede l'attenzione è volta ad illustrare le norme e i principi che sovrintendono alla loro costituzione e agli atti canonici connessi¹³.

ne nel registro delle persone giuridiche del provvedimento dell'autorità ecclesiastica competente che sopprime l'ente o ne dichiara l'avvenuta estinzione».

¹² Art. 19, L. n. 222/1985, «Ogni mutamento sostanziale nel fine, nella destinazione dei beni e nel modo di esistenza di un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto acquista efficacia civile mediante riconoscimento con decreto del Presidente della Repubblica, udito il parere del Consiglio di Stato. In caso di mutamento che faccia perdere all'ente uno dei requisiti prescritti per il suo riconoscimento può essere revocato il riconoscimento stesso con decreto del Presidente della Repubblica, sentita l'autorità ecclesiastica e udito il parere del Consiglio di Stato».

¹³ Per un'introduzione al tema JULIO GARCÍA MARTÍN, *Le norme generali del Codex Iuris Canonici*, Ediurcla, Roma, 2002, 403-436; GRUPPO ITALIANO DOCENTI DI DIRITTO CANONICO, *Corso istituzionale di diritto canonico*, Ancora, Milano, 2005, 90-92.

La persona giuridica – a differenza della persona fisica – acquista la soggettività giuridica in forza di un provvedimento adottato da un’Autorità competente, Autorità che l’*Istruzione in materia amministrativa* della CEI (IMA) emanata nel 2005¹⁴ elenca puntualmente, dopo aver richiamato il dettato del can. 114¹⁵:

- a) *La Santa Sede è competente a erigere qualsiasi persona giuridica,*
- b) *La Conferenza Episcopale è competente a erigere in persona giuridica le associazioni pubbliche di fedeli di rilevanza nazionale (cf. can. 312 e art. 23, lett. v, dello statuto della CEI) e a conferire la personalità giuridica canonica alle associazioni private (cf. can. 322 § 1 e art. 23, lett. v, dello statuto della CEI),*
- c) *Il Vescovo diocesano è competente a erigere persone giuridiche di qualsiasi natura nell’ambito della propria giurisdizione, salvo eventuali competenze della Santa Sede (cf. can. 579 § 2),*
- d) *I Superiori maggiori degli istituti religiosi di diritto pontificio sono competenti a erigere le province e le case religiose del loro istituto».*

Le medesime Autorità ecclesiastiche sono competenti anche per disporre la soppressione delle persone giuridiche pubbliche¹⁶ o per dichiarare la loro estinzione, nonché per dare (eventuali) indicazioni in ordine alla devoluzione del patrimonio (cann. 120-123)¹⁷.

¹⁴ Con l’*Istruzione in Materia Amministrativa* la Conferenza Episcopale Italiana ha inteso offrire «*uno strumento che, a livello nazionale, offra orientamenti chiari e aggiornati in materia di amministrazione dei beni temporali ecclesiastici*» (Decreto di promulgazione, Roma, 1.9.2005). Il testo completo è pubblicato alla pagina www.chiesacattolica.it/giuridico.

¹⁵ Can. 114 «§ 1. *Le persone giuridiche sono costituite o dalla stessa disposizione del diritto oppure dalla concessione speciale da parte della competente autorità data per mezzo di un decreto, come insieme sia di persone sia di cose ordinati ad un fine corrispondente alla missione della Chiesa, che trascende il fine dei singoli*».

¹⁶ Il can. 116 introduce la distinzione tra persone giuridiche pubbliche e private: «§ 1. *Le persone giuridiche pubbliche sono insieme di persone o di cose, che vengono costituite dalla competente autorità ecclesiastica perché, entro i fini ad esse prestabiliti, a nome della Chiesa compiano, a norma delle disposizioni del diritto, il proprio compito, loro affidato in vista del bene pubblico; tutte le altre persone giuridiche sono private*». Per ora è sufficiente segnalare che ai sensi del can. 1257 i beni delle persone giuridiche pubbliche sono considerati “ecclesiastici” e «*sono retti dai canoni seguenti [del libro V], nonché dai propri statuti*», mentre ai sensi del § 2 del medesimo canone i beni delle persone giuridiche private «*sono retti dai propri statuti e non da questi canoni [del libro V], a meno che non si disponga espressamente altro*». Ciò significa, per esempio, che il tema della vigilanza dell’Ordinario sugli atti di amministrazione straordinaria (can. 1281) e quello della licenza relativa alle alienazioni dei beni che costituiscono il patrimonio stabile (can. 1291) si riferiscono solo alle persone giuridiche pubbliche.

¹⁷ Cf IMA, 20.

La soggettività giuridica canonica, intesa analogamente all'ordinamento civile come insieme di obblighi e diritti (can. 113, § 2), è conferita – ex canone 114, § 1 – o in forza del diritto stesso o per concessione speciale della competente Autorità per mezzo di un decreto; ciò significa che per alcune persone giuridiche è sufficiente la loro costituzione ad opera dell'Autorità competente affinché ne segua immediatamente anche la piena personalità giuridica¹⁸; per altre invece occorre un ulteriore e specifico provvedimento amministrativo¹⁹.

In altre parole anche nell'ordinamento canonico non vi è identità tra l'esistenza della persona giuridica e la "piena" personalità giuridica²⁰.

Questi cenni – per quanto brevi – sono sufficienti per attestare la necessità di un provvedimento amministrativo canonico (cosiddetto decreto di costituzione o di riconoscimento) affinché si dia la piena esistenza di una persona giuridica canonica. Tale necessità ha poi un riflesso nella fase relativa al riconoscimento civile in quanto il decreto canonico deve essere tra-

¹⁸ JULIO GARCÍA MARTÍN, *Le norme generali del Codex Iuris Canonici*, 422 «*Si tratta di enti la cui esistenza è assolutamente necessaria nella Chiesa, sono obbligatori. Tra questi possiamo distinguere quelli a carattere territoriale e quelli a carattere personale. Il criterio della territorialità è fondamentale nella Chiesa. La legislazione riconosce esplicitamente la personalità giuridica nei seguenti casi: – a carattere territoriale: la diocesi (can. 383); la parrocchia (can. 515, § 3); la provincia ecclesiastica (can. 432, § 2). [...] – a carattere personale: organismi come la Conferenza Episcopale (can. 449, § 1); i Seminari (can. 238, § 1); gli Istituti religiosi, le loro province e case (can. 634, § 1) e le Società di vita apostolica, le loro circoscrizioni e case (can. 741)*».

¹⁹ JULIO GARCÍA MARTÍN, *Le norme generali del Codex Iuris Canonici*, 423 «*Questa seconda forma si applica alle persone giuridiche sia pubbliche sia private. Tra le persone giuridiche pubbliche ci sono la regione ecclesiastica (can. 433, § 2), la conferenza dei Superiori maggiori (can. 709), il capitolo dei canonici eretto dalla Santa Sede (can. 504), le associazioni pubbliche dei fedeli (can. 313), le università cattoliche (can. 807) ed ecclesiastiche (can. 817) e le fondazioni pie autonome (can. 1303, § 1, 1°). Tra le persone giuridiche private ci sono le associazioni di fedeli erette dall'autorità (can. 322) e tutte le fondazioni pie autonome erette come persone giuridiche private (can. 1303, § 1, 1°)*».

²⁰ Tale differenza non è data, evidentemente, per le persone giuridiche che in forza del diritto stesso posseggono la personalità giuridica (Conferenza Episcopale, diocesi, parrocchia, ecc.). *Codice di Diritto Canonico Commentato*, Milano, Ancora, 2001, 159 [commento al can. 114] «*[...] l'atto di conferimento (o di concessione: i termini sono sinonimi) della personalità giuridica è un decreto amministrativo (can. 48). Nel caso di conferimento della personalità giuridica ipso iure, salvo avvenga tramite un provvedimento normativo speciale, è il decreto amministrativo di costituzione dell'ente a far acquistare in modo automatico al nuovo soggetto, in forza del diritto, la personalità giuridica (al punto che non è per esempio possibile erigere una parrocchia che non sia contemporaneamente persona giuridica). Negli altri casi, il decreto che dà origine al soggetto non comporta necessariamente il conferimento della personalità giuridica; ciò potrà avvenire in seguito con un altro decreto. L'insieme di persone o di cose a cui non è stata conferita la personalità giuridica*

smesso al Ministero affinché si possa emanare il decreto (civile) di riconoscimento²¹.

3. LE PECULIARITÀ DELL'ENTE CANONICO RILEVANTI IN VISTA DEL SUO RICONOSCIMENTO CIVILE

Prima di proseguire nell'illustrazione dell'*iter* che condurrà al pieno riconoscimento civile dell'ente canonico (questo è il significato dell'espressione *ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*) è necessario prestare attenzione ad alcune peculiarità che lo caratterizzano poiché esse assumono un'importante rilevanza anche in ambito civile, in quanto l'ordinamento italiano si è impegnato a garantire il «rispetto della struttura e della finalità di tali enti» (art. 3, c. 3, L. n. 121/1985):

1. alcune persone giuridiche canoniche non sono rette da uno statuto (o da analoghi documenti);
2. la maggior parte delle persone giuridiche canoniche non sono amministrate da organo collegiale (ad es. un consiglio di amministrazione) ma da un amministratore "unico"; non si deve confondere l'organo collegiale cui può competere l'amministrazione di un ente con il consiglio prescritto dal canone 1280²² cui spetta invece il compito di coadiuvare l'amministratore unico²³;
3. l'amministratore non ha poteri "pieni" in relazione alla gestione della persona giuridica canonica ma deve acquisire la licenza dell'Ordinario o del Superiore per porre validamente alcuni atti (detti di amministrazione straordinaria).

(per vari motivi: una valutazione discrezionale della suprema autorità della Chiesa, come può essere il caso di una nuova regione ecclesiastica, una mancata richiesta da parte degli interessati, come nel caso di un'associazione privata di fedeli: cf can. 332; la mancanza di mezzi adeguati, come previsto dal § 3 del can. in esame) non è in senso pieno soggetto autonomo di diritti e di doveri nella Chiesa, ma è comunque un "soggetto" nell'ordinamento canonico, che spesso ne precisa alcuni obblighi e diritti. La soggettività nella Chiesa non è pertanto esaurita dalle persone fisiche e da quelle giuridiche, ma comprende anche realtà, diverse dalle persone fisiche, non dotate di personalità giuridica, ma non per questo prive di diritti e di doveri».

²¹ L'importanza del decreto di costituzione e/o di conferimento della personalità giuridica è tale da dover essere conservato con cura da ciascun soggetto giuridico.

²² Can. 1280 «Ogni persona giuridica abbia il proprio consiglio per gli affari economici o almeno due consiglieri, che coadiuvino l'amministratore nell'adempimento del suo compito, a norma degli statuti».

²³ È la cosiddetta *consultività ecclesiale* propria, per esempio, del consiglio per gli affari economici parrocchiale.

3.1 L'assenza di uno statuto e le norme che reggono la persona giuridica canonica

Diversamente da quanto previsto dall'ordinamento civile non tutte le persone giuridiche canoniche sono dotate di uno statuto quale insieme di regole che presiedono al loro funzionamento e al loro governo.

Infatti per alcuni soggetti le regole di funzionamento, l'attribuzione dei poteri d'amministrazione e la rappresentanza legale sono definite direttamente ed esaustivamente dal codice di diritto canonico; è il caso, per esempio, della diocesi (cann. 369 ss.), della parrocchia (cann. 515 ss.) e del seminario (cann. 238 ss.).

Altre persone giuridiche sono invece rette da veri e propri statuti (o documenti analoghi, quali le costituzioni o le carte fondamentali).

Per gli enti canonici privi di un vero statuto il comma 4, articolo 15 del D.P.R. n. 33/1987 ha prescritto che «*Per gli altri enti ecclesiastici, ove manchi uno statuto approvato agli effetti civili e contenente le norme di funzionamento dell'ente e i poteri degli organi di rappresentanza, deve essere prodotto un attestato della Santa Sede o del vescovo diocesano dal quale risultino tali elementi*» al fine di permettere ai terzi di conoscere le norme che presiedono al loro funzionamento e alla rappresentanza/amministrazione. Per dare pieno adempimento a questa previsione l'IMA ha disposto che il Vescovo diocesano possa rilasciare un *attestato sostitutivo dello statuto*, documento da cui risultano, appunto, le norme di funzionamento e i poteri del legale rappresentante²⁴.

3.2 L'assenza del consiglio di amministrazione

Il canone 1279 è la norma di riferimento per individuare l'organo o l'*ufficio*²⁵ cui compete amministrare i beni e le attività di un soggetto giuridico:

«§ 1. *L'amministrazione dei beni ecclesiastici spetta a chi regge immediatamente la persona cui gli stessi beni appartengono, a meno che non dispongano altro il diritto particolare, gli statuti o la legittima consuetudine, e salvo il diritto dell'Ordinario d'intervenire in caso di negligenza dell'amministratore.*

§ 2. *Per l'amministrazione dei beni di una persona giuridica pubblica che dal diritto o dalle tavole di fondazione o dai suoi statuti non abbia amministratori propri, l'Ordinario cui la medesima è soggetta assume per un triennio persone idonee; le medesime possono essere dall'Ordinario riconfermate nell'incarico.*».

²⁴ Cf IMA, 99. L'allegato D dell'IMA riporta una bozza di tale attestazione.

²⁵ Can. 145 «§ 1. *L'ufficio ecclesiastico è qualunque incarico, costituito stabilmente per disposizione sia divina sia ecclesiastica, da esercitarsi per un fine spirituale.*
§ 2. *Gli obblighi e i diritti propri dei singoli uffici ecclesiastici sono definiti sia dallo stesso diritto con cui l'ufficio viene costituito, sia dal decreto dell'autorità competente con cui viene insieme costituito e conferito.*».

Questa norma ha un significato particolare in quanto «*unifica così il potere di governo delle persone con quello di governo delle cose. [...] Poi evidenzia anche come il governo delle cose è in relazione con il governo delle persone: l'economia è a servizio delle persone*»²⁶.

Poiché per la maggioranza degli enti canonici l'*ufficio* che li regge non è collegiale ma individuale, ne consegue che anche l'amministrazione dei beni e delle attività spetta alla persona fisica cui è conferito; ciò vale, per esempio, per la diocesi (Vescovo, cann. 369 e 381) e per la parrocchia (parroco o amministratore parrocchiale, cann. 515 e 539), senza però trascurare gli istituti di vita consacrata (Superiore, cann. 608 e 617 ss.) che pur conoscono un importante organo collegiale di governo (e non solo di consiglio) quale è il Capitolo (cann. 596 e 631 ss.)²⁷.

Per altri soggetti, invece, l'amministrazione dei beni può competere – come di regola accade nell'ordinamento civile – ad un "consiglio" qualora il governo dell'ente sia affidato ad un organo collegiale²⁸; può essere il caso delle associazioni di fedeli (cann. 304 e 319), delle pie fondazioni autonome (can. 1303) e dell'Istituto Centrale e degli Istituti Diocesani per il Sostentamento del Clero (art. 11, Statuto-tipo)²⁹.

Merita un cenno anche il *consiglio* di cui al canone 1280:

«*Ogni persona giuridica abbia il proprio consiglio per gli affari economici o almeno due consiglieri, che coadiuvino l'amministratore nell'adempimento del suo compito, a norma degli statuti*»³⁰.

Considerato che ad esso è attribuito il compito di coadiuvare l'ammini-

²⁶ V. DE PAOLIS, *I beni temporali della Chiesa*, EDB, 2001, 162.

²⁷ Ai sensi del can. 631 il Capitolo deve trattare «*gli affari di maggiore importanza*», ma ciò non significa che ad esso compete l'amministrazione dei beni dell'Istituto. Al contrario essa è affidata in ultimo al Superiore e immediatamente – e nei limiti previsti dal diritto proprio – all'economista (can. 636).

²⁸ Il can. 115 precisa, infatti, che a norma del diritto e degli statuti la direzione della persona giuridica può essere affidata ad una o più persone fisiche o ad un collegio.

²⁹ Art. 11 «*Poteri del Consiglio. Il Consiglio di Amministrazione è investito dei più ampi poteri per la gestione dell'Istituto. Spetta pertanto al Consiglio di Amministrazione: a) redigere l'inventario, lo stato di previsione ed il bilancio consuntivo annuali; b) deliberare tutti gli atti e contratti, sia di ordinaria che di straordinaria amministrazione, inerenti alle attività istituzionali, salva la necessità di ottenere licenze o autorizzazioni previste dalla normativa canonica e civile vigente. [...]*».

³⁰ Il *Direttorio per i Consigli parrocchiali e di comunità pastorale*, promulgato dall'Arcivescovo di Milano il 31.5.2011 così descrive i compiti del Consiglio per gli affari economici parrocchiale: «*Il consiglio per gli affari economici è lo strumento di partecipazione per la cura pastorale dei beni e delle attività parrocchiali. È obbligatorio in ogni parrocchia [cf can. 537], come aiuto al parroco per la sua responsabilità amministrativa (cost. 148, § 1). [...]*».

stratore (e non di provvedere all'amministrazione), non è necessario – in ambito civile³¹ – esibire il verbale delle sue riunioni al fine di legittimare le iniziative di colui cui spetta l'amministrazione (per es. il Vescovo per la diocesi e il parroco per la parrocchia).

Per alcuni enti occorre anche considerare che il codice di diritto canonico prevede un ulteriore ufficio individuale cui sono affidate in via ordinaria alcune competenze amministrative: l'*economista*.

Il consiglio per gli affari economici ha i seguenti compiti:

- a. *coadiuvare il parroco o il responsabile di comunità pastorale nel predisporre il bilancio preventivo dell'amministrazione ordinaria e straordinaria, elencando le voci di spesa prevedibili per i vari settori di attività e individuando i relativi mezzi di copertura;*
- b. *stabilire, in accordo con il consiglio pastorale, quale quota percentuale delle entrate ordinarie del bilancio vada destinata ad attività caritative, oltre a quanto viene raccolto per iniziative straordinarie (cf. cost. 331);*
- c. *approvare alla fine di ciascun esercizio, previo esame dei libri contabili e della relativa documentazione, il rendiconto consuntivo generale e dei vari settori di attività; il parere del consiglio va allegato alla presentazione del rendiconto da parte del parroco o del responsabile di comunità pastorale all'Ordinario (cf. cost. 346, § 3; in caso di parere totalmente positivo può essere sufficiente la firma dei consiglieri per approvazione);*
- d. *rendere conto al consiglio pastorale della situazione economica della parrocchia o della comunità pastorale "mediante una relazione annuale sul bilancio" (cost. 148, § 2, lett. b);*
- e. *verificare periodicamente la corretta attuazione delle previsioni di bilancio;*
- f. *esprimere il parere sugli atti di straordinaria amministrazione e tale parere dovrà essere allegato alle domande di autorizzazione presentate all'Ordinario (cf. cost. 346, § 3, se previsto la domanda dovrà avere anche il parere del consiglio pastorale decanale);*
- g. *curare l'aggiornamento annuale dello stato patrimoniale, il deposito dei relativi atti e documenti presso la Curia diocesana (can. 1284, § 2, n. 9) e l'ordinata archiviazione delle copie negli uffici parrocchiali e della comunità pastorale;*
- h. *collaborare con il parroco o con il responsabile della comunità pastorale nell'attuazione di tutte le altre normative e indicazioni circa i beni economici, contenute nella normativa canonica (come precisata nel Capitolo 18 del Sinodo 47°), concordataria e civile;*
- i. *mantenere il debito contatto con le attività promosse dal Servizio diocesano per la promozione del sostegno economico alla Chiesa, incaricando in particolare un componente per ogni CAEP o un componente per ogni CAECP di seguire questo ambito;*
- l. *i CAEP delle parrocchie affidate a istituti religiosi faranno riferimento anche alle convenzioni stipulate tra la Diocesi e gli istituti religiosi stessi a norma del can. 520».*

³¹ In ambito canonico è invece previsto che in alcune circostanze debba essere esibito il verbale delle riunioni del Consiglio di cui al can. 1280. Si veda, per esempio, quanto disposto dall'Arcivescovo di Milano con Decreto Arcivescovile n. 2300 del 1.9.1996 in riferimento agli atti di amministrazione straordinaria delle parrocchie:

Questa figura non è prevista per tutti i soggetti canonici (le parrocchie ne sono prive, salva speciale determinazione del Vescovo diocesano), ma in riferimento alla diocesi e agli istituti di vita consacrata è il diritto stesso a definirne competenze e ambiti d'azione:

«§ 3. È compito dell'economista, secondo le modalità definite dal consiglio per gli affari economici, amministrare i beni della diocesi sotto l'autorità del Vescovo, fare sulla base delle entrate stabili della diocesi le spese che il Vescovo o altri da lui legittimamente incaricati abbiano ordinato» (can. 494),

«§ 1. In ogni istituto, e parimenti in ogni provincia retta da un Superiore maggiore, ci sia l'economista, costituito a norma del diritto proprio e distinto dal Superiore maggiore, per amministrare i beni sotto la direzione del rispettivo Superiore. Anche nelle comunità locali si istituisca, per quanto è possibile, un economista distinto dal Superiore locale» (can. 636).

Poiché all'economista compete – limitatamente ad alcuni atti – l'amministrazione dei beni dell'ente³², ne consegue che in relazione a tali atti abbia pure la rappresentanza dell'ente.

Una conferma dell'esistenza di tale implicito potere di rappresentanza conferito all'economista è data dal § 2 del canone 638 che afferma la validità degli atti di amministrazione ordinaria posti non solo dai superiori, ma anche *«dagli ufficiali a ciò designati dal diritto proprio, nei limiti del loro ufficio»*³³.

«2. Presentazione della domanda. La domanda per ottenere l'autorizzazione deve essere sottoscritta dal legale rappresentante dell'Ente (parroco, presidente di una fondazione di culto, rettore di santuario, ecc.) ed essere presentata esclusivamente all'Ufficio amministrativo diocesano (UAD) [...]. Alla domanda, che deve descrivere con completezza e precisione l'atto da autorizzare ed evidenziarne le motivazioni di carattere pastorale e amministrativo, vanno allegati i documenti necessari per l'istruzione della pratica (ad es., in caso di alienazione: la perizia estimativa dell'immobile, la proposta unilaterale di acquisto, l'atto di provenienza, ecc.), come precisati dallo stesso Ufficio. Nel caso di parrocchie, andrà allegato anche il parere del Consiglio per gli affari economici; nel caso di altre persone giuridiche dotate di un proprio consiglio di amministrazione, andrà allegata la delibera dello stesso».

³² Can. 494, § 3: *«È compito dell'economista, secondo le modalità definite dal consiglio per gli affari economici, amministrare i beni della diocesi sotto l'autorità del Vescovo, fare sulla base delle entrate stabili della diocesi le spese che il Vescovo o altri da lui legittimamente incaricati abbiano ordinato»*; can. 636 *«§ 1. In ogni istituto, e parimenti in ogni provincia retta da un Superiore maggiore, ci sia l'economista, costituito a norma del diritto proprio e distinto dal Superiore e maggiore, per amministrare i beni sotto la direzione del rispettivo Superiore. Anche nelle comunità locali si istituisca, per quanto è possibile, un economista distinto dal Superiore locale. § 2. Nel tempo e nel modo stabiliti dal diritto proprio gli economisti e gli altri amministratori presentino all'autorità competente il rendiconto dell'amministrazione da loro condotta».*

³³ È opportuno segnalare che non raramente l'economista viene dotato di una procura civile speciale (ampia) per poter legittimamente rappresentare l'ente in ambito civi-

3.3 La necessità di una licenza per porre atti eccedenti l'ordinaria amministrazione

L'ordinamento canonico ha ritenuto conveniente ed opportuno graduare l'autonomia dell'amministratore in riferimento alla possibilità di porre validamente atti relativi all'amministrazione dei beni e delle attività di un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto³⁴:

- gli atti di *amministrazione ordinaria* possono essere posti dall'amministratore in piena autonomia (can. 1281, § 1);
- per gli atti *eccedenti l'amministrazione ordinaria* (can. 1281, § 2), nonché per l'introduzione o la contestazione delle liti civili (can. 1288), l'accettazione di offerte gravate da modalità di adempimento o da condizioni e la rinuncia alle offerte in caso di affari di maggior importanza (can. 1267, § 2) e l'accettazione di una pia fondazione non autonoma (can. 1304), l'amministratore deve chiedere ed ottenere la licenza dell'Ordinario;
- infine per gli atti di *alienazione dei beni che costituiscono il patrimonio stabile* dell'ente (cann. 1291 e 1292), se di valore superiore ad una somma determinata dalla Conferenza Episcopale, oppure per altri negozi giuridici che possono peggiorare lo stato patrimoniale della persona giuridica (can. 1295), l'amministratore deve ottenere la licenza dell'Autorità competente (in alcuni casi anche dalla Conferenza Episcopale e dalla Santa Sede).

Mancando la prescritta licenza l'atto è invalido³⁵, "inefficace", cioè incapace – per disposizione normativa – di produrre gli effetti giuridici voluti da colui che lo ha posto³⁶.

In merito all'eccezione di invalidità, il § 3 del canone 1281 precisa che la persona giuridica non è tenuta a rispondere di tale atto salvo il caso in cui ne abbia avuto beneficio; qualora però l'invalidità sia contestata e sia dunque necessario adire all'autorità giudiziaria civile, l'azione non può essere

le anche al di là di quanto gli è consentito dalla normativa canonica.

³⁴ Per una presentazione esaustiva dell'argomento si veda l'IMA dal n. 51 al n. 83.

³⁵ Can. 1281 «[...] *administratores invalide ponunt actus* [...]», can. 1291 «*Ad valide alienanda bona* [...]».

³⁶ Il tema dell'invalidità dell'atto canonico è assai delicato e si articola attorno all'interpretazione dei cann. 10 e 124. A tal proposito si veda V. DE PAOLIS – A. D'AURIA, *Le norme generali. Commento al Codice di Diritto Canonico. Libro primo*, Urbaniana Univerisy Press, 2008, 332-333 «*Il can. 124 dispone i requisiti di validità dell'atto giuridico. Per atto valido si deve intendere un atto efficace, un atto cioè che produca effetti giuridici. L'atto invece è invalido quando è inefficace, quando cioè non è idoneo a produrre conseguenze nel mondo del diritto. E ciò può avvenire per due differenti motivi: o l'atto non esiste affatto dal punto di vista giuridico – si parlerà quindi di inesistenza dell'atto giuridico – o invece pur esistendo è privato dalla legge dei suoi effetti – in tal caso si parlerà di atto nullo in senso stretto. [...] L'inefficacia è quindi una figura giuridica comprendente due tipologie di invalidità assolutamente differenti. Il can. 124 – descrive elementi e aspetti di diversa importanza –*

introdotta autonomamente dall'amministratore ma, come visto sopra, deve essere autorizzata dall'Ordinario³⁷.

Va notato che in Italia l'invalidità canonica acquista rilevanza anche nell'ordinamento civile in quanto ciò è stato espressamente previsto dall'articolo 18 della legge n. 222/1985:

«Ai fini dell'invalidità o inefficacia di negozi giuridici posti in essere da enti ecclesiastici non possono essere opposte a terzi, che non ne fossero a conoscenza, le limitazioni dei poteri di rappresentanza o l'omissione di controlli canonici che non risultino dal codice di diritto canonico o dal registro delle persone giuridiche».

Per concludere questa essenziale presentazione dell'invalidità dell'atto amministrativo posto senza la prescritta licenza, è opportuno compararla con la disciplina civile relativa agli atti posti dagli amministratori delle società:

- sussiste un'evidente similitudine rispetto a quanto previsto in riferimento alla società in nome collettivo,

«L'amministratore che ha la rappresentanza della società può compiere tutti gli atti che rientrano nell'oggetto sociale, salve le limitazioni che risultano dall'atto costitutivo o dalla procura. Le limitazioni non sono opponibili ai terzi, se non sono iscritte nel registro delle imprese o se non si prova che i terzi ne hanno avuto conoscenza» (art. 2298 cod. civ.),

- emerge invece una radicale diversità rispetto alle norme relative alle società per azioni,

«Il potere di rappresentanza attribuito agli amministratori dallo statuto o dalla deliberazione di nomina è generale. Le limitazioni ai poteri degli amministratori che risultano dallo statuto o da una decisione degli organi competenti non sono opponibili ai terzi, anche se pubblicate, salvo che si provi che questi abbiano intenzionalmente agito a danno della società» (art. 2384 cod. civ.),

e alle società a responsabilità limitata,

comprensibilmente non si preoccupa di operare esplicitamente tali distinzioni, né di segnalare al lettore quando l'atto sia nullo o quando sia inesistente e ciò per un motivo facilmente comprensibile: ai fini pratici, al fine cioè di stabilire l'efficacia o l'inefficacia di un atto, poco importa se siamo in presenza di un atto nullo o inesistente».

³⁷ In caso di alienazione invalida, il legislatore sottolinea che la decisione circa l'eventuale azione giudiziaria sia accuratamente valutata dall'autorità competente prima di concedere la licenza ex can. 1288; cf can. 1296 *«Qualora i beni ecclesiastici fossero stati alienati senza le debite formalità canoniche, ma l'alienazione sia civilmente valida, spetta all'autorità competente stabilire, dopo aver soppesato attentamente la situazione, se si debba intentare una azione e di che tipo, se cioè personale o reale, chi lo debba fare e contro chi, per rivendicare i diritti della Chiesa».*

«Gli amministratori hanno la rappresentanza generale della società. Le limitazioni ai poteri degli amministratori che risultano dall'atto costitutivo o dall'atto di nomina, anche se pubblicate, non sono opponibili ai terzi, salvo che si provi che questi abbiano intenzionalmente agito a danno della società» (art. 2475-bis).

le cui norme intendono tutelate quanto più possibile la sicurezza degli scambi commerciali.

4. BREVI NOTE CIRCA GLI ATTI DI AMMINISTRAZIONE STRAORDINARIA, IL PATRIMONIO STABILE E L'AUTORITÀ COMPETENTE A DARE LA LICENZA

Per offrire un quadro sufficientemente completo delle questioni di base relative all'amministrazione degli enti canonici è necessario riprendere e precisare tre elementi giuridici evocati dai canoni sopracitati, ovvero:

1. le modalità per identificare gli *atti di amministrazione straordinaria*;
2. il concetto di *patrimonio stabile* e il valore oltre il quale occorre la licenza dell'Autorità competente per alienare validamente un bene;
3. la distinzione tra l'Ordinario e l'Autorità competente.

4.1 Gli atti di amministrazione straordinaria

Per identificare puntualmente gli atti che «*oltrepassano i limiti e le modalità dell'amministrazione ordinaria*» il canone 1281 opera una distinzione tra i soggetti canonici dotati di uno statuto e quelli che ne sono privi: per i primi la puntuale indicazione di tali atti è affidata allo statuto, mentre per quelli che non l'hanno e sono soggetti al Vescovo diocesano, spetta a questi determinarli mediante un apposito decreto³⁸.

Per quanto riguarda, invece, gli istituti di vita consacrata, occorre far riferimento ai §§ 1 e 2 del canone 638 che affidano al cosiddetto *diritto proprio*, ovvero al codice fondamentale e agli altri codici (can. 587)³⁹, dare indicazioni circa gli atti di amministrazione straordinaria, le autorizzazioni necessarie e il Superiore cui compete concederle.

In sintesi:

- per le fondazioni di culto, le associazioni di fedeli, le regioni ecclesiastiche e gli istituti diocesani per il sostentamento del clero occorre far riferi-

³⁸ Cf IMA, nn. 65-71.

³⁹ V. DE PAOLIS, *La vita consacrata nella chiesa*, EDB, 1992, 108 «*L'insieme del codice fondamentale e degli altri codici costituisce il diritto proprio che regola la vita dell'istituto. È diritto perché ha un valore normativo per l'istituto e i suoi membri; è proprio, perché è l'istituto stesso che se lo è dato, a differenza di quello dato dall'autorità ecclesiastica, come il Codice di diritto Canonico*».

- mento a quanto – eventualmente – previsto dallo statuto⁴⁰;
- per gli istituti di vita consacrata, religiosa e secolare (nonché per le società di vita apostolica, ex can. 741), occorre far riferimento al diritto proprio (codice fondamentale, costituzioni, regole, ecc.);
 - per le parrocchie, i seminari e tutti gli enti soggetti al Vescovo diocesano (compresi quelli dotati di statuto qualora in tali documenti non sia previsto nulla a riguardo) occorre far riferimento al decreto del Vescovo diocesano adottato ai sensi del canone 1281⁴¹;
 - per quanto riguarda invece gli atti di amministrazione straordinaria delle diocesi (posti, dunque dal Vescovo o dall'economista) il canone 1277 dispone che la loro definizione compete alla Conferenza Episcopale⁴².

4.2 I beni che appartengono al patrimonio stabile e le soglie di valore oltre le quali occorre la licenza dell'Autorità competente

Il concetto di *patrimonio stabile* è richiamato dal codice di diritto canonico in riferimento alle:

- donazioni a fini di pietà o di carità cristiana che gli amministratori possono disporre nei limiti dei beni mobili non appartenenti al patrimonio stabile (can. 1285);
- alienazioni (can. 1291) e agli atti peggiorativi del patrimonio (can. 1295).

Il codice non esplicita il significato di tale definizione, ma la dottrina è unanime a ricondurre ad esso i beni che – in forza di una legittima assegna-

⁴⁰ Può accadere che gli statuti oltre ad individuare puntualmente alcuni atti, operino un rinvio agli atti di cui al decreto del Vescovo diocesano emanato ai sensi del can. 1281.

⁴¹ Questo decreto dovrebbe essere depositato nel registro delle persone giuridiche presso la Prefettura della provincia nel cui territorio ha sede l'ente. Per quanto riguarda la Diocesi di Milano è in vigore il Decreto Arcivescovile del 30.11.1990, prot. n. 2283/90, pubblicato nella Sezione "Normativa Canonica" della pagina www.chiesadimilano.it/avvocatura.

⁴² Con Delibera n. 37 del 21.9.1990 la Conferenza Episcopale Italiana ha così disposto: «*Gli atti di straordinaria amministrazione, diversi da quelli previsti dai canoni 1291, 1295 e 1297, per la diocesi e le altre persone giuridiche eventualmente amministrate dal Vescovo diocesano sono determinati come segue: a) l'alienazione di beni immobili, diversi da quelli che costituiscono per legittima assegnazione il patrimonio stabile della persona giuridica, di valore superiore alla somma minima fissata dalla delibera n. 20; b) la decisione di nuove voci di spesa rispetto a quelle indicate nel preventivo approvato, che comportino una spesa superiore alla somma minima fissata dalla delibera n. 20; c) l'inizio, il subentro o la partecipazione in attività considerate commerciali ai fini fiscali; d) la mutazione di destinazione d'uso di immobili di valore superiore alla somma minima fissata dalla delibera n. 20, determinando il valore dell'immobile attraverso la moltiplicazione del reddito catastale per i coefficienti stabiliti dalla legislazione vigente in Italia; e) l'esecuzione di lavori di costruzione, ristrutturazione o straordinaria manutenzione per un valore superiore alla somma minima fissata dalla delibera n. 20*».

zione – sono destinati ad assicurare la sussistenza e le finalità della persona giuridica⁴³.

È dunque necessario l'elemento formale della legittima assegnazione per poter attestare l'appartenenza di un bene a tale patrimonio; tuttavia la dottrina sottolinea come tale atto possa essere anche implicito in quanto «*determinati beni sono per natura loro indisponibili, pena il disfacimento della stessa persona giuridica e che quindi sono per natura parte del patrimonio stabile e che pertanto la legittima assegnazione risulta implicitamente da altri atti*»⁴⁴.

Si può quindi ritenere che i beni (mobili e immobili) assegnati ad un soggetto all'atto della sua costituzione costituiscano il suo patrimonio stabile, come pure – in Italia – i beni ritrasferiti alle diocesi, parrocchie e capitoli non soppressi ai sensi del comma 4 dell'articolo 29 della legge n. 222/1985:

«Con provvedimenti del Vescovo diocesano gli edifici di culto, gli episcopi, le case canoniche, gli immobili adibiti ad attività educative o caritative o ad altre attività pastorali, i beni destinati interamente all'adempimento di oneri di culto ed ogni altro bene o attività che non fa parte della dote redditizia del beneficio, trasferiti all'Istituto a norma dell'articolo 28, sono individuati e assegnati a diocesi, parrocchie e capitoli non soppressi»;

nonché i beni già appartenenti agli enti “chiesa parrocchiale” e ora attribuiti ai nuovi enti “parrocchie” ai sensi del comma 1 dell'articolo 30 della medesima legge:

«Con l'acquisto, da parte della parrocchia, della personalità giuridica a norma dell'articolo 29, si estingue, ove esistente, la personalità giuridica della chiesa parrocchiale e il suo patrimonio è trasferito di diritto alla parrocchia, che succede all'ente estinto in tutti i rapporti attivi e passivi».

Sul tema merita di essere segnalata una recente risposta data dal Consiglio Nazionale del Notariato⁴⁵:

«[...] si può affermare che, per individuare la disciplina da applicare in ipotesi di alienazione di beni appartenenti a detti enti ecclesiastici, si deve accertare, innanzitutto, se si tratta di una persona giuridica pubblica o privata. Nel primo caso, si dovrà poi verificare se i beni da alienare rientrano nel suo

⁴³ V. DE PAOLIS, *I beni temporali della Chiesa*, EDB, 2001, 185 ss.; F. GRANZIAN, *La nozione di amministrazione e di alienazione nel codice di diritto canonico*, Pontificia Università Gregoriana, 2002, 257; F. GRAZIAN, *Patrimonio stabile: istituto dimenticato?* in *Quaderni di diritto ecclesiale* (16) 2003, Milano.

⁴⁴ V. DE PAOLIS, *I beni temporali della Chiesa*, EDB, 2001, 187.

⁴⁵ Risposta del Consiglio Nazionale del Notariato al quesito n. 643-2010/C, *Vendita e atti di straordinaria amministrazione di beni ecclesiastici: due casi concreti*, pubblicato in *exLege* n. 3/4-2010, pagg. 76 ss.

“patrimonio stabile”. Infatti, il can. 1291 – e, si ritiene, il can. 638 § 3 – dispone l’acquisizione dell’autorizzazione (rectius: licentia) ai soli fini dell’alienazione di beni del patrimonio stabile della persona giuridica pubblica.

Perciò, là dove si tratti di bene in quel patrimonio non rientrante, sarà possibile alienarlo senza necessità di autorizzazione, qualunque sia il suo valore, fatta però salva l’ipotesi che le Costituzioni/Statuti o – per gli enti soggetti al Vescovo diocesano – il decreto vescovile ex can. 1281, non comprendano queste alienazioni tra gli atti di straordinaria amministrazione.

La validità delle alienazioni da parte di persone giuridiche canoniche pubbliche di beni costituenti il loro patrimonio stabile (cfr. can. 1291 e can. 638 § 3) e dei negozi che possono peggiorare la loro situazione patrimoniale (cfr. can. 1295) è dunque collegata, in forza del canone 1292, all’esistenza della licentia da rilasciarsi da parte del Vescovo diocesano o dell’autorità competente determinata nelle norme statutarie (cfr. can. 1292 § 1) o del superiore competente ai sensi delle Costituzioni».

Dato il rilievo del patrimonio stabile in merito alla validità dell’atto di alienazione è dunque necessario verificare con accuratezza sia la provenienza giuridica del bene, sia quanto è stato eventualmente disposto dall’Autorità competente al momento del suo acquisto.

Infine, per quanto riguarda la somma oltre la quale è necessaria la licenza dell’Autorità competente e quella oltre la quale è necessaria anche la licenza della Santa Sede occorre far riferimento alla Delibera CEI n. 20 del 27 marzo 1999⁴⁶:

«La somma minima e la somma massima per determinare le competenze di cui al can. 1292, § 1 del Codice di diritto canonico è, rispettivamente, di cinquecento milioni e di due miliardi di lire.

Dal 1° gennaio 2000 le predette somme saranno, rispettivamente, di duecentocinquantamila euro e di un milione di euro».

4.3 La distinzione tra l’Ordinario e l’Autorità competente

Illustrando la disciplina relativa alla licenza necessaria agli amministratori per porre atti diversi dall’amministrazione ordinaria si è già segnalato che:

- l’Ordinario è competente in relazione agli atti di amministrazione straordinaria (can. 1281),
- la più generica “Autorità competente” è evocata in riferimento alle ipotesi di alienazione dei beni del patrimonio stabile (can. 1291),
- il Superiore competente è invece menzionato in relazione agli istituti di

⁴⁶ Notiziario della Conferenza Episcopale Italiana, 1999, 3/92. Poiché il can. 1292 fa salvo quanto disposto per gli istituti religiosi dal can. 638, § 3, per le alienazioni dei loro beni si veda L. SIMONELLI, *L’alienazione dei beni immobili degli istituti di vita consacrata: valutazione ecclesiale e prassi canonica*, in *exLege* 3/2009, pagg. 10 ss.

vita consacrata, religiosa e secolare (can. 638, § 3) nonché alle società di vita apostolica (can. 741).

La definizione di Ordinario è data dal canone 134,

«Col nome di Ordinario nel diritto s'intendono, oltre il Romano Pontefice, i Vescovi diocesani e gli altri che, anche se soltanto interinalmente, sono preposti a una Chiesa particolare o a una comunità ad essa equiparata a norma del can. 368; inoltre coloro che nelle medesime godono di potestà esecutiva ordinaria generale, vale a dire i Vicari generali ed episcopali; e parimenti, per i propri membri, i Superiori maggiori degli istituti religiosi di diritto pontificio clericali e delle società di vita apostolica di diritto pontificio clericali, che possiedono almeno potestà esecutiva ordinaria»

e a tali uffici (in primis Vescovo diocesano, vicario generale e vicario episcopale) è data competenza sia per la generale vigilanza sull'amministrazione di tutte le persone giuridiche pubbliche soggette al Vescovo diocesano (can. 1276)⁴⁷, sia in ordine alla licenza per gli atti di amministrazione straordinaria⁴⁸.

In riferimento agli atti di alienazione e a quelli peggiorativi di valore inferiore alla somma massima⁴⁹, il legislatore ha scelto di affidare la competenza per la prescritta licenza non all'Ordinario ma alla più generica figura dell'*Autorità competente* che poi è puntualmente determinata in relazione al tipo di soggetto giuridico cui l'atto si riferisce (§ 2 del can. 1292):

- per gli enti non soggetti al Vescovo diocesano, l'Autorità competente è individuata dallo statuto,
- per gli enti soggetti al Vescovo diocesano, compete a questi dare la licenza per l'alienazione,
- per gli enti amministrati dallo stesso Vescovo diocesano, non è richiesta alcuna licenza ma solo il consenso del collegio dei consultori e del consiglio per gli affari economici diocesano,
- per gli Istituti diocesani per il sostentamento del clero, oltre alla licenza del Vescovo diocesano è richiesto anche il parere della Conferenza Episcopale Italiana qualora il bene abbia un valore superiore al triplo della somma massima stabilita dalla medesima Conferenza Episcopale⁵⁰.

⁴⁷ Cf IMA, n. 71 *«Per le persone giuridiche non soggette al Vescovo diocesano (ad esempio, associazione pubblica di fedeli riconosciuta a livello nazionale, seminario pontificio), gli altri atti di amministrazione straordinaria, diversi da quelli previsti dal codice, sono determinati esclusivamente dallo statuto. L'autorità ecclesiastica competente a concedere la licenza, se non indicata dallo statuto è quella che ha eretto o riconosciuto la persona giuridica»*.

⁴⁸ Va considerato che ai sensi del can. 476 le competenze dei vicari episcopali possono essere limitate *«o per una parte determinata della diocesi, o per un genere determinato di affari»*: è dunque decisivo l'atto di nomina.

⁴⁹ In tal caso sarebbe necessaria anche la licenza della Santa Sede.

⁵⁰ L. 222/1985, art. 36 *«Per le alienazioni e per gli altri negozi di cui al canone 1295*

Infine, per gli istituti di vita consacrata, religiosa o secolare, nonché per le società di vita apostolica, il riferimento è al Superiore (can. 638, § 3) che il canone 620 così identifica:

«Sono Superiori maggiori quelli che governano l'intero istituto, o una sua provincia, o una parte dell'istituto ad essa equiparata, o una casa sui iuris, e parimenti i loro rispettivi vicari. A questi si aggiungano l'Abate Primate e il Superiore di una congregazione monastica, i quali tuttavia non hanno tutta la potestà che il diritto universale attribuisce ai Superiori maggiori».

Prima di concludere è opportuna un'ultima nota. In riferimento all'alienazione di cui al canone 1291, il canone 1292 menziona il Vescovo diocesano e, ai sensi del § 3 del canone 134, tale riferimento va inteso in senso stretto:

«Quanto viene attribuito nominatamente al Vescovo diocesano nell'ambito della potestà esecutiva, s'intende competere solamente al Vescovo diocesano e gli altri a lui stesso equiparati nel can. 381, § 2, esclusi il Vicario generale ed episcopale, se non per mandato speciale».

Pertanto, qualora il Vescovo diocesano intenda consentire ad un suo vicario episcopale la sottoscrizione della prescritta licenza per l'alienazione, è necessario che gli conferisca un mandato canonico speciale (che non deve essere confuso con l'atto di mandato disciplinato dal codice civile).

del codice di diritto canonico, di valore almeno tre volte superiore a quello massimo stabilito dalla Conferenza episcopale italiana ai sensi del canone 1292, paragrafi 1 e 2, l'Istituto diocesano per il sostentamento del clero dovrà produrre alla Santa Sede il parere della Conferenza episcopale italiana ai fini della prescritta autorizzazione».

IL NUOVO PERIMETRO DELLE ESENZIONI IMU

Il Governo, con la presentazione dell'emendamento n. 91.0.500 alla legge di conversione¹ del decreto legge n. 1/2012, ha inteso modificare le ipotesi di esenzione ICI/IMU previste dall'articolo 7, comma 1, lettera i) del decreto legislativo n. 504/1992.

«Art. 91-bis (Norme sull'esenzione dell'imposta comunale sugli immobili degli enti non commerciali)

1. Al comma 1, lettera i), dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dopo le parole: "allo svolgimento" aggiungere le parole: "con modalità non commerciali".

2. Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'articolo 2 del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013.

3. Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. Con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400 entro 60 giorni dalla conversione del presente provvedimento, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione e gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale.

4. È abrogato il comma 2-bis dell'articolo 7 del decreto legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248».

¹ L. 24.3.2012, n. 27.

In occasione della votazione dell'emendamento in Commissione Industria, il Presidente del Consiglio è personalmente intervenuto precisando che l'intervento del Governo «*persegue una precisa finalità: chiarire in modo definitivo la compatibilità della normativa tributaria italiana con il diritto comunitario [...] La procedura di infrazione avviata in sede europea può essere infatti ragionevolmente superata se gli enti non commerciali sono individuati attraverso un doppio criterio, soggettivo ed oggettivo: il primo, la natura e il fine non lucrativo perseguito dagli stessi enti; il secondo, lo svolgimento da parte dell'ente di attività al di fuori del regime della libera concorrenza di mercato*».

La *ratio* della modifica normativa illustrata con chiarezza dal Presidente, risulta dunque essere la chiave interpretativa della nuova norma:

«Art. 7 - Esenzioni

1. Sono esenti dall'Imposta:

[...]

lett. i) *Gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222*².

1. IL NUOVO AMBITO DELL'ESENZIONE

Fermo restando che l'esenzione dipende ancora dalla destinazione esclusiva dell'immobile a una o più delle nove attività previste dal legislatore già nel 1992 (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, di religione o culto), la novità consiste nel richiedere il loro svolgimento «*con modalità non commerciali*»³, il cui significato univoco dipende – sono le parole del Presidente – dalla possibilità di «*definire con assoluto rigore, trasparenza e linearità l'esatto confine tra attività commerciali e attività non commerciali*».

In riferimento all'attività didattico/scolastica il Presidente ha poi indicato i parametri che sono strettamente necessari per individuare tale confine, così potendo riconoscere quali «*scuole svolgono la propria attività con modalità concretamente ed effettivamente non commerciali*»:

² D.Lgs. 504/1992.

³ Il testo normativo utilizza tre volte la specificazione "non commerciale": nel c. 1 con riferimento alla *modalità di svolgimento dell'attività*, nel c. 2 con riferimento alla *natura dell'attività*, mentre nel c. 3 con riferimento all'*utilizzazione dell'immobile*: sono espressioni che devono essere considerate analoghe?

1. l'attività scolastica deve essere paritaria ai sensi e con i vincoli previsti dall'articolo 1 della legge n. 62/2000⁴;
2. la scuola deve adottare norme non discriminatorie in riferimento alla selezione all'ingresso degli alunni e all'eventuale successiva loro esclusione;
3. *«L'organizzazione dell'ente – anche con specifico riferimento ai contributi chiesti alle famiglie, alla pubblicità del bilancio, alle caratteristiche delle strutture – sia tale da preservare senza alcun dubbio la finalità non lucrativa ed eventuali avanzi non rappresentino profitto, ma sostegno direttamente correlato ed esclusivamente destinato alla gestione dell'attività didattica».*

Un successivo decreto ministeriale definirà in maniera dettagliata i parametri che dovranno essere utilizzati per identificare le «*modalità non commerciali*» in riferimento a ciascuna delle attività agevolate.

Per garantire che l'esenzione non sia illecitamente utilizzata, il Presidente ha anticipato che sarà introdotto un sistema rigoroso di accertamento e verifica che renda «*effettiva la garanzia di tutela per gli enti non profit e pienamente efficace il controllo rispetto ad eventuali abusi o violazioni*».

2. DALLA RATIO ALLA NORMA

L'intervento del Presidente offre preziose indicazioni circa l'adeguata interpretazione del concetto di "modalità non commerciali":

⁴ «*La parità è riconosciuta alle scuole non statali che ne fanno richiesta e che, in possesso dei seguenti requisiti, si impegnano espressamente a dare attuazione a quanto previsto dai commi 2 e 3:*

a) un progetto educativo in armonia con i principi della Costituzione; un piano dell'offerta formativa conforme agli ordinamenti e alle disposizioni vigenti; attestazione della titolarità della gestione e la pubblicità dei bilanci;

b) la disponibilità di locali, arredi e attrezzature didattiche propri del tipo di scuola e conformi alle norme vigenti;

c) l'istituzione e il funzionamento degli organi collegiali improntati alla partecipazione democratica;

d) l'iscrizione alla scuola per tutti gli studenti i cui genitori ne facciano richiesta, purché in possesso di un titolo di studio valido per l'iscrizione alla classe che essi intendono frequentare;

e) l'applicazione delle norme vigenti in materia di inserimento di studenti con handicap o in condizioni di svantaggio;

f) l'organica costituzione di corsi completi: non può essere riconosciuta la parità a singole classi, tranne che in fase di istituzione di nuovi corsi completi, ad iniziare dalla prima classe;

g) personale docente fornito del titolo di abilitazione;

h) contratti individuali di lavoro per personale dirigente e insegnante che rispettino i contratti collettivi nazionali di settore».

1. consente infatti di escludere che le “modalità non commerciali” possano essere identificate con le “attività non commerciali” il cui perimetro è determinato – in negativo – dal combinato disposto degli articoli 4 del D.P.R. 633/1972 e 55 del D.P.R. 917/1986 che qualifica commerciali tutte le prestazioni di servizi rese attraverso una struttura organizzata e contro corrispettivi. La conferma della impossibilità di identificare le “modalità” con le “attività” non commerciali è attestata anche dalla circostanza che alcune delle attività agevolate richiedono una struttura “ben” organizzata (per es. le scuole, gli ospedali, le RSA) e sono rese contro corrispettivi (versati dagli utenti e/o dall’ente pubblico);
2. ma soprattutto attribuisce – di fatto – all’inciso “modalità non commerciali” il significato di “non lucratività” nel senso che in ordine al diritto all’agevolazione:
 - assume rilievo “la natura e il fine non lucrativo” dagli enti agevolati,
 - sono richieste garanzie tali «*da preservare senza alcun dubbio la finalità non lucrativa*» dell’attività nel senso che eventuali avanzi non rappresentino profitto ma siano destinati a sostenere l’attività agevolata.

Il concetto di *non lucratività* così puntualizzato dall’intervento del Presidente si rivela essere il criterio cardine in forza del quale identificare gli immobili che meritano l’esenzione.

Infatti il requisito della *non lucratività* del soggetto e dell’organizzazione (cioè della modalità concreta di svolgimento dell’attività) comporta che l’agevolazione sia riservata solo a quelle modalità di svolgimento delle attività che garantiscono un significativo beneficio per la collettività, beneficio assicurato anche attraverso la previsione di sempre maggiori ed essenziali vincoli operativi e strutturali imposti per legge o in via amministrativa.

Per esempio, rimanendo in ambito scolastico, l’esenzione dall’IMU è riconosciuta solo in riferimento a quegli immobili nei quali l’attività scolastica è svolta da un soggetto che, oltre ad offrire le garanzie richieste per la parità, non può utilizzare gli eventuali avanzi di gestione se non per reinvestirli nella medesima attività al fine di ampliare l’offerta, provvedere alla manutenzione dell’immobile e contenere il contributo a carico delle famiglie.

Da ultimo la lettura che assimila le “modalità non commerciali” alla “non lucratività”, non solo in riferimento allo svolgimento dell’attività ma anche in relazione ai soggetti che la gestiscono, è coerente con la volontà del legislatore del 1992 di riconoscere l’esenzione all’intero mondo del *non profit* che allora era pacificamente identificato con l’ambito degli enti non commerciali.

3. LA VERIFICA CONCRETA NON SOLO ASTRATTA

Questo interessante e nuovo criterio introdotto per identificare gli immobili meritevoli di esenzione, esige che il decreto ministeriale definisca un sistema di verifica e di controllo articolato su tre livelli:

1. in ordine all'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione dell'esenzione è necessario che siano precisati con maggior chiarezza possibile i criteri che declinano la *non lucratività* con riferimento a ciascuna attività;
2. in riferimento alla dichiarazione richiesta al soggetto passivo occorre che siano precisati i dati e i documenti utili ad attestare la *non lucratività* dell'attività svolta nell'immobile (o in una sua porzione);
3. in relazione ai controlli effettuati dal comune devono essere precisati i dati e gli elementi che possono essere richiesti al contribuente a dimostrazione della effettiva *non lucratività* dell'attività esercitata nell'immobile o sua porzione.

L'articolo integra quanto riportato in
"La gestione e l'amministrazione della parrocchia" cap. 10, par. 5
come sostituito da exLege 3/2011

LA RIVALUTAZIONE DEI TERRENI: ANCORA POCHE SETTIMANE PER VALUTARE LA CONVENIENZA

Scade il *prossimo 30 giugno* il termine per aderire alla rivalutazione dei terreni agricoli e delle aree edificabili allo scopo di affrancare la *plusvalenza* che quasi sempre si origina in caso di vendita e che deve essere assoggettata a tassazione ai fini delle imposte dirette nella categoria dei *redditi diversi*.

Ricordiamo che la rivalutazione può essere effettuata dagli enti non commerciali, limitatamente ai terreni posseduti al di fuori dell'ambito imprenditoriale con riferimento ai terreni agricoli e alle aree edificabili *posseduti alla data del 1° luglio 2011*.

Per effettuare la rivalutazione occorre far redigere ad un tecnico abilitato una *perizia giurata di stima* entro il 30 giugno 2012. Entro la stessa data deve essere *versata l'imposta sostitutiva* pari al 4% del valore del terreno risultante dalla perizia. L'imposta può essere versata in un'unica soluzione o in tre rate annuali di pari importo, maggiorate degli interessi.

Il tema è stato trattato analiticamente nella *Guida Operativa* di *exLege* n. 1/2011, a cui rinviamo¹; in questa sede ci limitiamo, oltre a far memoria dei casi in cui è opportuno valutare la convenienza della rivalutazione, a segnalare una recente Sentenza della Corte di Cassazione, più favorevole rispetto all'interpretazione dell'Agenzia delle entrate.

1. QUANDO CONVIENE LA RIVALUTAZIONE

Naturalmente non vi è alcun valido motivo per rivalutare un terreno che l'ente continuerà a conservare nel proprio patrimonio, mentre può essere conveniente effettuare la rivalutazione per quelli che dovranno essere alienati e che, ai sensi dell'articolo 67 del TUIR, costituiscono presupposto per la realizzazione di plusvalenze².

¹ La Guida Operativa è disponibile all'indirizzo www.chiesadimilano.it/exlege.

² Ciò non si verifica quasi mai se il terreno oggetto di vendita è agricolo, dal mo-

Il pagamento dell'imposta sostitutiva, infatti, consente di ridurre o addirittura azzerare la plusvalenza tassabile, che è costituita dalla differenza tra il prezzo di vendita del bene e il suo costo fiscalmente riconosciuto; mentre per i terreni affrancati tale costo è quello di mercato come risulta dalla perizia, negli altri casi è quello stabilito dall'articolo 68 del TUIR, di norma molto inferiore.

a) Area edificabile

La rivalutazione risulta *quasi sempre conveniente nel caso di aree edificabili* dal momento che il prezzo di vendita è in genere significativo e il valore fiscale "ordinario" è invece solitamente modesto, soprattutto se l'ente ha acquisito il terreno quando era ancora agricolo³.

Si tenga presente che tanto la prassi quanto la giurisprudenza concordano nel non considerare edificabili le aree contraddistinte *da vincoli di inedificabilità* derivanti dalla destinazione ad utilizzi meramente pubblicistici, come verde pubblico e attrezzature pubbliche, destinazioni che precludono ai privati forme di trasformazione del suolo riconducibile alla nozione tecnica di edificazione o che consentono solo interventi funzionali ad assicurare la fruizione pubblica degli spazi⁴. Diverso, invece, il caso delle aree destinate a *standards* urbanistici: l'edificabilità "fiscale" non è esclusa dalla presenza di vincoli urbanistici che eventualmente incidono solo sul valore dell'area⁵.

b) Fabbricati assimilati ad area edificabile

In alcuni casi anche i *fabbricati* possono essere assimilati alle aree edificabili; si tratta di quelli che rientrano nei *Piani di recupero* e di quelli *in costruzione*. Nel primo caso il Piano di recupero (da cui discende la possibilità di sviluppare, in termini di incremento, le cubature esistenti) deve prevedere la demolizione⁶; nel secondo caso occorre riferirsi al criterio indicato dall'articolo 2645, comma 6 del codice civile che individua il mo-

mento che in questi casi la plusvalenza non si realizza se il bene è pervenuto per eredità o legato oppure se l'immobile è posseduto da oltre 5 anni, tenendo conto, nel caso di immobili ricevuti in donazione, che il periodo di 5 anni decorre dalla data di acquisizione da parte del donante.

³ Si tenga presente che in forza di una norma di interpretazione autentica il terreno si considera edificabile a seguito dell'adozione da parte del comune dello strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'approvazione da parte della regione e dall'adozione degli strumenti attuativi (cf art. 36, c. 2, D.L. 4.7.2006, conv. L. 4.8.2006, n. 248).

⁴ Cf Cass. Sent. 2272/1999, 7258/2001, 11741/2006, 24585/2006, 13917/2007; Ris. 17.10.1997, n. 209/E, 2.12.2008, n. 460/E.

⁵ Cf Cass. Sent. 19131/2007, 4498/2012.

⁶ Secondo l'Amministrazione finanziaria in tal caso l'oggetto della compravendita non sono i fabbricati, «*ma l'area su cui gli stessi insistono, riqualificata in relazione alla potenzialità edificatoria in corso di definizione*» (Ris. 395/E/2008).

mento genetico del fabbricato nel completamento del rustico, cioè nel fabbricato allo stato grezzo, comprensivo dei tamponamenti esterni (muri perimetrali), di quelli divisori tra le varie unità immobiliari e della copertura (tetto o lastrico solare)⁷.

c) Terreni lottizzati

Nel caso di *terreni oggetto di lottizzazione* la rivalutazione risulterà presumibilmente conveniente se il terreno è stato *acquistato oltre 5 anni prima* della firma della convenzione di lottizzazione; in questo caso, infatti, si assume come prezzo di acquisto (quindi come costo fiscalmente riconosciuto) il valore normale dell'area nel quinto anno anteriore. Se, invece, il terreno è *pervenuto a titolo gratuito* il costo fiscale è costituito dal valore alla data di inizio della lottizzazione; in questo caso, perciò, è probabile che non vi sia convenienza a rivalutare il bene.

Potrebbe risultare conveniente rivalutare anche i terreni espropriati, ceduti volontariamente nel corso di procedimenti espropriativi oppure oggetto di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni d'urgenza divenute illegittime⁸ (si tratta dei terreni destinati ad opere pubbliche o ad infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di tipo A, B, C, D di cui al D.M. 2.4.1968, n. 1444, definite dagli strumenti urbanistici ovvero ad interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare di cui alla L. 18.4.1962, n. 167).

d) Terreni già rivalutati

Potrebbe risultare conveniente rivalutare anche un terreno per il quale si era già proceduto ad una precedente rivalutazione, in quanto si è verificato l'aumento o la diminuzione del valore precedentemente affrancato. Nel primo caso la convenienza del nuovo affrancamento è evidente: ha lo scopo di usufruire di un valore più elevato da utilizzare come costo deducibile.

Il secondo, quello di "rivalutare al ribasso" conviene perché la norma stabilisce che se nell'atto di trasferimento è indicato un valore inferiore a quello rivalutato, tornano applicabili le regole ordinarie di determinazione delle plusvalenze⁹. In pratica, se nel periodo che intercorre tra il momento della valorizzazione del terreno nella perizia e quello della sua alienazione il bene ha perduto valore e di conseguenza il prezzo di vendita è inferiore al valore della perizia, gli effetti della rivalutazione sono sconosciuti e la plusvalenza torna a computarsi assumendo il costo fiscale originario, determinato in base ai criteri ordinari del TUIR.

In questi casi la convenienza è accentuata dalla nuova disciplina intro-

⁷ È quanto precisato dall'Agenzia delle entrate con la Ris. 23/E del 28.1.2009.

⁸ Cf art. 11, c. 5, L. 413/1991; la Circ. 81/E/2001 ha esplicitamente indicato questa tipologia di terreni tra quelli per i quali si può rivalutare il valore ai fini fiscali.

⁹ Cf Circ. 81/E/2002.

dotta dal decreto legge 70/2011 che ha finalmente ammesso la possibilità di compensare l'imposta precedentemente versata con quella dovuta in relazione al nuovo affrancamento; in precedenza, invece, era consentito solamente chiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva già versata, mentre quella derivante dal nuovo affrancamento doveva essere versata per intero.

Se l'imposta già versata è superiore a quella dovuta per la nuova rivalutazione (circostanza che si verifica quando il terreno ha perduto valore tra il primo e il secondo affrancamento) non sarà possibile recuperare la differenza dal momento che la compensazione si può utilizzare fino a concorrenza della nuova imposta dovuta e che in relazione al rimborso la norma prevede che il suo importo «*non può essere comunque superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata*».

2. RIVALUTAZIONE VALIDA ANCHE POST CESSIONE

La Corte di Cassazione¹⁰, in contrasto con l'orientamento espresso dall'Agenzia delle entrate ha stabilito che la rivalutazione è valida ed efficace anche se la perizia è asseverata dopo la cessione dei beni, purché entro il termine stabilito per l'adesione (nel nostro caso il 30 giugno 2012).

L'Amministrazione finanziaria¹¹ ritiene che il valore determinato dalla perizia possa essere assunto come valore iniziale per il calcolo delle plusvalenze, ma soltanto per quelle realizzate successivamente alla asseverazione dell'atto di stima, fermo restando il termine fissato per la scadenza del pagamento dell'imposta sostitutiva; pertanto la vendita deve avvenire dopo l'asseverazione della perizia, anche se non necessariamente prima del pagamento dell'imposta sostitutiva versata entro il termine prescritto. Secondo l'Agenzia delle entrate, infatti, gli immobili devono ancora risultare in possesso del contribuente alla data in cui viene asseverata la perizia di stima in quanto la legge prevede che il valore indicato dal perito costituisce valore minimo di riferimento ai fini delle imposte d'atto (registro, ipotecaria e catastale).

La Cassazione, invece, confermando il giudizio delle Commissioni tributarie¹², ha stabilito che l'affrancamento esplica i suoi effetti anche se la vendita avviene prima dell'asseverazione della perizia.

Come evidenziato dai primi giudici tributari la norma «*non esige che la perizia di stima venga redatta e giurata prima della vendita*», ma richiede solo «*che la redazione della perizia e il suo giuramento debbano farsi nel*

¹⁰ Sent. 30729 del 30.12.2011.

¹¹ Cf Circ. 1.2.2002, n. 15/E.

¹² CTP di Parma, Sent. 4/4/06 e CTR dell'Emilia Romagna, Sez. Staccata di Parma, Sent. 59/23/07. Analogamente hanno deciso la CTP di Novara con Sent. 65/06/08 e la CTR Piemonte con Sent. 87 del 23.9.2010.

termine» fissato per l'adesione alla rivalutazione, «in tal modo venendosi ad escludere una relazione temporale rigorosa tra perizia e rogito di trasferimento».

La Corte di Cassazione, avvalorando le argomentazioni delle Commissioni tributarie, sostiene che la tesi dell'Agenzia delle entrate «*non ha supporto nel testo normativo, né può giovare di alcun fondamento logico*». Inoltre, evidenziano i Giudici, «*essa è espressa in una circolare, che è peraltro priva di efficacia normativa*»¹³.

¹³ I documenti di prassi della Pubblica Amministrazione hanno natura di atti meramente interni che non possono spiegare alcun effetto giuridico nei confronti di soggetti estranei alla Pubblica Amministrazione. La giurisprudenza è unanime nel sostenere che le circolari interpretative diffuse dall'Amministrazione finanziaria, non costituendo fonte di diritto, non vincolano né i contribuenti, né (tantomeno) i giudici (cf da ultimo Cass. Sent. 14619/2000 e 29401/2011).

ULTIMO ANNO PER USUFRUIRE DEL "BONUS ENERGIA"

Gli enti che hanno in programma interventi di riqualificazione energetica sugli edifici hanno solo poco più di sei mesi per poter usufruire del cosiddetto "bonus energia", cioè la detrazione d'imposta che consente di recuperare dalle imposte sui redditi il 55% del costo sostenuto.

Infatti il decreto legge 201/2011¹, nel prorogare per tutto il 2012 l'agevolazione (che avrebbe dovuto cessare con il 31 dicembre 2011) ha stabilito che a partire dal prossimo anno questa detrazione verrà ridotta al 36% e sarà riferita solo all'IRPEF potendo quindi essere utilizzata solo dalle persone fisiche e non anche dagli enti².

Le spese effettuate dagli enti dopo la fine di quest'anno quindi non saranno più detraibili o, nella migliore delle ipotesi, qualora il legislatore decidesse di estendere la nuova detrazione dai soggetti IRPEF a quelli IRES, è presumibile che la misura della stessa non sarebbe più del 55%, ma del 36%.

Ricordiamo che gli enti non commerciali possono usufruire della detrazione, indipendentemente dalla circostanza che gli immobili oggetto degli interventi afferiscano alla sfera istituzionale o a quella dell'attività commer-

¹ Conv. L. 214/2011.

² L'art. 4, del D.L. 201/2011 introduce nel TUIR l'art. 16-bis – *Detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici*, che fa entrare a regime la detrazione del 36% dall'IRPEF per le spese di recupero del patrimonio edilizio (fino ad ora prevista solo temporaneamente) e che, a far data dal 1° gennaio 2013, ingloba anche l'agevolazione fiscale per la riqualificazione energetica del patrimonio edilizio; la lett. h) del citato articolo prevede infatti la detrazione per la «realizzazione di opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia. Interventi che possono essere realizzati anche in assenza di opere edilizie propriamente dette, acquisendo idonea documentazione attestante il conseguimento di risparmi energetici in applicazione della normativa vigente in materia».

ziale eventualmente esercitata³. Si ricordi, però, che il beneficio fiscale consiste nella detrazione dall'IRES degli oneri ammessi; perché sia di fatto utilizzabile, perciò, è necessario che la dichiarazione dei redditi dell'ente evidenzii un debito d'imposta derivante, indifferentemente, da qualunque categoria di reddito.

Gli interventi agevolati sono quelli effettuati su edifici, parti di edifici o unità immobiliari *esistenti*. Le spese possono riguardare tanto gli immobili *posseduti* (in proprietà o altro diritto reale), quanto gli immobili *detenuti* (in locazione o comodato, ad esempio).

Gli interventi agevolati sono suddivisi in quattro tipologie per ciascuna delle quali è stabilito un tetto massimo di detraibilità:

- interventi di riqualificazione energetica che ottengono un valore limite di fabbisogno di energia primaria annuo per la climatizzazione invernale non superiore a determinati valori (i parametri cui far riferimento sono quelli definiti con decreto del ministro dello Sviluppo economico dell'11 marzo 2008, così come modificato dal decreto 26 gennaio 2010); il valore massimo della detrazione è pari a 100.000 euro;
- interventi riguardanti strutture opache verticali, strutture opache orizzontali (coperture e pavimenti), finestre comprensive di infissi, fino a un valore massimo della detrazione di 60.000 euro. La condizione per fruire dell'agevolazione è che siano rispettati i requisiti di trasmittanza termica U, espressa in W/m²K, in un'apposita tabella (i valori di trasmittanza sono stati definiti con il decreto del ministro dello Sviluppo economico dell'11 marzo 2008, così come modificato dal decreto 26 gennaio 2010). In questo gruppo rientra anche la sostituzione dei portoni d'ingresso, a condizione che si tratti di serramenti che delimitano l'involucro riscaldato dell'edificio verso l'esterno o verso locali non riscaldati e risultino rispettati gli indici di trasmittanza termica richiesti per la sostituzione delle finestre;
- installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda per usi domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno di acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici e università; il valore massimo della detrazione è di 60.000 euro;
- interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione; la detrazione spetta fino a un valore massimo di 30.000 euro. Dal 1° gennaio 2008 l'agevolazione si applica anche alle spese relative alla sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con pompe di calore ad alta efficienza e con impianti geotermici a bassa entalpia. A quelli già previsti il decreto legge 201/2011 ha aggiunto la sostituzione di caldaie tradizionali con caldaie a pompa di calore, dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria.

³ Si vedano il Decreto 19.2.2007 e la Circ. 36/E/2007.

Per una più puntuale illustrazione della normativa si veda la *Guida operativa* allegata ad *exLege 3-4/2010*, nella versione *online* aggiornata con le novità introdotte dal decreto legge 201 del 2011.

L'articolo integra quanto riportato in
“La gestione e l'amministrazione della parrocchia” cap. 10, par. 3.10.3.

LA RATEAZIONE NEL PAGAMENTO DEI TRIBUTI

Ci siamo già occupati in passato dei tributi che possono essere rateizzati, ma a seguito delle modifiche introdotte con il decreto legge n. 70 del 13 maggio 2011 (conv. L. 106/2011, c.d. decreto sviluppo) e con il decreto legge n. 98 del 6 luglio 2011 (conv. L. 111/2011, c.d. decreto per la stabilizzazione), con il decreto legge n. 201 del 6 dicembre 2011 (conv. L. 214/2011, c.d. decreto salva Italia) e con il decreto legge n. 16 del 2 marzo 2012 (in corso di conversione, c.d. decreto semplificazioni fiscali), riteniamo che sia opportuno fare il punto sugli aspetti più significativi della disciplina che risulta attualmente in vigore.

1. LA RATEAZIONE NELLE IPOTESI DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE, CONCILIAZIONE GIUDIZIALE E ACQUIESCENZA ALL'ACCERTAMENTO

Le somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione (art. 8, D.Lgs. 19.6.1997, n. 218) e della conciliazione giudiziale (art. 48, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546) devono essere versate, per il perfezionamento del relativo atto, entro il termine di venti giorni dalla firma dello stesso, mediante delega ad una banca autorizzata o tramite il concessionario della riscossione del domicilio fiscale del contribuente.

Il versamento delle somme dovute può essere anche rateizzato in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o, in caso di importi superiori a euro 51.645,69, in un massimo di dodici rate trimestrali di pari importo. In questo caso l'adesione si perfeziona con il versamento della prima rata.

Nella previgente disciplina per le rate successive alla prima, complessivamente superiori a 50.000 euro, il contribuente era tenuto anche a prestare idonea fideiussione, per perfezionare l'adesione o la conciliazione (art. 8, c. 2, D.Lgs. 218/1997 e art. 48, c. 3, D.Lgs. 546/1992, in vigore fino al 5.7.2011).

* Avvocato, esperto nel contenzioso tributario.

Il decreto legge 98 del 6 luglio 2011¹, nell'intento di evitare ai contribuenti gli ulteriori costi delle garanzie per il pagamento rateale delle imposte, ha riscritto gli articoli appena menzionati abrogando l'obbligo di prestare la fideiussione. Nello stesso tempo, tuttavia, per salvaguardare la tempestività della riscossione dei tributi, ha modificato anche l'articolo 8, comma 3-*bis* del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 e l'articolo 48, comma 3-*bis*, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, nel senso che in caso di mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima, entro il termine per il pagamento della successiva, l'Agenzia delle entrate iscrive a ruolo l'importo di tutte le residue somme dovute, dei relativi interessi e della sanzione prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 18 dicembre 1997, applicata in misura doppia (60%) sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

La soppressione dell'obbligo della garanzia e la nuova disciplina prevista per il mancato pagamento delle rate successive alla prima, trovano applicazione anche all'istituto dell'"acquiescenza"², disciplinato dall'articolo 15 del decreto legislativo n. 218/1997, che rinvia espressamente ai commi 2 e 3-*bis* dell'articolo 8.

La disciplina del mancato pagamento delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si applica anche ai casi di adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio (art. 5, c. 1-*ter*, del D.Lgs. 218/1997) e adesione ai verbali di constatazione (art. 5-*bis*, c. 3 del D.Lgs. 218/1997) per effetto del richiamo che le rispettive norme fanno alle disposizioni dell'articolo 8 del decreto legislativo 218/1997. Occorre far presente che per questi istituti, fin dalla loro originaria introduzione nell'ordinamento, era prevista la possibilità di usufruire della rateazione senza la prestazione di garanzie fideiussorie per il pagamento delle rate successive alla prima, quale che ne fosse il valore.

Naturalmente nei casi di pagamento rateale, per i versamenti effettuati con ritardo, ma entro il termine di scadenza della rata successiva, il contribuente può conservare il beneficio della rateazione, originariamente concessa, versando oltre alla rata anche gli interessi legali, maturati dalla originaria scadenza alla data di versamento, e la relativa sanzione prevista, a titolo di ravvedimento, dall'articolo 13 del decreto legislativo 472 del 18 dicembre 1997³.

Le norme introdotte dal decreto legge n. 98/2011, come precisa il comma 20 dell'articolo 23, non si applicano alle adesioni, alle acquiescenze ed alle conciliazioni giudiziali già perfezionate alla data di entrata in vigore del

¹ Cf art. 23, cc. 17, 18, 19 e 20.

² L'istituto della acquiescenza si configura quando il contribuente rinuncia sia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione, sia a formulare istanza di accertamento con adesione e provvede a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute.

³ Cf Circ. n. 41/E del 5.8.2011, punto 4, 13° capoverso.

decreto (6.7.2011); a queste ultime si applicano integralmente le discipline previgenti, per quanto riguarda il perfezionamento degli istituti e le sanzioni comminabili in caso di ritardato pagamento delle rate versate prima della entrata in vigore delle nuove disposizioni.

Le disposizioni di cui ai commi 17 e 18 si applicano anche agli accertamenti esecutivi ed agli atti di rideterminazione degli importi dovuti, previsti dall'articolo 29, decreto legge 78/2010. In presenza di questi atti, è bene ricordarlo, nei casi di mancato pagamento non si utilizza il ruolo, che è sostituito appunto dall'adozione degli atti con l'intimazione ad adempiere all'obbligo del pagamento delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, applicata in misura doppia, sul residuo importo del tributo da versare⁴.

2. LA RATEAZIONE A SEGUITO DELLE COMUNICAZIONI DI IRREGOLARITÀ

L'articolo 3-*bis* del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, prevede la possibilità, per i contribuenti ed i sostituti d'imposta, di rateizzare le somme dovute a seguito dell'attività di controllo e liquidazione delle dichiarazioni, effettuata ai sensi degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nonché di rateizzare le somme scaturenti dalla liquidazione dei redditi soggetti a tassazione separata.

Si tratta dei controlli automatici e formali a seguito dei quali gli uffici inviano al contribuente le c.d. comunicazioni di irregolarità.

L'importo rateizzabile è rappresentato necessariamente dall'intero debito esposto in comunicazione, comprensivo degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo e delle sanzioni per ritardati od omessi versamenti. Ad ogni singola comunicazione corrisponde un distinto e autonomo piano di rateazione.

È stato espressamente abrogato l'obbligo di prestare garanzia fideiussoria o concedere ipoteca volontaria di primo grado su beni immobili di esclusiva proprietà, per le somme da rateizzare superiori a cinquantamila euro⁵.

Le somme dovute possono essere versate in un numero massimo di sei rate trimestrali, ovvero, se superiori a cinquemila euro, in un numero massimo di venti rate trimestrali. Le rate previste possono essere di pari importo o anche di importo decrescente, fermo restando il numero massimo previsto.

L'importo della prima rata deve essere versato entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione. Le altre rate trimestrali scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

⁴ Cf Circ. 41/E, punto 4.

⁵ L. 22.12. 2011, art. 10, c. 13-*decies*.

Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi del 3,5 per cento annuo, che decorrono dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione e vanno calcolati fino al giorno di scadenza di ogni singola rata, secondo la seguente formula:

$$\frac{\text{importo rata} \times 0,035 \text{ (interessi)} \times \text{numero giorni}}{365}$$

Il mancato pagamento della prima rata entro il termine previsto di 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, ovvero il mancato pagamento, anche di una sola delle rate diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dalla rateazione e l'importo dovuto per imposte, interessi e sanzioni in misura piena, viene iscritto a ruolo, dopo aver dedotto quanto già versato dal contribuente.

Il tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di versamento della rata successiva comporta l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni, commisurata all'importo della rata versata in ritardo, e degli interessi legali. Per evitare l'iscrizione a ruolo il contribuente deve effettuare il pagamento entro il termine di versamento della rata successiva avvalendosi del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni.

Qualora sia incorso nella decadenza dalla rateazione ed abbia ricevuto la cartella di pagamento delle somme iscritte a ruolo, il contribuente può usufruire della rateazione del ruolo per momentanea difficoltà economica, descritta nel paragrafo successivo⁶.

3. LA RATEAZIONE DEI RUOLI

Secondo gli articoli 19 del D.P.R. n. 602/1973 e 26 del decreto legislativo n. 46/1999, come modificati dall'articolo 36, commi 2-*bis* e 2-*ter*, del decreto legge n. 248/2007, convertito dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, agli agenti della riscossione è attribuito il potere di dilazionare il pagamento delle somme iscritte a ruolo dagli organi dello Stato⁷, dalle Agenzie istituite dallo Stato e dagli altri enti pubblici.

La disciplina si estende, pertanto, anche alle entrate riscosse a mez-

⁶ Questa possibilità che era espressamente vietata nell'art. 3-*bis*, c. 7, in vigore fino al 1.3.2012, è stata ammessa con l'abrogazione, appunto, del c. 7, ad opera del D.L. n. 16 del 2.3.2012.

⁷ Con l'eccezione delle pene pecuniarie, già rateizzate in sede penale, di cui all'art. 236, c. 1 del D.P.R. 30.5.2002, n. 115.

zo ruolo, a favore di enti pubblici (es. INPS) per le quali, tuttavia, è riconosciuta all'ente creditore la facoltà di disporre in proprio la rateazione, previa comunicazione (30 giorni prima) all'agente della riscossione competente, in ragione della sede legale dello stesso ente.

Accanto alle modifiche intervenute nella competenza a concedere la dilazione, ricordiamo i punti di maggiore interesse della disciplina vigente in materia:

- il pagamento può essere dilazionato fino ad un massimo di 72 rate mensili (art. 19, c. 1, D.P.R. n. 602/1973);
- è possibile, attualmente, ottenere la rateazione del ruolo anche dopo l'inizio della procedura esecutiva;
- non è più contemplata la possibilità di ottenere la sospensione della riscossione, prevista in precedenza;
- attualmente è possibile ottenere la rateazione del ruolo, qualunque sia l'importo dello stesso, senza l'obbligo di prestare idonea garanzia (fideiussione, ipoteca, ecc.) (art. 19 c. 1).

La normativa citata, pertanto, prevede che il debitore in temporanea situazione di obiettiva difficoltà possa chiedere all'agente della riscossione la ripartizione del pagamento fino ad un massimo di 72 rate mensili.

Nel caso in cui sia stata concessa la rateazione e la situazione di obiettiva difficoltà sia peggiorata, la dilazione può essere prorogata, per una sola volta, per un ulteriore periodo e fino ad un massimo di settantadue mesi, a condizione che non sia intervenuta decadenza.

Al momento dell'introduzione di questa facoltà, con il citato decreto legge n. 248/2007, Equitalia aveva stabilito che, per i debiti fino a 5.000 euro, la dilazione sarebbe stata concessa senza la necessità di allegare alcun documento idoneo a comprovare lo stato di difficoltà economica (direttiva Equitalia del 13.5.2008, n. 17).

Con la direttiva n. 7 del 1° marzo 2012, Equitalia ha elevato da 5.000 a 20.000 euro la soglia di debito fino alla quale la rateazione può essere concessa a semplice istanza di parte.

Di conseguenza, le domande di rateazione per importi fino a 20.000 euro saranno accettate da Equitalia senza la necessità di dover allegare alcuna documentazione per dimostrare la situazione di temporanea obiettiva difficoltà economica; il numero massimo delle rate concedibili in tali casi è stato elevato a 48, fermo restando, in ogni caso, che l'importo di ciascuna rata non potrà essere inferiore a 100 euro, salvo casi di particolari difficoltà da esaminare, da parte delle singole strutture di Equitalia, coinvolgendo i livelli superiori di responsabilità.

4. RIDUZIONE DELLE SANZIONI IN PRESENZA DI LIEVI RITARDI

Come è noto, per il mancato pagamento, totale o parziale, dei versamenti in acconto, dei versamenti periodici, di conguaglio o a saldo dell'im-

posta risultante dalla dichiarazione, il contribuente è soggetto alla sanzione pari al 30 per cento degli importi non versati.

Prima dell'entrata in vigore del decreto legge 98/2011, la norma (art. 13, D.Lgs. 471/1997) prevedeva anche che, per i ritardi non superiori a 15 giorni, la sanzione fosse ridotta ad 1/15 per ogni giorno di ritardo, ma solo per versamenti riguardanti crediti assistiti da forme di garanzia reale o personale, previste dalla legge o riconosciute dall'Amministrazione Finanziaria.

Nell'intento di «rendere il sistema sanzionatorio più graduale rafforzando l'aderenza della sanzione stessa alla gravità dell'adempimento»⁸, l'articolo 23 del decreto legge, ha modificato l'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 471/1997, eliminando ogni riferimento alla tipologia dei versamenti ed estendendo la nuova misura ridotta della sanzione alla generalità dei versamenti che vengono eseguiti entro 15 giorni dalla scadenza ordinaria.

Per ogni versamento effettuato in ritardo, pertanto, l'Amministrazione Finanziaria applicherà, in via ordinaria, la sanzione del 30% e, se il ritardo non supera i 15 giorni, applicherà la sanzione ridotta del 2% per ogni giorno di ritardo, che corrisponde alla sanzione ordinaria del 30% ridotta ad 1/15 ($30 \times 1/15$).

Ad un versamento di 500 euro, effettuato, ad esempio, con 5 giorni di ritardo, verrà applicata una sanzione di 50 euro, pari al 2% (ovvero 1/15 del 30%) per ogni giorno di ritardo; al quindicesimo giorno di ritardo la sanzione tornerà ad essere pari al 30%.

5. RIDUZIONE DELLE SANZIONI PER LIEVI RITARDI CON IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

La norma in esame (art. 13, D.Lgs. 471/1997) ha espressamente confermato, in aggiunta alla riduzione della sanzione descritta, quella disposta dall'articolo 13, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 472 del 1997, per i casi di ravvedimento operoso.

Pertanto, se il contribuente utilizzerà il ravvedimento operoso, potrà usufruire oltre che della sanzione ridotta del 2% per ogni giorno di ritardo fino al quindicesimo giorno, anche della riduzione della sanzione stabilita dalla legge sul ravvedimento operoso, pari ad un decimo della sanzione prevista.

Per rimanere all'esempio già riportato, per il ritardo di 5 giorni nel pagamento di 500 euro verrà applicata una sanzione del 2% per ogni giorno di ritardo, in forza dell'articolo 13 del decreto legislativo 471/1997, ulteriormente ridotta al 10%, in forza dell'articolo 13 del decreto legislativo 472/1997: la sanzione da versare sarà pari non più a 50 euro (= 2% di 500 euro per ogni giorno di ritardo), ma a 5 euro (1/10 del 2% di 500 euro per ogni giorno di ri-

⁸ Relazione governativa al D.L. 6.7.2011, n. 98.

tardo). In questo caso, al quindicesimo giorno, la sanzione sarà pari complessivamente al 3 per cento, in forza della sola riduzione da ravvedimento operoso, essendo esaurito l'effetto della riduzione per il ritardo lieve.

Ricordiamo che, secondo la disciplina del ravvedimento in vigore dal 1° febbraio 2011, la sanzione prevista in via ordinaria nella misura del 30% dell'importo omesso, è ridotta:

- a) ad un decimo del minimo, se il versamento viene eseguito entro trenta giorni dalla scadenza del termine;
- b) ad un ottavo del minimo, se il versamento avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la presentazione di una dichiarazione, entro un anno dall'omissione o dall'errore.

In conclusione un contribuente che non effettua un versamento dovuto, può rimediare attraverso il ravvedimento operoso, secondo le seguenti tre possibilità:

1. versando, entro il 14° giorno successivo alla scadenza originaria, oltre alle imposte dovute ed ai relativi interessi, la sanzione dello 0,2% per ogni giorno di ritardo;
2. versando, dal 15° giorno successivo alla scadenza originaria ed entro il 30° giorno, oltre alle imposte dovute ed ai relativi interessi, la sanzione del 3% (pari ad 1/10 del minimo);
3. versando, dal 31° giorno successivo alla scadenza ed entro il termine di presentazione della dichiarazione o, quando non è prevista la presentazione di una dichiarazione, entro un anno, oltre alle imposte dovute ed ai relativi interessi, la sanzione del 3,75% (pari ad 1/8 del minimo).

RAVVEDIMENTO OPEROSO + RIDUZIONE DELLA SANZIONE PER LIEVI RITARDI	entro 14 giorni	SANZIONE 0,2% per ogni giorno di ritardo
RAVVEDIMENTO OPEROSO	dal 15° al 30° giorno	SANZIONE 3%
	dal 31° giorno fino al termine di presentazione della dichiarazione (o fino ad un anno se non è prevista dichiarazione)	SANZIONE 3,75%

NUOVI LIMITI ALL'UTILIZZO DI CONTANTI, ASSEGNI E LIBRETTI AL PORTATORE

L'articolo 12 del decreto legge 201/2011 (cd. Decreto Monti), convertito in legge 214/2011, ha disciplinato la «*riduzione del limite per la tracciabilità dei pagamenti a 1.000,00 euro*», fissando nuove regole in tema di trasferimenti di denaro contante, libretti di deposito bancari e postali al portatore, nonché titoli al portatore.

Il decreto, e quindi il nuovo limite, è in vigore dal 6 dicembre 2011, giorno stesso della sua pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale; in sede di conversione si è tuttavia precisato che non costituiscono infrazione le violazioni commesse nel periodo compreso tra il 6 dicembre 2011 e il 31 gennaio 2012 e riferite alle nuove limitazioni di importo.

Viene così modificato l'articolo 49 del decreto legislativo 231/2007 in tema di antiriciclaggio e limitazioni all'uso del contante¹: «*È vietato il trasferimento di denaro contante o di libretti di deposito bancari o postali al portatore o di titoli al portatore in euro o in valuta estera, effettuato a qualsiasi titolo tra soggetti diversi, quando il valore di trasferimento è complessivamente pari o superiore a 1.000 euro*» per ogni singola operazione²; il trasferimento può tuttavia essere eseguito per il tramite di banche, istituti di moneta elettronica e Poste Italiane S.p.a..

Il divieto, come precisato, riguarda complessivamente il valore oggetto di trasferimento, pertanto risulta vietato anche quando è effettuato con più pagamenti inferiori alla soglia, che appaiano artificialmente frazionati³.

¹ Sul tema si veda l'articolo di L. SIMONELLI *La normativa antiriciclaggio obbliga anche gli enti non profit in exLege 4/2007*, pag. 57.

² La Circ. 4.11.2011, n. 989136 del Dipartimento del Ministero dell'economia e delle finanze ha precisato che le operazioni di prelievo e versamento di contante superiori ai limiti testé citati non concretizzano automaticamente una violazione dell'art. 49 D.Lgs. 231/2007 e pertanto non comportano l'obbligo di effettuare la comunicazione al Ministero dell'economia e delle finanze, ai sensi dell'art. 51.

³ Ai sensi dell'art. 1, lett. m) del D.Lgs. 231/2007, per operazione frazionata si intende «*un'operazione unitaria sotto il profilo economico, di valore pari o superiore ai li-*

Il Ministero dell'economia e delle finanze, tuttavia, con la Circolare n. 2 del 16 gennaio 2012 ha precisato che *«se la suddivisione di un importo pari o superiore a 1.000 euro dipende invece da contratti già stipulati tra le parti, di cui si possa avere contezza o prova, che prevedano ad es. rateazioni o somministrazioni, in tal caso può interpretarsi la molteplicità dei trasferimenti come prassi commerciale e non elusione della normativa in questione»*.

Interessante, relativamente ai pagamenti frazionati, è anche quanto precisato dalla Fondazione Studi Consulenti del Lavoro nella Circolare n. 1 del 23 gennaio 2012 in tema di tracciabilità e rapporti di lavoro: in determinati settori, fra i quali edilizia, agricoltura e lavoro domestico, è molto frequente il pagamento di acconti settimanali che cumulativamente superano facilmente il limite di euro 1.000,00 fissato dal decreto in esame (spesso si tratta di accordi verbali divenuti prassi consolidata nel tempo). In linea generale, come già evidenziato, sono ammessi più pagamenti tra i medesimi soggetti purché riferiti a operazioni diverse, il problema invece si pone laddove le medesime parti diano luogo a più trasferimenti che riguardano la stessa operazione. La Circolare conferma ancora una volta che *«la tracciabilità prescinde dalla natura giuridica dei soggetti interessati dalla transazione e dalla causa sottostante, avendo come unico punto di riferimento il citato limite quantitativo di 1.000,00 euro»*. Prosegue la stessa precisando che, con riferimento ai rapporti di lavoro, *«la prassi adottata costituisce oramai un diritto acquisito del lavoratore che è penetrato nel contratto individuale, con la conseguenza che non viola alcuna regola di antiriciclaggio. Con riferimento ai nuovi rapporti, è bene regolamentare nel contratto individuale i criteri di pagamento della retribuzione anche confermando la prassi esistente per la generalità dei lavoratori presenti in azienda»*.

La Circolare precisa inoltre che la modifica normativa non impedisce i rimborsi spese corrisposti mensilmente in contanti agli amministratori a fronte di giustificativi, anche qualora nell'anno dovessero superare la soglia di euro 1.000,00.

Infine, circa le modalità di pagamento della retribuzione, *«non sussiste alcun obbligo in capo al lavoratore di apertura di conto corrente bancario o postale. Se il lavoratore non accetta il bonifico, il datore di lavoro può corrispondere la retribuzione mediante assegno bancario o postale. [...] L'eventuale assegno bancario o circolare di importo pari o superiore a 1.000,00 euro deve contenere l'indicazione del beneficiario e la clausola di non trasferibilità»*.

La sanzione pecuniaria prevista in caso di violazione della disposizione in esame va dall'1% al 40% dell'importo trasferito, ex articolo 58, comma 1, decreto legislativo 231/2007, con potenziale coinvolgimento anche di co-

miti stabiliti dal presente decreto, posta in essere attraverso più operazioni, singolarmente inferiori ai predetti limiti, effettuate in momenti diversi ed in un circoscritto periodo di tempo fissato in sette giorni, ferma restando la sussistenza dell'operazione frazionata quando ricorrono elementi per ritenerla tale».

lui che riceve il denaro; il comma 7-*bis* del medesimo articolo precisa altresì che la sanzione non può comunque essere inferiore nel minimo ad euro 3.000,00 e nel caso di violazioni che riguardino importi superiori ad euro 50.000,00, la sanzione minima è aumentata di cinque volte.

Ulteriori conseguenze della modifica normativa in esame sono:

- a) gli assegni bancari e postali emessi per importi pari o superiori ad euro 1.000,00 devono recare l'indicazione del nome o della ragione sociale del beneficiario e la clausola di non trasferibilità (devono obbligatoriamente riportare fin dalla loro emissione e con la medesima grafia del compilatore il nome del beneficiario, pertanto si eviti di aggiungere il nome del beneficiario in un secondo momento, in quanto si potrebbe presumere una precedente emissione "in bianco");
- b) il saldo dei libretti di deposito bancari e postali al portatore non può essere pari o superiore a 1.000,00 euro, con obbligo di estinguere i libretti con saldo pari o superiore a 1.000,00 euro o ridurre il loro saldo alla soglia prevista entro il 31 marzo 2012.

Il comma 11 dell'articolo 12 del Decreto Monti ha altresì integrato l'articolo 51 del decreto legislativo 231/2007 stabilendo che i destinatari della disciplina antiriciclaggio, i quali abbiano avuto notizia di infrazioni in materia di utilizzo del contante, assegni e libretti al portatore, devono segnalarlo entro 30 giorni al Ministero dell'economia e delle finanze per le contestazioni di cui all'articolo 14 della legge 689/1981 e per «*la immediata comunicazione della infrazione anche all'Agenzia delle entrate che attiva i conseguenti controlli di natura fiscale*»⁴. Ne deriva dunque che l'infrazione alla soglia di utilizzo del contante diventa una spia di illeciti a carattere tributario.

Fra i soggetti destinatari della normativa antiriciclaggio troviamo anche i professionisti che l'articolo 12 del decreto legislativo 231/2007 identifica in:

«a) i soggetti iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e nell'albo dei consulenti del lavoro;

b) ogni altro soggetto che rende i servizi forniti da periti, consulenti e altri soggetti che svolgono in maniera professionale, anche nei confronti dei propri associati o iscritti, attività in materia di contabilità e tributi, ivi compresi associazioni di categoria di imprenditori e commercianti, CAF e patronati;

c) i notai e gli avvocati quando, in nome o per conto dei propri clienti, compiono qualsiasi operazione di natura finanziaria o immobiliare e quando assistono i propri clienti nella predisposizione o nella realizzazione di operazioni riguardanti:

⁴ Il D.L. 16/2012, convertito in L. 44/2012, all'art. 8, c. 7 statuisce questa ulteriore modifica: «*All'articolo 51, comma 1, del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, e successive modificazioni, le parole: "alla Agenzia delle entrate che attiva i conseguenti controlli di natura fiscale" sono sostituite dalle seguenti: "alla Guardia di finanza la quale, ove ravvisi l'utilizzabilità di elementi ai fini dell'attività di accertamento, ne dà tempestiva comunicazione all'Agenzia delle entrate"*».

1. *il trasferimento a qualsiasi titolo di diritti reali su beni immobili o attività economiche;*
2. *la gestione di denaro, strumenti finanziari o altri beni;*
3. *l'apertura o la gestione di conti bancari, libretti di deposito e conti di titoli;*
4. *l'organizzazione degli apporti necessari alla costituzione, alla gestione o all'amministrazione di società;*
5. *la costituzione, la gestione o l'amministrazione di società, enti, trust o soggetti giuridici analoghi [...].».*

L'articolo 3, comma 1 del decreto legge 16/2012, convertito in legge 26 aprile 2012, n. 44, prevede una deroga per gli acquisti da parte di turisti stranieri:

«1. Per l'acquisto di beni e di prestazioni di servizi legate al turismo effettuati presso soggetti di cui agli articoli 22 e 74-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dalle persone fisiche di cittadinanza diversa da quella italiana e comunque diversa da quella di uno dei paesi dell'Unione europea ovvero dello Spazio economico europeo, che abbiano residenza fuori dal territorio dello Stato, il limite per il trasferimento di denaro contante di cui all'articolo 49, comma 1, del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, è elevato a 15.000 euro a condizione che il cedente del bene o il prestatore del servizio provveda ai seguenti adempimenti:

a) all'atto dell'effettuazione dell'operazione acquisisca fotocopia del passaporto del cessionario o del committente nonché apposita autocertificazione di quest'ultimo, ai sensi dell'articolo 47 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, attestante che non è cittadino italiano nè cittadino di uno dei Paesi dell'Unione europea ovvero dello Spazio economico europeo e che ha la residenza fuori del territorio dello Stato;

b) nel primo giorno ferialo successivo a quello di effettuazione dell'operazione versi il denaro contante incassato in un conto corrente intestato al cedente o al prestatore presso un operatore finanziario, consegnando a quest'ultimo copia della ricevuta della comunicazione di cui al comma 2.

2. La disposizione di cui al comma 1 opera a condizione che i cedenti o i prestatori che intendono aderire alla disciplina del presente articolo inviino apposita comunicazione preventiva, anche in via telematica, all'Agenzia delle entrate secondo le modalità ed i termini stabiliti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia stessa, da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto. Nella comunicazione dovrà essere indicato il conto che il cedente del bene o il prestatore del servizio intende utilizzare».

Si segnala, infine, un'ulteriore modifica introdotta dall'articolo 19 del Decreto Monti che ha riscritto la disciplina in tema di imposta di bollo sulle comunicazioni relative alle attività finanziarie.

Le modifiche sono entrate in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2012 e sono così articolate:

a) estratti conto relativi ai risparmi giacenti in conti correnti bancari e posta-

li, nonché rendiconti dei libretti di risparmio anche postali: imposta in misura fissa e cioè euro 34,20 se il cliente è persona fisica ed euro 100,00 se è dovuta da soggetti diversi dalle persone fisiche (quindi anche dagli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, come le parrocchie). L'imposta viene esentata per quei rapporti intestati a persone fisiche la cui giacenza media annua sia inferiore ad euro 5.000,00;

- b) comunicazioni relative a tutti gli altri prodotti e strumenti finanziari anche non soggetti ad obbligo di deposito, ad esclusione dei fondi pensione e dei fondi sanitari: imposta in misura proporzionale (la base di calcolo è data dal valore di mercato degli strumenti finanziari e, in mancanza, dal loro valore nominale o da quello di rimborso; l'aliquota applicata è dell'1 per mille per l'anno 2012 e del 1,5 per mille a partire dal 2013, con una soglia minima di euro 34,20 ed una soglia massima di euro 1.200,00). Sono comunque esenti i buoni postali fruttiferi di valore di rimborso complessivamente non superiore ad euro 5.000.

L'articolo integra quanto riportato in

“La gestione e l'amministrazione della parrocchia” cap. 3, par. 3.

LA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ NON OPERATIVE

Con la recente “manovra di Ferragosto” (D.L. 13.8.2011, n. 138, convertito nella L. 14.9.2011, n. 148, entrata in vigore il 17.9.2011), il nostro legislatore ha introdotto modifiche alla disciplina delle società non operative, prevedendo – tra l’altro – l’estensione di tale disciplina alle società che presentino per tre anni consecutivi dichiarazioni fiscali in perdita.

Anche considerate le rilevanti conseguenze fiscali che si vengono a determinare, merita offrire una istituzionale presentazione della disciplina legale.

Non essendo rara la costituzione o partecipazione da parte di enti ecclesiastici di società per svolgere attività commerciali, la conoscenza della normativa sulle c.d. “società di comodo” acquista un ulteriore interesse.

1. LA RATIO DELLA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ NON OPERATIVE

L’Agenzia delle entrate ha motivato l’introduzione della disciplina in materia di società non operative con l’intenzione di «*disincentivare il ricorso all’utilizzo dello strumento societario come schermo per nascondere l’effettivo proprietario di beni, avvalendosi delle più favorevoli norme dettate per le società*» che sarebbero costituite «*per gestire il patrimonio nell’interesse dei soci, anziché per esercitare un’effettiva attività commerciale*» (Circ. 5/E/2007).

Il principio di diritto sotteso alla norma è, quindi, quello di contrastare la costituzione di società – cosiddette “di comodo” – che rappresentino lo strumento per nascondere l’effettivo proprietario dei beni conferiti nel patrimonio dell’ente, avvalendosi delle più favorevoli norme fiscali dettate per le società commerciali rispetto alle persone fisiche.

* Avvocato.

Si vogliono, dunque, penalizzare (fiscalmente) le società create per gestire il patrimonio nell'interesse dei soci, anziché per esercitare un'effettiva attività commerciale.

2. LA DISCIPLINA PRIMA DELLA MODIFICA APPORTATA DALLA LEGGE 148/2011

L'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, contiene la disciplina sulle norme in materia di società non operative; disciplina più volte rimaneggiata ed innovata profondamente sia dall'articolo 35 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 ("decreto Bersani") che dall'articolo 2, commi da 36-*quinquies* a 36-*duodecies*, del decreto legge 138/2011, convertito nella legge 148/2011.

Le società si devono considerare non operative se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi¹, esclusi

¹ L'art. 30, c. 2, L. 724/1994 precisa che «*i ricavi ed i proventi nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti. Per la determinazione del valore dei beni si applica l'art. 110, comma 1, del testo unico sulle imposte sui redditi [...]; per i beni in locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente, ovvero, in mancanza di documentazione, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto*».

L'art. 110, c. 1, TUIR così disciplina sulle valutazioni: «*Agli effetti delle norme del presente capo che fanno riferimento al costo dei beni senza disporre diversamente:*

- a) *il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte;*
- b) *si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali. Tuttavia per i beni materiali e immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge. Nel costo di fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto; per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione;*
- c) *Il costo dei beni rivalutati, diversi da quelli di cui all' articolo 85, comma 1, lettere a), b) ed e), non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte, ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito. Per i beni indicati nella citata lettera e) che costituiscono immobilizzazioni finanziarie le plusvalenze iscritte non concorrono a formare il reddito per la parte eccedente le minusvalenze dedotte;*
- d) *il costo delle azioni, delle quote e degli strumenti finanziari simili alle azioni si intende non comprensivo dei maggiori o minori valori iscritti i quali conseguentemente non concorrono alla formazione del reddito, nè alla determinazione del valore fiscalmente riconosciuto delle rimanenze di tali azioni, quote o strumenti;*
- e) *per i titoli a reddito fisso, che costituiscono immobilizzazioni finanziarie e sono*

quelli straordinari, risultanti dal conto economico – ove prescritto – è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando le percentuali indicate dalla norma stessa², mediante il cosiddetto “test di operatività”.

2.1 Ambito soggettivo

Le società *interessate* dalla disciplina sono:

- le società per azioni,
- le società in accomandita per azioni,
- le società a responsabilità limitata,
- le società in nome collettivo,
- le società in accomandita semplice,
- le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

L'Amministrazione finanziaria ha precisato con la Circolare 25/E/2007 che la disciplina sulle società non operative trova applicazione sia nei confronti dei soggetti in regime di contabilità ordinaria (siano o meno tenuti alla redazione del bilancio secondo i principi contabili nazionali o degli *standard* internazionali), sia nei confronti dei contribuenti in regime di contabilità semplificata.

iscritti come tali in bilancio, la differenza positiva o negativa tra il costo d'acquisto e il valore di rimborso concorre a formare il reddito per la quota maturata nell'esercizio».

² La disciplina prevede le seguenti percentuali:

- il 2% sul valore dei beni indicati nell'art. 85, c. 1, lett. c), d) ed e) del TUIR (azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli, al capitale di società ed enti di cui all'art. 73 del TUIR – i soggetti passivi delle imposte sui redditi –; strumenti finanziari simili alle azioni ai sensi dell'art. 44 del TUIR, che disciplina i redditi da capitali, emessi da società ed enti di cui all'art. 73 del TUIR; obbligazioni e altri titoli in serie o di massa, diversi dai precedenti) e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'art. 5 del medesimo TUIR (le società semplici), anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;
- il 6% al valore delle immobilizzazioni costituite dai beni immobili anche in locazione finanziaria e dai beni indicati ex art. 8-bis, c. 1, lett. a), D.P.R. 26.10.1972, n. 633 (navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla legge 11.2.1971, n. 50), escluse le immobilizzazioni in corso;
- per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ridotta al 5%;
- per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, la percentuale è ulteriormente ridotta al 4%;
- per tutti gli immobili situati in comuni con meno di 1.000 abitanti la percentuale è dell'1%;
- il 15% al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Inoltre, l'applicazione della disciplina sulle società di comodo è indipendente dalla composizione della compagine societaria, essendo applicabile sia nel caso in cui la società non operativa è partecipata esclusivamente da persone fisiche non esercenti attività d'impresa sia qualora accanto a soci persone fisiche non imprenditori coesistono soci imprenditori (in forma individuale e/o societaria).

Sono *escluse* dall'applicazione della disciplina sulle società di comodo le società cooperative e di mutua assicurazione e le società consortili, le prime in quanto non espressamente richiamate dalla norma e le seconde perché si riscontra nelle stesse il medesimo scopo mutualistico che caratterizza le prime.

Sono altresì esclusi gli enti residenti diversi dalle società (fondazioni e associazioni del Libro I del cod. civ., nonché gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti), le società semplici residenti e le società e gli enti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia.

2.2 Il test di operatività

Il requisito di operatività non può più essere attestato mediante un atto di notorietà, essendo necessario per le società, invece, compilare il *test di operatività* in tutti i casi.

Posto che il principio sotteso all'introduzione del *test di operatività* è quello di omogeneità, il criterio con il quale compilare tale *test* dovrebbe essere quello per cui gli elementi inseriti tra i componenti effettivi del conto economico trovino corrispondenza con l'inserimento tra gli elementi che generano ricavi presuntivi del bene patrimoniale³.

Se, dunque, una società rientra nei parametri così indicati, opera una *presunzione legale relativa di inoperatività*.

2.3 Effetti

Le conseguenze per le società risultate inoperative e previste dalla disciplina precedente all'entrata in vigore della legge 148/2011 sono:

1) *ai fini IRES*, per le società e gli enti non operativi indicati, il reddito minimo presunto è pari alla somma degli importi derivanti dall'applicazione, ai valori dei beni posseduti nell'esercizio, delle percentuali come di seguito indicate:

«a) l'1,50 per cento sul valore dei beni indicati nella lettera a) del comma 1;

b) il 4,75 per cento sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a), del

³ Ad esempio, un immobile locato genera componenti positivi rilevanti al conto economico e, allo stesso tempo, genera ricavi presuntivi al 6%, ai sensi dell'art. 30, c. 1, lett. b), L. 724/1994 (esempio tratto da MENEGHETTI, *Verifica a caccia di omogeneità*, in *Il Sole24Ore*, 7.3.2007, n. 65).

decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, anche in locazione finanziaria; per le immobilizzazioni costituite da beni immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti la predetta percentuale è ridotta al 3 per cento;

c) il 12 per cento sul valore complessivo delle altre immobilizzazioni anche in locazione finanziaria. Le perdite di esercizi precedenti possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo di cui al presente comma» (art. 30, c. 3, L. 724/1994);

2. *ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive*, per le società e gli enti non operativi, il valore minimo presunto della produzione netta è pari al reddito minimo determinato per l'IRES (di cui al precedente punto), aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi;

3. *ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini IVA non è ammessa a rimborso, né può costituire oggetto di compensazione.

Se per tre periodi di imposta consecutivi le società e gli enti non operativi non abbiano effettuato operazioni rilevanti a fini IVA non inferiori a quanto calcolato per il reddito minimo ai fini IRES, l'eccedenza non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'IVA a debito per i periodi successivi.

In relazione a quest'ultimo punto, però, la Circolare dell'Agenzia delle entrate, 2 febbraio 2007, n. 5, afferma che il riferimento testuale della norma alle «operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto» debba far ritenere che «*le limitazioni al riporto in avanti del credito IVA non si applicano qualora la società interessata, nel triennio di riferimento, pur non avendo superato il 'test di operatività', abbia comunque dichiarato un ammontare di operazioni rilevanti ai fini IVA non inferiore all'importo che risulta dall'applicazione delle percentuali di cui al comma 1 del citato articolo 30*»⁴.

3. LE MODIFICHE NORMATIVE RECENTI

L'intervento del legislatore dell'estate 2011 ha comportato un inasprimento della normativa.

È stata prevista infatti la maggiorazione di 10,5 punti percentuali dell'aliquota dell'IRES dovuta dalle società di comodo.

Inoltre, è stata prevista l'applicazione della disciplina anche alle società che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi ovvero per due periodi se nel terzo è dichiarato un reddito inferiore a quello minimo.

⁴ Circ. Agenzia delle entrate, 2.2.2007, n. 5/E, p. 7.

Non sono state invece modificate le regole alla base del *test di operatività* e della determinazione del reddito minimo di cui all'articolo 30 della legge 724/1994 e quindi la disciplina generale concernente le società di comodo resta inalterata, inclusi gli effetti ai fini IVA e IRAP.

3.1 La maggiorazione dell'aliquota IRES

Poiché è stato disposto l'innalzamento dell'aliquota IRES per le società di comodo di 10,5 punti percentuali, *l'aliquota dell'imposta sul reddito passa dal 27,5% al 38%*.

La *ratio* è evidentemente quella di colpire le società non operative per il semplice fatto di risultare tali, a prescindere da ulteriori e diverse considerazioni sulla composizione del reddito complessivo.

3.2 La nuova presunzione di non operatività: le società in perdita sistematica

La legge 148/2011 ha previsto che siano dichiarate non operative le società che per tre periodi d'imposta consecutivi dichiarino una perdita fiscale ovvero per due anni una perdita fiscale e per un anno un reddito inferiore a quello minimo presunto in base all'articolo 30 della legge 724/1994, a prescindere dal superamento o meno del *test di operatività*⁵.

La disciplina in esame colpisce quindi quei soggetti che hanno *perdite reiterate*, sulla base del riconoscimento in tale pratica di una dinamica antieconomica e non imprenditoriale.

Poiché il triennio di riferimento è "mobile", ciò significa che varierà di anno in anno (nel 2013 sarà il triennio 2010-2012, nel 2014 invece il 2011-2013).

Pertanto potrebbe coinvolgere – ma l'argomento è ancora da chiarire con precisione – anche anni in cui abbia operato una delle clausole di non applicazione della disciplina che vedremo in seguito.

La presenza di una causa di esclusione non sembrerebbe poter inter-

⁵ Art. 2, c. 36-*decies*, D.L. 138/2011, conv. L. 148/2011 «*Pur non ricorrendo i presupposti di cui all'articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, le società e gli enti ivi indicati che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi sono considerati non operativi a decorrere dal successivo quarto periodo d'imposta ai fini e per gli effetti del citato articolo 30. Restano ferme le cause di non applicazione della disciplina in materia di società non operative di cui al predetto articolo 30 della legge n. 724 del 1994*».

Art. 2, c. 36-*undecies*, D.L. 138/2011, conv. L. 148/2011 «*Il comma 36-*decies* trova applicazione anche qualora, nell'arco temporale di cui al medesimo comma, le società e gli enti siano per due periodi d'imposta in perdita fiscale ed in uno abbiano dichiarato un reddito inferiore all'ammontare determinato ai sensi dell'articolo 30, comma 3, della citata legge n. 724 del 1994*».

rompere la successione di dichiarazioni in perdita che fanno scattare la presunzione di non operatività: l'Amministrazione finanziaria ha infatti già avuto modo di chiarire con al Circolare 25/E/2007 che nella determinazione dei ricavi presunti e di quelli effettivi occorre considerare i due periodi di imposta precedenti a quelli in considerazione, anche se interessati da cause di esclusione dell'applicazione della norma⁶.

La presunzione di non operatività decorre, ai sensi dell'articolo 36-*decies* dell'articolo 2 della legge 148/2011, dal quarto periodo d'imposta successivo.

Pertanto, poiché la nuova disciplina decorrerà dal periodo d'imposta 2012 (in caso di coincidenza di esercizio con l'anno solare) la previsione in esame si applicherà per la prima volta con riguardo al reddito dichiarato con Unico 2013⁷.

Di conseguenza, qualora il triennio 2009-2011 presenti una situazione di perdita sistematica ovvero due esercizi in perdita ed uno al di sotto del reddito minimo, la società nel 2012 dovrà determinare il reddito in via presuntiva e ciò anche se per il 2012 la società è operativa e presenti un reddito superiore a quello minimo e ricavi consistenti⁸.

Inoltre, il comma 36-*duodecies* prevede che *«nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta di prima applicazione del presente decreto si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni di cui al presente articolo»*.

Quindi, in sede di acconto relativo al 2012 si dovrà rideterminare l'imposta del periodo precedente come se la normativa in esame fosse già stata in vigore.

4. LE CAUSE DI NON APPLICAZIONE AUTOMATICA

La normativa in esame prevede alcuni *casì di esclusione dall'applicabilità della disciplina* che non sono stati modificati dalla legge 148/2011, tali ipotesi sono previste:

- a) per i soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali dalla legge, non valendo ad esempio la necessità ai fini dell'ottenimento di bandi o altri finanziamenti⁹;
- b) per i soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta, cioè quello di costituzione o di apertura della partita IVA prescindendo dall'inizio o meno dell'attività produttiva¹⁰;

⁶ Circ. 25/IR del 31.10.2011 del Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

⁷ V. interrogazione parlamentare del 15.9.2011 dell'On. Barbato.

⁸ Circ. 25/IR/2011 cit.

⁹ Ris. 43/E del 12.3.2007.

¹⁰ Circ. 25/E/2007. L'Agenzia delle entrate ha altresì precisato che l'affitto d'azienda

- c) per le società in amministrazione controllata o straordinaria;
- d) per le società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché alle stesse società ed enti quotati ed alle società da essi controllate, anche indirettamente;
- e) per le società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- f) per le società con un numero di soci non inferiore a 50 (Circ. dell'Agenzia delle entrate n. 9/E del 14.2.2008);
- g) per le società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle 10 unità, considerando i soli lavoratori subordinati ed esclusi i percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, come i collaboratori a progetto o gli amministratori;
- h) per le società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione superiore al totale attivo dello stato patrimoniale¹¹;
- i) per le società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale;
- j) per le società che risultino congrue e coerenti ai fini degli studi di settore, ritenendo congrue quelle società che dichiarano, anche per effetto dell'adeguamento in dichiarazione, ricavi di importo non inferiore a quello puntuale di riferimento derivante dall'applicazione del *software* di calcolo Gerico dell'Agenzia delle entrate e comprensivo dei maggiori ricavi che si ottengono dall'applicazione degli specifici indicatori di normalità economica¹².

Anche il Direttore dell'Agenzia delle entrate¹³ ha individuato ulteriori cause di esclusione dell'applicazione della normativa nelle ipotesi di società:

- a) in stato di liquidazione;
- b) in periodi precedenti a quello di inizio delle procedure concorsuali;
- c) sottoposte a sequestro penale;
- d) che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato;
- e) che detengono partecipazioni in società da considerare non di comodo od escluse dall'applicazione di tale disciplina anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione, nonché in società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 TUIR;
- f) che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo d'imposta.

Nei confronti delle società immobiliari che hanno per oggetto la realizza-

non configura di per sé una causa di esclusione automatica della società concedente dalla disciplina delle società non operative, anche nelle ipotesi in cui l'azienda sia l'unica posseduta (Circ. 55/E del 20.6.2002).

¹¹ Per le società in contabilità semplificata la verifica dovrà essere effettuata tenendo conto degli stessi elementi e valori richiesti dalla norma, da evidenziare in un apposito prospetto economico-patrimoniale redatto sulla base delle risultanze contabili.

¹² Circ. 9/E del 14.2.2008.

¹³ Si veda il Provvedimento n. 23681 del 14.2.2008 emanato in attuazione delle previsioni contenute nella cd. legge finanziaria per il 2008.

zione e la successiva locazione di immobili è consentito disapplicare la normativa sulle società non operative in presenza di particolari situazioni oggettive.

Tali situazioni sono elencate “a titolo esemplificativo” dalla Circolare 5/E/2007:

- «1. la società immobiliare ha iscritte in bilancio esclusivamente immobilizzazioni in corso di realizzazione, da destinare successivamente alla locazione ma, ovviamente, non suscettibili, al momento, di produrre un reddito, ancorché minimo. La predetta società non è di comodo in quanto come precisato nella circolare n. 48 del 26 febbraio 1997, par. 2.1 n. 3, vanno comunque escluse dalle immobilizzazioni sia materiali che immateriali quelle “in corso” che si trovino in una fase non idonea a produrre alcun tipo di provento. In presenza di immobili già locati ed altri in corso di realizzo, si potrebbe, altresì, limitatamente a questi ultimi, giungere alla loro parziale esclusione (tramite una disapplicazione parziale) del “test di operatività” e del calcolo del reddito presunto;
2. dimostrata impossibilità, per la società immobiliare di praticare canoni di locazione sufficienti per superare il “test di operatività” ovvero per conseguire un reddito effettivo superiore a quello minimo presunto. Ciò si verifica, ad esempio, nei casi in cui i canoni dichiarati siano almeno pari a quelli di mercato, determinati ai sensi dell’articolo 9 del TUIR;
3. dimostrata impossibilità di modificare i contratti di locazione in corso;
4. temporanea inagibilità dell’immobile».

A seguito della recente introduzione della nuova presunzione di non operatività per le società in perdita sistematica si è posto il dubbio interpretativo del coordinamento con le cause di disapplicazione automatica.

Senza voler dar conto delle diverse opinioni a riguardo, è, comunque, invocata da tutti l’emissione da parte dell’Agenzia delle entrate di una circolare esplicativa che sembra essere prossima.

5. LA DISAPPLICAZIONE MEDIANTE INTERPELLO

Qualora non ricorra alcuna causa di esclusione o di disapplicazione automatica ora esaminate, esiste la possibilità di presentare un interpello al Direttore regionale dell’Agenzia delle entrate, in base al quale «*in presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito [...] ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto*»¹⁴, la società o l’ente (presunto) non operativi possono richiedere preventivamente la disapplicazione delle norme antielusive mediante il cosiddetto “interpello disapplicativo”, ai sensi dell’articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600¹⁵.

¹⁴ L. 724/1994, art. 30, c. 4-bis.

¹⁵ Secondo il quale: «Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comporta-

Secondo l’Agenzia delle entrate, «*il requisito della preventività dell’istanza si intende rispettato, in linea generale, se questa è presentata presso il competente Ufficio locale in tempo utile per ottenere risposta dall’Agenzia prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione*»¹⁶.

Recentemente la Corte di Cassazione ha precisato che il provvedimento assunto dal Direttore regionale dell’Agenzia delle entrate è impugnabile dinanzi agli organi del contenzioso tributario essendo un provvedimento da considerarsi alla stregua di quelli di diniego di agevolazioni¹⁷.

6. MINIMA CONCLUSIONE

La disciplina delle “società non operative” riveste un particolare interesse che è aumentato in considerazione delle recenti modifiche legislative con le quali se ne è estesa l’applicazione alle società in perdita sistematica.

Mentre sono chiari gli effetti della disciplina, non appaiono del tutto chiari i coordinamenti tra le cause di esclusione automatica e la nuova presunzione di non operatività.

È senz’altro necessario un intervento chiarificatore dell’Agenzia dell’entrate anche per scongiurare il presumibile massiccio ricorso all’interpello al Direttore regionale dell’Agenzia delle entrate, strumento che potrebbe rivelarsi l’unico a tutela dei contribuenti, permanendo le ambiguità della disciplina nei casi di nuova applicazione.

menti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d’imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall’ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l’operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell’articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988 n. 400, sono disciplinate le modalità per l’applicazione del presente comma».

¹⁶ Circ. Agenzia delle entrate 15.3.2007, n. 14/E, p. 5.

¹⁷ Cass. Sent. n. 8663/2011.

LAVORI A SCOMPUTO DEGLI ONERI URBANISTICI

1. LA “NOVITÀ” DEL DECRETO MONTI

L'articolo 45 del decreto legge 6 dicembre 2011 n. 201, convertito nella legge 22 dicembre n. 214, ha introdotto all'interno del corpo dell'articolo 16, *Contributo per il rilascio del permesso di costruire* del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, *Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia*, il comma 2-bis il quale dispone che «*nell'ambito degli strumenti attuativi e degli atti equivalenti comunque denominati nonché degli interventi in diretta attuazione dello strumento urbanistico generale, l'esecuzione diretta delle opere di urbanizzazione primaria di cui al comma 7, di importo inferiore alla soglia di cui all'articolo 28, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 12.04.2006, n. 163¹, funzionali all'intervento di trasformazione urbanistica del territorio, è a carico del titolare del permesso di costruire e non trova applicazione il decreto legislativo 12.04.2006, n. 163*»².

Questa nuova disposizione – di carattere evidentemente eccezionale – prevede la possibilità (ma non l'obbligo)³ dell'esecuzione diretta, *con esclusione della gara*, delle opere di urbanizzazione a detrazione – detto “scom-

* Avvocato.

¹ L'art. 28 *Importi delle soglie dei contratti pubblici di rilevanza comunitaria* del D.Lgs. 12.4.2006, n. 163 stabilisce che la soglia è «c) 5.000.000 di euro per gli appalti di lavori pubblici e per le concessioni di lavori pubblici» del relativo valore stimato al netto dell'imposta sul valore aggiunto (IVA). I metodi di calcolo del valore stimato dei contratti pubblici sono disciplinati dal successivo art. 29.

² Il D.Lgs. 163/2006 prevede, per la realizzazione delle opere pubbliche, l'obbligo di gara. A sopprimere tale obbligo per le opere “sotto soglia”, ci aveva provato il D.L. 13.5.2011, n. 70 (c.d. *Decreto Sviluppo*), ma la disposizione non è stata convertita dalla L. 12.7.2011, n. 106.

³ F. BOTTEON, *L'esecuzione diretta delle opere di urbanizzazione primaria sotto soglia: il D.L. 201/11 “salva Italia” sopprime l'obbligo dell'evidenza pubblica ed equipara il piano attuativo e l'intervento diretto agli effetti dello scomputo*, in www.lexitalia.it, 5.

puto” – di quanto dovuto dall’operatore in tema di oneri urbanistici⁴.

La novità si può applicare soltanto alle opere “sotto soglia” comunitaria: per l’esecuzione a *scomputo* di opere di urbanizzazione di importo superiore alla soglia comunitaria rimane ferma sia l’ipotesi della gara indetta dal privato per la realizzazione delle opere di urbanizzazione⁵, sia l’ipotesi dell’esercizio da parte dell’amministrazione delle funzioni di stazione appaltante.

2. LO SCOMPUTO⁶

Come è noto, l’esercizio dell’attività edificatoria è onerosa. Per cui il rilascio di qualunque titolo abilitativo all’attività edilizia⁷ (il Permesso di costruire, la Denuncia di Inizio Attività o la Segnalazione Certificata di Inizio Attività) comporta la corresponsione di un contributo commisurato all’incidenza degli oneri di urbanizzazione, nonché al costo di costruzione, secondo le modalità indicate nell’articolo 16 del D.P.R. n. 380/2001 e dalle eventuali disposizioni di dettaglio derivanti dalla normativa regionale.

La quota di contributo relativa agli oneri di urbanizzazione va corrisposta al comune all’atto del rilascio del permesso di costruire e, su richiesta dell’interessato, può essere rateizzata.

⁴ In attuazione del civilissimo criterio, stabilito in via generale dalla legge Bucalossi (L. 28.1.1977, n. 10), per cui ogni attività comportante trasformazione urbanistica e edilizia del territorio comunale partecipa degli oneri relativi.

⁵ Come più volte osservato dall’Autorità di Vigilanza sui Contratti Pubblici (da ultimo: Determinazione 25.1.2012, n. 7) nelle ipotesi in cui il privato assume le funzioni di Stazione appaltante, è di indiscutibile necessità l’azione di vigilanza da parte dell’amministrazione, al fine di garantire la regolarità delle varie fasi dell’appalto.

⁶ Sull’istituto delle opere a *scomputo* e al suo complesso e travagliato sviluppo si rinvia, per completezza, a: A. MANDARANO *Le opere di urbanizzazione a scomputo. Sistemi di realizzazione e schemi di convenzioni di lottizzazione*, Roma, 2009.

⁷ Ai sensi dell’art. 17, c. 3, del D.P.R. 380/2001, «il contributo di costruzione non è dovuto:

a) per gli interventi da realizzare nelle zone agricole, ivi comprese le residenze, in funzione della conduzione del fondo e delle esigenze dell’imprenditore agricolo a titolo principale [...]

b) per gli interventi di ristrutturazione e di ampliamento, in misura non superiore al 20%, di edifici unifamiliari;

c) per gli impianti, le attrezzature, le opere pubbliche o di interesse generale realizzate dagli enti istituzionalmente competenti nonché per le opere di urbanizzazione, eseguite anche da privati, in attuazione di strumenti urbanistici;

d) per gli interventi da realizzare in attuazione di norme o di provvedimenti emanati a seguito di pubbliche calamità;

e) per i nuovi impianti, lavori, opere, modifiche, installazioni, relativi alle fonti rinnovabili di energia, alla conservazione, al risparmio e all’uso razionale dell’energia, nel rispetto delle norme urbanistiche, di tutela artistico-storica e ambientale».

La quota di contributo relativa al costo di costruzione, determinata all'atto del rilascio, è, invece, corrisposta in corso d'opera, con le modalità e le garanzie stabilite dal comune, non oltre sessanta giorni dalla ultimazione della costruzione.

Sempre l'articolo 16 del D.P.R. n. 380/2001 stabilisce che «*a scomputo, totale o parziale, della quota dovuta, il titolare del permesso può obbligarci a realizzare direttamente le opere di urbanizzazione, nel rispetto dell'articolo 2, comma 5, della legge 11 febbraio 1994, n. 109, e successive modificazioni, con le modalità e le garanzie stabilite dal Comune, con conseguente acquisizione delle opere realizzate al patrimonio indisponibile del Comune*»⁸.

Il richiamo alla legge n. 109/1994 (cd. *Legge Merloni*) relativa alla disciplina degli appalti pubblici è una previsione introdotta a seguito della Sentenza della Corte di Giustizia CE (VI, 12.7.2001 – C-399/98). La Corte CE, in applicazione di alcuni principi comunitari – non discriminazione, libera concorrenza, pubblicità, eccetera –, ha stabilito che i privati, titolari del permesso di costruire, che assumono in via diretta l'esecuzione di opere di urbanizzazione, per un importo superiore alla soglia comunitaria, a scomputo totale o parziale del contributo previsto per il rilascio del permesso, sono considerati organismi di diritto pubblico⁹ obbligati, in quanto tali, a comportarsi alla stregua di un'amministrazione aggiudicatrice, ovvero a ricorrere, per l'affidamento dei lavori, alla procedura ad evidenza pubblica, ai sensi della direttiva n. 93/37/CEE¹⁰.

⁸ In Lombardia la L.R. 11.3.2005, n. 12 *Legge per il governo del territorio*, ha una apposita disposizione normativa in tema di scomputo degli oneri di urbanizzazione: l'art. 45 secondo cui «*A scomputo totale o parziale del contributo relativo agli oneri di urbanizzazione, gli interessati possono essere autorizzati a realizzare direttamente una o più opere di urbanizzazione primaria o secondaria, nel rispetto dell'articolo 2, comma 5, della legge 11 febbraio 1994, n. 109 (Legge quadro in materia di lavori pubblici).* [oggi art. 32, c. 1, lett. g e art. 122, c. 8, D.Lgs. n. 163 del 2006] *I comuni determinano le modalità di presentazione dei progetti, di valutazione della loro congruità tecnico-economica e di prestazione di idonee garanzie finanziarie nonché le sanzioni conseguenti in caso di inottemperanza. Le opere, collaudate a cura del comune, sono acquisite alla proprietà comunale*». Si prevede che non possono essere oggetto di scomputo le opere espressamente riservate, nel programma triennale delle opere pubbliche, alla realizzazione diretta da parte del comune.

⁹ Sul concetto di "organismo di diritto pubblico" sia concesso rinviare a: A. LOPEZ *Le (ex) IPAB sono organismi di diritto pubblico?*, in *Enti non Profit*, n. 2/2012.

¹⁰ Sull'impatto della disciplina comunitaria e della sua giurisprudenza sul diritto urbanistico italiano: M. A. CABIDDU, *Il territorio e il "suo governo"*, in AA.VV. *Diritto del governo del territorio*, Torino, 2010.

3. L'OBBLIGO DELLA GARA

Il riferimento alla Legge Merloni, contenuta nel citato articolo 16, deve oggi essere riportata al decreto legislativo n. 163/2006 (cd. *Codice dei contratti pubblici*) e, più precisamente, all'articolo 32, comma 1, lettera g), per le opere sopra la soglia comunitaria, e all'articolo 122, comma 8 per quelli "sotto soglia". Ed è proprio per questi ultimi che si innesta la novità del Decreto Monti.

3.1 Opere sopra la soglia comunitaria

L'articolo 32 *Amministrazioni aggiudicatrici e altri soggetti aggiudicatori* obbliga all'applicazione del Codice dei contratti pubblici anche i «*lavori pubblici da realizzarsi da parte dei soggetti privati, titolari di permesso di costruire, che assumono in via diretta l'esecuzione delle opere di urbanizzazione a scomputo totale o parziale del contributo previsto per il rilascio del permesso, ai sensi dell'articolo 16, comma 2, del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380*» (lett. g).

In questo caso il comune «*che rilascia il permesso di costruire può prevedere che, in relazione alla realizzazione delle opere di urbanizzazione, l'avente diritto a richiedere il permesso di costruire presenti all'amministrazione stessa, in sede di richiesta del permesso di costruire, un progetto preliminare delle opere da eseguire, con l'indicazione del tempo massimo in cui devono essere completate, allegando lo schema del relativo contratto di appalto*».

In questo caso è l'amministrazione che, sulla base del progetto preliminare, indice una gara con le modalità previste dall'articolo 55 del Codice dei contratti pubblici ovvero una procedura aperta¹¹ o una procedura ristretta¹².

Oggetto del contratto, previa acquisizione del progetto definitivo in sede di offerta, sono la progettazione esecutiva e l'esecuzione di lavori. L'offerta relativa al prezzo deve indicare distintamente il corrispettivo richiesto per la progettazione (definitiva ed esecutiva), per l'esecuzione dei lavori e per gli oneri di sicurezza.

3.2 Opere "sotto soglia"

L'articolo 122 *Disciplina specifica per i contratti di lavori pubblici sotto soglia* prevede che per l'affidamento dei lavori pubblici di cui all'articolo 32, comma 1, lettera g) – ovvero proprio i lavori a scomputo –, si applica la pro-

¹¹ Le procedure aperte sono le procedure in cui ogni operatore economico interessato può presentare un'offerta.

¹² Le procedure ristrette sono le procedure alle quali ogni operatore economico può chiedere di partecipare e in cui possono presentare un'offerta soltanto gli operatori economici invitati dalle stazioni appaltanti, con le modalità stabilite dal Codice dei contratti pubblici.

cedura prevista dall'articolo 57, comma 6 e quindi una procedura negoziata¹³ senza previa pubblicazione di un bando di gara.

In tal caso *«Ove possibile, la stazione appaltante individua gli operatori economici da consultare sulla base di informazioni riguardanti le caratteristiche di qualificazione economico finanziaria e tecnico organizzativa desunte dal mercato, nel rispetto dei principi di trasparenza, concorrenza, rotazione, e seleziona almeno tre operatori economici, se sussistono in tale numero soggetti idonei»*.

Nel caso di lavori relativi alle opere di urbanizzazione *«l'invito è rivolto ad almeno cinque soggetti se sussistono in tale numero aspiranti idonei»*.

Per cui *«gli operatori economici selezionati vengono contemporaneamente invitati a presentare le offerte oggetto della negoziazione, con lettera contenente gli elementi essenziali della prestazione richiesta. La stazione appaltante sceglie l'operatore economico che ha offerto le condizioni più vantaggiose, secondo il criterio del prezzo più basso o dell'offerta economicamente più vantaggiosa, previa verifica del possesso dei requisiti di qualificazione previsti per l'affidamento di contratti di uguale importo mediante procedura aperta, ristretta, o negoziata previo bando»*.

A seguito del Decreto Monti l'articolo 122 si applica limitatamente alle opere di urbanizzazione secondaria; mentre per le opere di urbanizzazione primaria, di importo inferiore alla soglia di rilievo comunitario, l'operatore può procedere alla realizzazione diretta delle opere a scomputo.

4. LE OPERE DI URBANIZZAZIONE PRIMARIA

La norma del Decreto Monti riguarda, come detto, solo le opere di urbanizzazione primaria come individuate dall'articolo 16 del D.P.R. n. 380/2001¹⁴: si tratta di *«strade residenziali, spazi di sosta o di parcheggio, fognature, rete idrica, rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas, pubblica illuminazione, spazi di verde attrezzato»*¹⁵ e anche i cavedi multi-servizi e i cavidotti per il passaggio di reti di telecomunicazioni, salvo nelle aree individuate dai comuni sulla base dei criteri definiti dalle regioni¹⁶. Tra

¹³ Le procedure negoziate sono le procedure in cui le stazioni appaltanti consultano gli operatori economici da loro scelti e negoziano con uno o più di essi le condizioni dell'appalto.

¹⁴ L'art. 44 *Oneri di urbanizzazione* della L.R. lombarda n. 12/2005 stabilisce che *«Le opere di urbanizzazione primaria devono essere eseguite contestualmente alle realizzazioni degli interventi sia pubblici che privati entro la fine dei lavori medesimi così come le altre opere eventualmente pattuite nelle convenzioni e non diversamente disciplinate»* (c. 2).

¹⁵ Cf D.P.R. 380/2011, art. 16, c. 7.

¹⁶ Previste dal c. 7-bis dell'art. 16 cit., introdotto dall'art. 40, c. 8 della L. n. 166/2002.

le opere di urbanizzazione primaria sono incluse le infrastrutture di comunicazione elettronica per impianti radioelettrici e le opere relative¹⁷.

L'urbanizzazione primaria si distingue da quella secondaria, che comprende «*asili nido e scuole materne, scuole dell'obbligo nonché strutture e complessi per l'istruzione superiore all'obbligo, mercati di quartiere, delegazioni comunali, chiese e altri edifici religiosi, impianti sportivi di quartiere, aree verdi di quartiere, centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie. Nelle attrezzature sanitarie sono ricomprese le opere, le costruzioni e gli impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, pericolosi, solidi e liquidi, alla bonifica di aree inquinate*»¹⁸.

In virtù della modifica in commento le urbanizzazioni primarie possono essere direttamente a carico del titolare del permesso di costruire e non devono essere attivate procedure di gara di evidenza pubblica per la loro realizzazione. Questo a condizione che si tratti, come detto, di opere di importo inferiore a quello previsto dall'articolo 28 del Codice dei contratti pubblici.

5. CONSIDERAZIONI APPLICATIVE

La novità del Decreto Monti segna, di fatto, un passo indietro rispetto all'evoluzione normativa precedente tesa ad estendere – seppure con modalità differenti – le procedure ad evidenza pubblica alla realizzazione di tutte le opere a “scomputo”, senza differenziazione in ordine al valore delle stesse.

Si è così tornati alla situazione determinata dalla Sentenza della Corte di Giustizia del 2001 – e alla disposizione normativa di applicazione interna¹⁹ – che limitava l'applicazione dei suoi principi ai lavori sopra la soglia comunitaria, con l'ulteriore limitazione alle sole opere di urbanizzazione primaria; infatti ai sensi degli articoli 32 e 122 del Codice dei contratti pubblici, per la realizzazione di opere di urbanizzazione secondaria anche di importo inferiore alla soglia comunitaria, si deve ricorrere tutt'oggi alla procedura ad evidenza pubblica.

Vero che l'estensione dell'obbligo della procedura ad evidenza pubblica – seppure nella forma semplificata della procedura negoziata senza bando – per le opere di urbanizzazione (primaria e secondaria) “sotto soglia” non costituiva una scelta obbligata dal diritto comunitario, ma è stata introdotta, in via autonoma, dal legislatore italiano con il decreto legislativo 11 settembre 2008, n. 152 (cd. *Terzo decreto correttivo al Codice dei contratti pubblici*)²⁰, ma resterà da verificare se la novità normativa del Decreto Mon-

¹⁷ In forza dell'art. 86, c. 3, D.Lgs. n. 259/2003.

¹⁸ Cf D.P.R. 380/2001, art. 16, c. 8.

¹⁹ L. n. 166/2002.

²⁰ C. MEDICI, *Brevi note sull'esecuzione diretta delle opere di urbanizzazione primaria sotto soglia dopo il decreto “salva Italia”* in www.gazzettaamministrativa.it, 2.

ti terrà ad una verifica di legittimità comunitaria o costituzionale sul principio di disparità di trattamento.

Nel frattempo è già intervenuta la Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia che, nella sua attività consultiva – con il parere 14 marzo 2012, n. 64²¹ –, ha preso in esame gli effetti della nuova norma con riferimento alle convenzioni urbanistiche già stipulate.

La magistratura contabile si esprime rispetto a una fattispecie in cui la nuova norma del decreto legge n. 201/2011 era entrata in vigore fra il perfezionarsi della convenzione edilizia ed il suo adempimento mediante procedura negoziata: si chiedeva se la novità del Decreto Monti potesse o meno rendere superflua la procedura negoziata prevista dalla convenzione per l'individuazione del soggetto tenuto alla realizzazione delle opere di urbanizzazione accessorie e imporre l'automatico affidamento dei lavori allo stesso soggetto titolare della convenzione medesima.

La Corte dei Conti lombarda ha affermato che il sopravvenire del Decreto Monti (entrato in vigore il 6 dicembre 2011) «*non può incidere, salvo diverso accordo delle parti, su una fattispecie in cui diritti e obblighi reciproci (sotto il profilo esecutivo) sono già definiti contrattualmente; è chiaro, infatti, che diversamente opinando una delle parti dell'accordo vedrebbe irrimediabilmente leso il suo interesse consolidato nell'accordo pattizio*». I magistrati contabili specificano, quindi, che la novella introdotta dall'articolo 45 si dovrebbe applicare alle sole convenzioni edilizie concluse successivamente la sua entrata in vigore e per quelle già stipulate occorrerebbe, comunque, variare gli atti convenzionali già stipulati nel senso della nuova previsione normativa.

L'articolo integra quanto riportato in

“La gestione e l'amministrazione della parrocchia” cap. 6, par. 1.

²¹ In www.corteconti.it.

APPROFONDIMENTI

LA RAPPRESENTANZA: PROCURA E DELEGA

1. NOZIONE E SCOPO

La rappresentanza è uno strumento attraverso il quale la volontà negoziale viene formata e dichiarata da un soggetto – *rappresentante* – ma gli effetti del negozio fanno capo ad un soggetto diverso – *rappresentato* – (artt. 1387 ss. cod. civ.).

Affinché si perfezioni il meccanismo della rappresentanza è necessario che il rappresentante operi:

- *per conto*, cioè nell'interesse di un'altra persona, il rappresentato;
- *in nome* di quest'altra persona, attraverso la spendita del nome (cd. *contemplatio domini*).

Il rappresentante partecipa pertanto all'atto con la volontà propria, pur nei limiti delle istruzioni ricevute, e in questo differisce dalla figura del semplice *nuncius*, che si limita a trasmettere materialmente la dichiarazione altrui in qualità di portavoce.

La rappresentanza è ammissibile in tutto il campo dei contratti e dei negozi patrimoniali tra vivi, pur con limiti nell'ambito della donazione (artt. 777 e 778 cod. civ.); è invece esclusa per i negozi di diritto familiare e per il testamento.

In buona sostanza, chi non possa o non voglia curare personalmente la gestione di uno o più affari, può nominare un soggetto terzo, il quale avrà il compito di gestire, trattare e stipulare: chi emette la dichiarazione, chi va davanti al notaio e firma l'atto è il rappresentante, ma gli effetti giuridici dell'atto stesso si verificano nella sfera della persona fisica o dell'ente rappresentato.

Ai fini della validità del negozio concluso mediante rappresentanza, è necessaria la capacità legale del rappresentato (art. 1389 cod. civ.)¹; quan-

¹ Per maggior chiarezza si ricordi che la cd. capacità legale è di fatto costituita dalla capacità giuridica, cioè l'attitudine, da parte di un soggetto, ad essere titolare di posizioni giuridiche attive e/o passive e dalla capacità d'agire, che consiste nella capacità di disporre dei propri diritti.

La capacità naturale, invece, è la semplice capacità di intendere e volere, cioè il pieno possesso delle facoltà intellettive e volitive.

to, invece, ai requisiti soggettivi del rappresentante, è sufficiente che lo stesso sia capace di intendere e di volere.

Qualora, invece, un soggetto agisca nell'interesse altrui ma senza provvedere alla spendita del nome, si ricade nell'ipotesi della rappresentanza indiretta: in tal caso, chi fa la dichiarazione acquista i diritti e gli obblighi nascenti dal negozio e dovrà stipulare un secondo negozio giuridico per trasmettere gli effetti dell'atto nel patrimonio della persona nel cui interesse l'atto stesso è stato compiuto (cd. *interposizione gestoria*, tipica del mandato senza rappresentanza).

2. FONTI DELLA RAPPRESENTANZA

In base alla fonte esistono due tipi di rappresentanza:

- quella *legale*, laddove il rappresentante sia scelto ed imposto dalla legge o dal giudice (si pensi alle ipotesi del genitore che esercita la potestà sui figli minori, del tutore per l'interdetto, del curatore per il fallimento);
- quella *volontaria*, qualora il potere di rappresentanza venga conferito dall'interessato con uno specifico atto denominato procura.

Vi è poi un tipo particolare di rappresentanza, cd. *organica*, legata alle persone giuridiche o soggetti collettivi: consiste nella necessaria nomina di un legale rappresentante munito del potere di rappresentare l'ente e manifestare verso i terzi la volontà dello stesso (si pensi al parroco *pro tempore*, legale rappresentante della parrocchia o al presidente di un'associazione/fondazione). In tal caso il potere di rappresentanza è attribuito inizialmente dall'atto costitutivo, poi secondo i meccanismi previsti dallo statuto oppure dalla legge.

3. LA PROCURA

Il nostro codice civile non disciplina il negozio di procura, ma dottrina e giurisprudenza sono ormai concordi nel ritenerla un *atto unilaterale tra vivi di natura patrimoniale*, in virtù del quale una persona attribuisce ad altri il potere di rappresentarla; nessun dubbio, peraltro, circa la sua *natura recettizia*, nel senso che la stessa produce effetti giuridici nel momento in cui entra nella sfera di conoscenza del rappresentante, pur non occorrendo l'accettazione da parte di quest'ultimo.

La dottrina suole affermare che la sintesi degli effetti tipici della procura è la creazione di una situazione di *legittimazione rappresentativa*, atteso che gli effetti autonomi ed immanenti della procura consistono nel potere, per il rappresentante, di agire in nome del *dominus*.

La procura può essere conferita in maniera espressa oppure tacita laddove risulti da fatti concludenti (es. incarico affidato al cassiere di una banca); la procura tuttavia non ha effetto qualora non venga conferita con la

stessa forma prescritta per il contratto che il rappresentante deve concludere (ad es. la procura a vendere o ad acquistare immobili deve essere fatta per atto scritto, presso un notaio).

La procura può riferirsi ad uno o più affari determinati e allora prende il nome di *procura speciale*, oppure può concernere la gestione di tutti gli affari del rappresentato ed è pertanto *generale*. A tal proposito, la giurisprudenza ha precisato che non basta l'intestazione dell'atto per qualificare la procura come generale o speciale, ma occorre tener conto dell'effettivo contenuto negoziale dell'atto². Esemplicando:

- a) Tizio conferisce procura a Caio per la vendita di un appartamento: trattasi di procura speciale;
- b) Tizio conferisce procura a Caio per la cura di tutti i suoi affari, sia di ordinaria che di straordinaria amministrazione: trattasi in tal caso di procura generale.

La procura contiene generalmente delle prescrizioni, che valgono quali limiti ai poteri del rappresentante: dette prescrizioni devono essere messe a conoscenza del terzo che voglia trattare con il rappresentante.

Il rappresentato può, in qualsiasi momento, modificare l'oggetto o i limiti della procura e può revocare la medesima³: anche *modificazioni* e *revoca* devono essere portate a conoscenza dei terzi con mezzi idonei, altrimenti gli stessi, facendo affidamento sulla procura già rilasciata, sono autorizzati a ritenere che il potere di rappresentanza sussista ancora oppure che abbia quella medesima ampiezza con cui era stata conferita. Al fine di tutelare detto affidamento, il legislatore ha stabilito che il negozio concluso dal procuratore, nonostante revoca o modificazioni, resti valido, a meno che non si dimostri che il terzo abbia avuto conoscenza della revoca o della modificazione della procura al momento della conclusione del contratto (art. 1396 cod. civ.).

4. ANNULLABILITÀ DEL CONTRATTO

Sono previste due ipotesi di annullabilità del contratto posto in essere dal rappresentante:

- *conflitto di interessi* (art. 1394 cod. civ.): ricorre allorché il rappresentante sia portatore di interessi incompatibili con quelli del rappresentato, cosicché la salvaguardia di detti interessi impedisce di tutelare adeguatamente l'interesse del *dominus*. In tale ipotesi il rappresentato può chiedere l'annullamento del contratto, purché il conflitto sia conosciuto o co-

² Appello Bologna 3.11.1981, in Riv. not., 1983, 1009.

³ Non è tuttavia revocabile la procura conferita nell'interesse anche di terzi o dello stesso procuratore, tranne nell'ipotesi di giusta causa ex artt. 1723 c. 2 e 1726 cod. civ.

noscibile dal terzo (ad es. il rappresentante, cui sia stato dato l'incarico di vendere un immobile, ha concluso il contratto con la moglie, vendendo ad un prezzo inferiore all'accertato valore di mercato: la comunanza di interessi tra il rappresentante ed il terzo e la convivenza tra loro costituiscono indizi del proposito del rappresentante di favorire il terzo e della conoscenza o conoscibilità del conflitto da parte di quest'ultimo). Sull'argomento la giurisprudenza precisa inoltre che la sussistenza dei suddetti presupposti (conflitto di interessi e riconoscibilità del conflitto da parte del terzo contraente) deve essere accertata non astrattamente o ipoteticamente, bensì in rapporto alle intrinseche caratteristiche del singolo atto o negozio;

- *contratto con se stesso* (art. 1395 cod. civ.): si ha quando il rappresentante conclude il contratto con se stesso, in proprio o come rappresentante di un'altra parte. L'annullabilità è esclusa nelle ipotesi, alternative, dell'autorizzazione specifica data dal rappresentato al rappresentante di concludere il contratto con se stesso e della predeterminazione del contenuto del contratto in modo da escludere la possibilità di conflitto di interessi.

5. RAPPRESENTANZA SENZA POTERE

Può accadere che lo svolgimento di attività negoziale in nome altrui non sia preceduto dal conferimento del potere di rappresentanza da parte dell'interessato, cioè manchi la procura: ci si riferisce al caso del cd. *falsus procurator*. Il negozio compiuto in difetto di potere, o eccedendo i limiti della procura, è inefficace, cioè non produce effetti né in capo al rappresentato, né in capo al rappresentante, perché comunque non era con costui che il terzo intendeva istituire il rapporto contrattuale.

È tuttavia consentito al rappresentato di sanare la situazione attraverso la *ratifica*: quest'ultima ha effetto retroattivo, pertanto il negozio si considera efficace *ab initio*, come se fosse stato posto in essere originariamente da persona fornita di procura.

Se il contratto, mancando la ratifica del *dominus*, rimane definitivamente inefficace, il terzo, che abbia confidato senza sua colpa nella validità del contratto⁴, può chiedere allo pseudo-rappresentante il risarcimento dei danni subiti secondo la disciplina della responsabilità precontrattuale.

6. ESTINZIONE DELLA PROCURA

La procura si estingue per:

- scadenza del termine o compimento dell'affare per il quale è stata conferita;

⁴ Cass. 14.5.1997, n. 4258 e Cass. 11.3.1997, n. 2174.

- morte, interdizione o inabilitazione del rappresentante⁵;
- rinuncia del rappresentante;
- revoca da parte del rappresentato;
- morte, interdizione o inabilitazione del rappresentato⁶.

7. PROCURA E MANDATO

Nel linguaggio comune si tende spesso ad utilizzare i termini di procura e mandato come se fossero sinonimi, in realtà sono due istituti ben distinti dal punto di vista giuridico, seppur collegati.

Il mandato è un contratto con il quale il mandatario si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto del mandante, il quale a sua volta si obbliga a rimborsare le spese e a pagare il corrispettivo eventualmente pattuito (art. 1703 cod. civ.).

È di tutta evidenza, pertanto, che mentre il mandato è un contratto che crea obbligazioni a carico di entrambe le parti e deve essere consentito appunto da entrambe, la procura è un atto unilaterale, che come già detto produce i suoi effetti senza bisogno di accettazione da parte del rappresentante.

Mandato e procura possono tuttavia essere collegati nel *mandato con rappresentanza*: in tal caso, il contratto concluso dal mandatario con il terzo produce effetti direttamente in capo al mandante (a differenza del mandato senza rappresentanza nel quale il mandatario tratta con i terzi in nome proprio quale gestore interposto, dovendo poi trasmettere il risultato economico al patrimonio di colui per conto del quale ha agito).

8. PROCURA E DELEGA BANCARIA

Nel linguaggio comune si è soliti utilizzare i termini procura e delega quali sinonimi, tanto che si assiste ad un uso caotico della parola procura anche in qualche documento predisposto dalle banche.

Al riguardo, una interessante sentenza della Corte Suprema⁷ ha ribadito un canone interpretativo istituzionale: si è in presenza di procura solo

⁵ È comprensibile che la procura si estingua per la morte del rappresentante, presupponendo una particolare fiducia nella persona cui è conferita, che non consente la sua trasmissibilità agli eredi.

⁶ Fa eccezione la procura conferita per il compimento di atti relativi all'esercizio di un'impresa, che non si estingue se l'esercizio dell'impresa è continuato, salvo il diritto di recesso delle parti e degli eredi, ex art. 1722 cod. civ.

⁷ Cass. 28.6.2005, n. 13906 «*L'accordo tra il cliente e la banca in base al quale anche altro soggetto (cosiddetto delegato) è autorizzato a compiere operazioni sul conto corrente spiega unicamente l'effetto di vincolare la banca, per le operazioni e nei limiti di importo stabiliti, a considerare alla stessa stregua di quella del delegante la firma del delegato, e non comporta anche il conferimento a quest'ultimo di un*

quando risulti conferito il potere di agire in nome del rappresentato. La delega bancaria, priva dei poteri procuratori, è invece da intendersi quale semplice accordo tra correntista e banca, con cui quest'ultima si impegna a considerare la firma del delegato come se fosse la firma del correntista.

È un contratto atipico, che parte della dottrina avvicina al negozio autorizzatorio di tipo tedesco in base al quale, senza apposita procura, è valido l'atto di disposizione compiuto dal *non dominus* col consenso del *dominus*: si instaura infatti un rapporto giuridico tra delegato e banca, tale da svolgere i suoi effetti direttamente nella sfera patrimoniale del delegante, senza necessità di una successiva manifestazione di volontà di questi.

Un commento alla sentenza testé citata ritiene che ad oggi sia possibile inquadrare la delega ad operare sul conto corrente bancario, priva di procura, unicamente nell'ambito negoziale atipico dell'autorizzazione a disporre del credito altrui, derivante dalla provvista propria del correntista o dall'apertura di credito concessa dalla banca al correntista⁸.

9. PROCURA AD LITEM

Trattasi della cd. procura alle liti, con la quale il rappresentato (cliente) conferisce al rappresentante (avvocato) i poteri di rappresentanza tecnica, in sede di giudizio. È disciplinata dall'articolo 83 c.p.c. ed è sostanzialmente una procura speciale, generalmente apposta in calce o a margine dell'atto predisposto del legale; l'autografia della sottoscrizione del rappresentato è certificata dall'avvocato che autentica la firma stessa svolgendo eccezionalmente funzioni tipicamente notarili.

10. RAPPRESENTANZA NEL SETTORE COMMERCIALE

L'imprenditore, nello svolgimento della sua attività, si avvale quasi sempre dell'opera di altri soggetti, cd. *ausiliari*.

È assai frequente che l'imprenditore si avvalga di propri dipendenti che, in virtù della posizione occupata nella struttura dell'impresa e delle mansioni agli stessi affidate (es. direttore di un settore), hanno anche un potere gerarchico nei confronti di altri lavoratori con mansioni inferiori. Si tratta, in tal caso, di poteri interni all'azienda, legati alla struttura gerarchica della stessa, poteri che devono essere tenuti distinti dai poteri che gli ausiliari dell'imprenditore possono anche possedere nei confronti dei terzi esterni e che si identificano con il potere di rappresentanza.

Tra ausiliari dotati di detto potere di rappresentanza, vogliamo spendere

potere generale di agire in rappresentanza del delegante per il compimento di qualsiasi tipo di atto».

⁸ PROF. DE IULIIS *Note minime in tema di delega, priva di procura, ad operare in un conto corrente bancario di corrispondenza*, in banca Borsa tit. cred. 2007, 4, 437.

qualche parola sulla figura dell'istitutore, da considerarsi quale *alter ego* dell'imprenditore poiché lo sostituisce quasi completamente nell'attività d'impresa.

Il codice civile all'articolo 2203 lo definisce come «*colui che è preposto dal titolare all'esercizio di un'impresa commerciale*»; in particolare gli sono riconosciuti i seguenti poteri:

- compiere tutti gli atti pertinenti all'esercizio dell'impresa a cui è preposto, salve le limitazioni contenute nella procura (gli è precluso tuttavia alienare o ipotecare beni immobili in mancanza di espressa autorizzazione);
- stare in giudizio in nome del preponente per le obbligazioni dipendenti da atti compiuti nell'esercizio dell'impresa a cui è preposto.

Quanto agli obblighi, egli è tenuto, insieme con l'imprenditore, all'osservanza delle disposizioni riguardanti l'iscrizione nel registro delle imprese e la tenuta delle scritture contabili.

È di tutta evidenza che i poteri dell'istitutore sono parecchio ampi e derivano da una procura conferitagli dall'imprenditore: le eventuali limitazioni in essa contenute o la sua eventuale revoca devono essere messe a conoscenza dei terzi attraverso idonea forma di pubblicità (iscrizione nel *registro delle imprese*); in mancanza non sono opponibili ai terzi se non si prova che questi le conoscevano al momento della conclusione dell'affare.

In relazione alle operazioni compiute, scatta la responsabilità personale dell'istitutore qualora ometta di far conoscere ai terzi che egli tratta per il preponente; tuttavia il terzo può agire anche contro il preponente per gli atti compiuti dall'istitutore che siano pertinenti all'esercizio dell'impresa a cui è preposto.

11. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

È di tutta evidenza che il conferimento di una procura, sia essa speciale o generale, è un atto da valutare con grande attenzione; in taluni casi è certamente auspicabile, in altri semplicemente opportuna. Sicuramente è un atto eccezionale, al quale ricorrere solo dopo puntuale e prudente valutazione delle reali necessità.

Nella maggior parte dei casi, per la gestione dell'attività ordinaria, è sufficiente il conferimento di una semplice delega bancaria, cioè un potere di firma (si pensi ad esempio alla assai diffusa delega rilasciata dal parroco a favore del coadiutore o del sacerdote residente in altra parrocchia della medesima comunità pastorale, o ad altro collaboratore laico, utile per provvedere ai pagamenti vari di utenze, fornitori, ...).

Si rinvia comunque, per ulteriori approfondimenti anche da un punto di vista canonico, a quanto precisato da don Lorenzo Simonelli nell'articolo che segue.

L'articolo integra quanto riportato in

“La gestione e l'amministrazione della parrocchia” cap. 1, par. 2.6.

LA RAPPRESENTANZA: ASPETTI CANONICI

Come si è detto, la decisione di conferire ad un terzo i poteri di rappresentanza deve essere valutata con grande attenzione in quanto il rappresentato concede al rappresentante di disporre liberamente dei suoi diritti e di gravarlo di doveri.

L'attenzione deve essere ancora maggiore quando i diritti/doveri di cui si tratta non sono quelli personali del rappresentato ma quelli di un ente come la parrocchia, un istituto religioso, una fondazione di culto, una associazione o fondazione del Libro I del codice civile. In questi casi, infatti, ai poteri di rappresentanza organica attribuiti al parroco, al superiore religioso o al presidente si aggiungono anche quelli del rappresentante.

Queste considerazioni si devono poi coniugare con la normativa canonica che disciplina immediatamente la rappresentanza di alcuni enti, quali la parrocchia e la diocesi:

- il canone 532 dispone, infatti, che il parroco «*amministra la parrocchia, a norma del diritto, in tutti i negozi giuridici*», mentre
- il canone 393 prevede che «*In tutti i negozi giuridici della diocesi, è il Vescovo diocesano che la rappresenta*».

Per quanto riguarda l'eventuale rappresentanza della Diocesi l'Istruzione in Materia Amministrativa della CEI emanata nel 2005 così precisa al § 85:

«Il Vescovo diocesano è l'amministratore unico dell'ente diocesi, dal momento della presa di possesso canonica (cfr cann. 494 § 3, 1277). Esercita questo compito avvalendosi della funzione esecutiva e della competenza amministrativa dell'economista diocesano (cfr can. 494 §§ 3-4) e della qualificata collaborazione del consiglio diocesano per gli affari economici (cfr cann. 492-493) e del collegio dei consultori, nei casi e alle condizioni previste dal diritto (cfr cap. III). Al Vescovo diocesano compete nativamente anche la legale rappresentanza dell'ente diocesi (cfr can. 393). La rappresentanza negoziale può essere conferita al Vicario generale o episcopale competente o all'economista o ad altri in virtù di una specifica procura del Vescovo, conferita per gli effetti civili con atto notarile».

La medesima Istruzione della CEI si esprime in modo diverso in riferimento all'eventuale rappresentanza dell'ente parrocchia:

«In quanto “pastore proprio” (cfr cann. 515 § 1, 519) di una determinata comunità di fedeli, il parroco ne è responsabile non solo sotto il profilo sacramentale, liturgico, catechetico e caritativo, ma anche sotto il profilo amministrativo: ne è, infatti, il legale rappresentante (cfr can. 532) e l'amministratore unico (cfr can. 1279 § 1) nell'ordinamento canonico e in quello statale. La responsabilità amministrativa del parroco è esercitata sotto l'autorità del Vescovo diocesano, costituendo il legame con il Vescovo il segno dell'inserimento della comunità parrocchiale nella Chiesa particolare. Si tratta di una responsabilità che esige di essere esercitata “con la collaborazione di altri presbiteri o diaconi e con l'apporto dei fedeli laici” (can. 519). D'altro canto, è una responsabilità personale, alla quale il parroco non può rinunciare (cfr cann. 537 e 1289) e che non può demandare ad altri limitandosi, ad esempio, a ratificare le decisioni prese dal consiglio parrocchiale per gli affari economici» (§ 102).

L'inciso finale induce dunque ad escludere la possibilità che il parroco – senza un'esplicita autorizzazione canonica – possa conferire ad altri soggetti (presbiteri e non) la rappresentanza e i poteri di amministrazione della parrocchia.

In alcuni casi può essere opportuno che il parroco condivida la responsabilità amministrativa di una determinata attività con un'altra persona, per esempio quando la parrocchia gestisce un'attività commerciale di dimensioni significative (istituto scolastico, sala cine-teatro, attività socio-assistenziale e sanitaria, ecc.), e gli strumenti giuridici che possono essere utilizzati sono i seguenti:

- gli articoli 2203-2213 del codice civile che riconoscono all'istitutore, al procuratore e al commesso una rappresentanza – diversamente ampia – della parrocchia per il solo fatto di essere collaboratori dell'imprenditore,
- l'articolo 1704 che disciplina il contratto di “mandato con rappresentanza”,
- gli articoli 1387 ss. che determinano gli effetti e i limiti dei poteri del rappresentante cui è stata conferita una procura.

In molti casi è però sufficiente la delega ad operare sui conti correnti della parrocchia o solo su alcuni di essi (per es. quelli riservati a determinate attività).

Si segnala, infine, che la procura è talvolta evocata per risolvere il problema del “conflitto di interesse”.

L'ipotesi più comune è quella che si verifica quando il parroco intende donare alla parrocchia beni di sua proprietà; in tal caso la persona fisica del parroco dovrebbe sottoscrivere l'atto di donazione nella duplice veste di donante (persona fisica) e rappresentante del donatario. Ritengo, però, che in questo caso il conflitto di interesse sia soltanto apparente, in quanto la libertà del donante di disporre gratuitamente del proprio patrimonio non incontra

alcun ostacolo (fatta salva l'incapacità di intendere e di volere) e l'opportunità per la parrocchia di accettare la donazione è comunque verificata dall'Ordinario diocesano che rilascia (o nega) la licenza canonica.

Altrettanto deve dirsi quando due parrocchie delle quali è parroco il medesimo sacerdote concludono un contratto corrispettivo o una donazione in quanto l'autorizzazione canonica, preceduta da idonea istruzione della questione, deve verificare anche l'assenza di un pregiudizio per il patrimonio dell'una o dell'altra.

Inoltre anche il conferimento di una procura da parte del parroco – al fine di permettere al rappresentante di sottoscrivere l'atto – non pare essere in grado di superare l'ipotizzato conflitto in quanto l'atto è comunque voluto dal parroco che ha conferito la rappresentanza.

Parrocchia A intende donare a Parrocchia B un immobile.

Don Tizio è parroco sia della parrocchia A che della parrocchia B. L'eventuale rappresentanza data da don Tizio a don Caio perché rappresenti la parrocchia B nell'accettare la donazione non eviterebbe infatti il potenziale conflitto.

Ma il conflitto di interesse non dovrebbe realizzarsi neppure nel caso (teorico!) di donazione di un bene di proprietà della parrocchia alla persona del parroco. Si deve infatti tener presente che il canone 1298 vieta all'amministratore di un ente canonico di vendere o locare un bene ecclesiastico a sé o ai suoi parenti entro il quarto grado senza una «speciale licenza data per iscritto dall'autorità competente».

In tutti questi casi la necessaria autorizzazione dell'Ordinario pare sufficiente a garantire che l'operazione non sia posta a danno del patrimonio della parrocchia.

La complessità della materia e la delicatezza della decisione di dare procura in ordine ai beni della parrocchia raccomandano dunque di verificare tale ipotesi con i competenti uffici di Curia.

L'articolo integra quanto riportato in

“La gestione e l'amministrazione della parrocchia” cap. 1, par. 2.6.

LE SOCIETÀ COOPERATIVE – SECONDA PARTE

GLI ORGANI SOCIALI

L'organizzazione interna della società cooperativa si impernia sulla classica tripartizione tra organo amministrativo e di direzione (consiglio di amministrazione), organo assembleare (assemblea dei soci) e organo di controllo (solo in casi particolari, se previsto dalla legge o se deciso dalla società, il collegio sindacale).

La disciplina degli organi sociali, senz'altro influenzata dalla normativa contenuta nel corpo di disposizioni che regolano le società per azioni, si colora di alcune peculiarità che sono legate al modo d'essere della società cooperativa ed ai forti connotati personalistici e di democrazia economica che la caratterizzano.

In tale materia, pertanto, si dovrà rinviare alle omologhe disposizioni dettate dal legislatore per le società per azioni o a responsabilità limitata (a seconda del rimando effettuato ai sensi dell'art. 2519 cod. civ.) tutte le volte in cui la disciplina cooperativa sia carente, con l'unico limite della compatibilità con il sub-ordinamento cooperativo.

1. L'ASSEMBLEA DEI SOCI

L'assemblea è l'organo collegiale deliberativo della cooperativa ed è formata dai soci.

Le competenze assembleari sono divise tra quelle spettanti all'assemblea ordinaria e quelle tipiche dell'assemblea straordinaria.

Nelle società cooperative la distinzione rileva solo per quelle che fanno riferimento alle norme sulle società per azioni, dato che nelle società a responsabilità limitata la differenziazione non è prevista.

Ciò precisato, vi è comunque da dire che, anche nelle cooperative

* Avvocato.

che fanno riferimento alle norme sulle società per azioni, tale distinzione è comunque destinata ad avere scarso rilievo dato che l'articolo 2521, terzo comma, n. 9 del codice civile attribuisce all'autonomia statutaria la determinazione delle forme di convocazione dell'assemblea, in quanto si deroga alle disposizioni di legge, e l'articolo 2538, quinto comma codice civile lascia ancora all'atto costitutivo/statuto la scelta circa le maggioranze richieste per la costituzione delle assemblee e per la validità delle deliberazioni.

Quanto alle modalità di convocazione, infatti, è possibile anzitutto derogare statutariamente alle modalità di convocazione previste generalmente e, pertanto, si potrà adottare la modalità ritenuta più consona alla società; quanto, invece, ai *quorum* costitutivi e deliberativi, seppur calcolati secondo il numero dei voti spettanti ai soci (e non al capitale dagli stessi detenuto), lo statuto potrà liberamente determinarli¹.

Ad ogni buon conto, sono di necessaria competenza assembleare:

- a) l'approvazione del bilancio e la distribuzione degli utili;
- b) la nomina dell'organo amministrativo;
- c) la nomina dei Sindaci e del Presidente del Collegio sindacale, se previsto dalla legge o dallo statuto;
- d) l'approvazione dei regolamenti interni;
- e) le modificazioni dell'atto costitutivo;
- f) la decisione di compiere operazioni che comportano una sostanziale modificazione dell'oggetto sociale determinato nell'atto costitutivo o una rilevante modificazione dei diritti dei soci.

L'assemblea, inoltre, può essere convocata e deliberare sugli argomenti proposti dall'organo amministrativo, ovvero per la trattazione di questioni che il *quorum* di soci determinati dall'atto costitutivo/statuto sottopongono alla sua approvazione, facendone domanda scritta agli amministratori².

L'assemblea dei soci deve, in ogni caso, aver luogo almeno una volta all'anno per l'approvazione del bilancio sociale.

1.1 Diritto di voto

Nelle assemblee hanno diritto di voto coloro che risultano iscritti da almeno novanta giorni nel libro dei soci e ciascun socio cooperatore ha un voto, qualunque sia il valore della quota o il numero delle azioni possedute (principio democratico "una testa-un voto").

¹ Si è ritenuto che gli unici limiti sono quelli della fissazione, in basso, di un *quorum* talmente ridotto da porsi in contrasto con la necessità di incentivare la partecipazione dei soci alla vita sociale ed, in alto, la richiesta dell'unanimità dei consensi (*Società Cooperative*, a cura di G. PRESTI, in *Commentario alla riforma delle società*, Giuffrè editore, pag. 306).

² La convocazione su richiesta dei soci non è tuttavia ammessa per argomenti sui quali l'assemblea delibera, a norma di legge, su proposta dell'organo amministrativo o sulla base di un progetto o di una relazione da essi predisposta (bilancio, fusione, scissione, ecc.).

I soci che, per qualsiasi motivo, non possono intervenire personalmente all'assemblea, hanno la facoltà di farsi rappresentare, mediante delega, soltanto da un altro socio avente diritto al voto.

In proposito, l'articolo 2539 codice civile prevede che «*nelle cooperative disciplinate dalle norme sulla società per azioni ciascun socio può rappresentare sino ad un massimo di dieci soci*» e che «*il socio imprenditore individuale può farsi rappresentare nell'assemblea anche dal coniuge, dai parenti entro il terzo grado e dagli affini entro il secondo che collaborano all'impresa*» (altri limiti sono previsti dalla legge)³.

L'articolo 2538 del codice civile prevede poi una serie di eccezioni e limiti alla regola generale del voto capitario "una testa-un voto" rimandandone la specifica disciplina all'atto costitutivo/statuto.

È infatti previsto che:

- a) l'atto costitutivo determina, inoltre, i limiti al diritto di voto degli eventuali strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci cooperatori;
- b) per i soci persone giuridiche l'atto costitutivo può attribuire più voti, ma non oltre cinque, in relazione all'ammontare della quota oppure al numero dei loro membri;
- c) nelle cooperative in cui i soci realizzano lo scopo mutualistico attraverso l'integrazione delle rispettive imprese o di talune fasi di esse, l'atto costitutivo può prevedere che il diritto di voto sia attribuito in ragione della partecipazione allo scambio mutualistico. In tali casi, lo statuto dovrà stabilire il limite per il voto plurimo per tali categorie di soci, in modo che nessuno di essi possa esprimere più del decimo dei voti in ciascuna assemblea generale. In ogni caso, ad essi non potrà essere attribuito più di un terzo dei voti spettanti all'insieme dei soci presenti o rappresentati in ciascuna assemblea generale dei soci.

L'articolo 2540 del codice civile prevede per determinate cooperative la possibilità di sostituire l'assemblea generale da soci delegati eletti da assemblee parziali e separate ed invece un obbligo dal medesimo contenuto per le cooperative la cui compagine sociale o l'area territoriale di attività è particolarmente ampia⁴, facendo comunque salva la possibilità di assistere all'assemblea generale da parte dei soci che hanno preso parte alle assemblee separate.

In tali casi, l'atto costitutivo deve stabilire le modalità di convocazione

³ Per le cooperative che si rifanno alla normativa sulle società per azioni, si veda l'art. 2372 cod. civ., che vieta il conferimento della rappresentanza agli amministratori, ai sindaci e ai dipendenti della società, delle società controllate e agli amministratori, sindaci e dipendenti di queste, né ad aziende o istituti di credito.

⁴ L'art. 2540, secondo comma cod. civ. prevede in certi casi l'obbligo di assemblee separate e dispone che: «*Lo svolgimento di assemblee separate deve essere previsto quando la società cooperativa ha più di tremila soci e svolge la propria attività in più province ovvero se ha più di cinquecento soci e si realizzano più gestioni mutualistiche*».

e di partecipazione all'assemblea generale dei soci delegati assicurando in ogni caso la proporzionale rappresentanza delle minoranze espresse dalle assemblee separate.

L'atto costitutivo/statuto può inoltre prevedere che il voto venga espresso per corrispondenza, ovvero mediante altri mezzi di telecomunicazione.

2. L'ORGANO AMMINISTRATIVO

L'organo amministrativo trova ritagliata la propria disciplina all'interno nell'articolo 2542 codice civile, profondamente innovato dalla riforma del diritto societario.

In particolare, il legislatore della riforma consente ora esplicitamente il superamento della riserva dell'amministrazione in capo ai soci, riserva invece prevista dal previgente articolo 2535 codice civile.

Infatti, se la precedente normativa aveva il pregio di valorizzare la presenza personale del socio nella *governance* della società mutualistica, nondimeno evidenziava in certi casi l'insufficienza di determinate capacità tecniche dei soci-amministratori, la cui attività esige una valutazione con il metro della diligenza professionale media⁵.

Sulla scorta di tali considerazioni, l'articolo 2542, secondo comma codice civile prevede che la maggioranza (e non tutti) degli amministratori è scelta tra i soci cooperatori ovvero tra le persone indicate dai soci cooperatori persone giuridiche.

La nomina degli amministratori spetta all'assemblea dei soci fatta eccezione per i primi amministratori che sono nominati nell'atto costitutivo.

L'atto costitutivo può anche prevedere che uno o più amministratori siano scelti tra gli appartenenti alle diverse categorie dei soci, in proporzione dell'interesse che ciascuna categoria ha nell'attività sociale.

In ogni caso, ai possessori di strumenti finanziari non può essere attribuito il diritto di eleggere più di un terzo degli amministratori.

La nomina di uno o più amministratori può inoltre essere attribuita dall'atto costitutivo allo Stato o ad enti pubblici, pur essendo, anche in tal caso, riservata all'assemblea dei soci la nomina della maggioranza degli amministratori.

Seppur in passato, sulla scorta del dato letterale che parla di "consiglio di amministrazione", si riteneva di escludere la possibilità che l'organo amministrativo fosse composto da una sola persona e cioè da un amministratore unico⁶, più di recente, ed in particolare con l'entrata in vigore della

⁵ Cf G. BONFANTE, *Imprese cooperative*, in *Commentario Scialoja-Branca*, 1999, p. 600.

⁶ Cf CARMELO NAZZARO-GIOVANNI PATERNOSTER, *Le società cooperative*, Pirola editore, 1992, Milano, pag. 89.

riforma del diritto societario, quantomeno nelle cooperative che applicano le norme sulle società a responsabilità limitata, si è ritenuto che, in luogo del consiglio di amministrazione, può essere nominato un amministratore unico che deve essere obbligatoriamente socio.

3. L'ORGANO DI CONTROLLO

L'articolo 2543 codice civile stabilisce che le cooperative hanno l'obbligo di nominare il collegio sindacale nei casi previsti dal secondo e terzo comma dell'articolo 2477 codice civile nonché quando la società emette strumenti finanziari non partecipativi.

Alla luce del rinvio all'articolo 2477 codice civile la nomina del collegio sindacale è obbligatoria quando:

- a) la cooperativa abbia un capitale sociale non inferiore al valore minimo stabilito per le società per azioni (centoventimila euro);
- b) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
- c) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;
- d) ovvero quando la cooperativa superi due dei seguenti tre parametri:
 - totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;
 - ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;
 - dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.

L'obbligo di nomina sorge quando i parametri di cui alla precedente lettera d) vengono superati per due esercizi consecutivi. L'obbligo cessa se, per due esercizi consecutivi, due dei predetti limiti non vengono superati.

Qualora la cooperativa sia obbligata o decida autonomamente di nominare il collegio sindacale (in quanto la cooperativa può comunque decidere di nominarlo), le norme da applicare all'organo sono quelle previste per le società per azioni.

All'obbligo sopra detto devono sottostare tutte le cooperative che superino i limiti citati, indipendentemente dalla circostanza che esse facciano riferimento alle norme sulle società a responsabilità limitata o sulle società per azioni.

Quanto alla nomina dei componenti del collegio sindacale, vanno ricordate le disposizioni contenute al secondo e terzo comma dell'articolo 2543 codice civile, che prevedono che l'atto costitutivo/statuto può attribuire il diritto di voto, nell'elezione dell'organo di controllo, proporzionalmente alle quote o alle azioni possedute ovvero in ragione della partecipazione allo scambio mutualistico.

È poi previsto che i possessori degli strumenti finanziari dotati di diritti di amministrazione possono eleggere, a condizione che lo statuto lo consenta, sino ad un terzo dei componenti dell'organo di controllo.

Al collegio sindacale, ai sensi dell'articolo 2403 codice civile, spetta di vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e, in particolare, sull'adeguatezza dell'assetto or-

ganizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento.

A tal fine, ai sensi dell'articolo 2403-*bis* codice civile, i sindaci possono in qualsiasi momento procedere, anche individualmente, ad atti di ispezione e di controllo, avendo inoltre la facoltà di chiedere agli amministratori notizie, anche con riferimento a società controllate, sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari. Possono scambiare informazioni con i corrispondenti organi delle società controllate in merito ai sistemi di amministrazione e controllo ed all'andamento generale dell'attività sociale.

Il collegio sindacale, inoltre, deve assistere alle adunanze del consiglio di amministrazione, alle assemblee e alle riunioni del comitato esecutivo, se nominato.

Ai sensi dell'articolo 2407 codice civile i sindaci debbono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico, sono responsabili della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio.

Essi sono responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica. Sono soggetti all'azione di responsabilità secondo le disposizioni previste per gli amministratori, in quanto compatibili.

La funzione del collegio è, pertanto, precipuamente orientata a valutare l'operato del consiglio di amministrazione anziché, come in passato, a verificare il corretto controllo contabile.

Il collegio sindacale deve essere composto da persone idonee ad apprezzare il significato ed il valore degli atti di gestione e contemporaneamente anche di capire il contenuto delle scritture contabili, nelle quali sono rappresentati i valori delle operazioni di gestione, dovendo peraltro fornire al lettore notizia del come si sono conclusi gli affari decisi dagli amministratori.

Tale scelta non può non incidere sulla composizione del collegio stesso: l'articolo 2397 codice civile, infatti, oltre a prevedere che i membri effettivi (anche non soci) debbano essere tre o cinque e quelli supplenti almeno due, stabilisce che almeno un membro effettivo e uno supplente debbano essere scelti tra gli iscritti nel registro dei revisori contabili, mentre tutti gli altri possono essere scelti tra iscritti negli Albi professionali individuati con decreto del Ministro della Giustizia o fra docenti universitari di ruolo in materie economiche o giuridiche.

3.1 Il controllo contabile

Il vero e proprio controllo contabile è invece affidato, secondo l'articolo 2409-*bis* codice civile, ad un revisore o ad una società di revisione iscritti nel Registro del Ministero della Giustizia, nominato dall'assemblea dopo aver sentito il collegio sindacale.

Lo statuto della società (purché la cooperativa non faccia ricorso al mercato del capitale di rischio e non sia tenuta alla redazione del bilancio consolidato) può comunque prevedere che il collegio sindacale eserciti anche il controllo contabile (cosiddetta “soluzione interna”). In quest’ultimo caso il collegio deve essere composto integralmente da revisori contabili iscritti nel Registro del Ministero della Giustizia.

A seguito dell’entrata in vigore il giorno 7 aprile 2010 del decreto legislativo 39/2010, che ha recepito la Direttiva 17 maggio 2006, n. 2006/43/CE⁷, gli articoli 2409-*ter* e seguenti del codice civile, che disciplinavano le funzioni di controllo contabile, sono stati abrogati.

La disciplina della revisione legale dei conti è ora contenuta nel decreto legislativo 39/2010.

L’articolo 10 del decreto legislativo 39/2010 impone l’assoluta indipendenza dalla società oggetto di revisione del revisore legale e della società di revisione⁸.

Compiti del revisore o della società di revisione (art. 14, D.Lgs. 39/2010) sono di: a) esprimere con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto e b) verificare nel corso dell’esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

Essi esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato.

I soggetti incaricati della revisione legale hanno diritto di ottenere dagli amministratori documenti e notizie utili all’attività di revisione legale e possono procedere ad accertamenti, controlli ed esame di atti e documentazione. Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revi-

⁷ L’obiettivo della Direttiva era di operare «una sostanziale armonizzazione [...] degli obblighi in materia di revisione legale dei conti». Cf Direttiva 2006/43/CE, 5° «considerando».

⁸ L’art. 10, rubricato *Indipendenza e obiettività* prevede che: «1. Il revisore legale e la società di revisione legale che effettuano la revisione legale dei conti di una società devono essere indipendenti da questa e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale. 2. Il revisore legale e la società di revisione legale non effettuano la revisione legale dei conti di una società qualora tra tale società e il revisore legale o la società di revisione legale o la rete sussistano relazioni finanziarie, d’affari, di lavoro o di altro genere, dirette o indirette, comprese quelle derivanti dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione contabile, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che l’indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulta compromessa. 3. Se l’indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale rischia di essere compromessa, come in caso di autoriesame, interesse personale, esercizio del patrocinio legale, familiarità, fiducia eccessiva o intimidazione, il revisore legale o la società di revisione legale devono adottare misure volte a ridurre tali rischi. 4. Qualora i rischi siano di tale rilevanza da compromettere l’indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale questi non effettuano la revisione legale. (omissis)».

sione del bilancio consolidato sono interamente responsabili dell'espressione del relativo giudizio (art. 15, D.Lgs. 39/2010) e rispondono in solido tra loro e con gli amministratori nei confronti della società che ha conferito l'incarico di revisione legale, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri.

Secondo l'articolo 13 del decreto legislativo 39/2010 l'incarico del controllo contabile è conferito dall'assemblea, sentito il collegio sindacale, se nominato, e ha la durata di tre esercizi, con scadenza alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio dell'incarico.

La nomina del revisore contabile è obbligatoria solo per le società che adottano le norme sulle società per azioni.

4. SISTEMI ALTERNATIVI DI AMMINISTRAZIONE E CONTROLLO

L'articolo 2544 codice civile è poi dedicato ai sistemi cosiddetti "alternativi" di amministrazione.

Il nuovo ordinamento civilistico delineato dalla riforma del diritto societario valorizza, infatti, l'autonomia statutaria anche sotto il profilo della scelta e dell'adattamento dei modelli amministrativi.

Il codice civile prevede tre sistemi di amministrazione e controllo (il sistema ordinario o tradizionale; il sistema dualistico; il sistema monistico), e consente alle cooperative, come alle altre società di capitali, di decidere liberamente e consapevolmente il modello più adatto alla propria condizione ed alle proprie esigenze.

Il sistema ordinario o tradizionale si applica tutte le volte in cui o sia espressamente previsto dallo statuto o dallo statuto non risulti l'opzione per un altro sistema di amministrazione e prevede che i componenti dell'organo di amministrazione, un amministratore unico oppure un consiglio di amministrazione a seconda della previsione statutaria, e quelli dell'organo di controllo siano scelti direttamente dall'assemblea dei soci (fatta eccezione per i primi amministratori che sono nominati nell'atto costitutivo).

Per tale sistema di amministrazione e controllo troverà applicazione la normativa generale sopra illustrata.

Il legislatore poi, traendo ispirazione da esperienze normative diverse, in particolare quella tedesca e inglese, ha introdotto nel sistema italiano i cosiddetti modelli di amministrazione e controllo "dualistico" e "monistico", applicabili anche alle società cooperative (purchè, si ritiene, facciano riferimento alle norme sulle società per azioni) ai sensi del citato articolo 2544 codice civile e la cui scelta circa l'adozione è affidata allo statuto della società.

Tali modelli sono rispettivamente disciplinati dagli articoli 2409-*octies* e seguenti del codice civile e dagli articoli 2409-*sexiesdecies* e seguenti codice civile.

Il modello dualistico si articola su un consiglio di sorveglianza e su un consiglio di gestione.

Per ciò che riguarda il consiglio di sorveglianza, la nomina dei componenti spetta all'assemblea, previa determinazione del loro numero nei limiti stabiliti dallo statuto. I membri effettivi, anche non soci, devono essere almeno tre. Almeno un membro effettivo deve essere scelto tra gli iscritti nel registro dei revisori contabili.

Essi restano in carica per tre esercizi, scadono alla data dell'assemblea successiva a quella di approvazione del bilancio del terzo esercizio di carica e sono rieleggibili, salvo diversa disposizione dello statuto. L'assemblea può revocarli in qualunque tempo con deliberazione adottata, per le società cooperative, con le maggioranze previste nell'atto costitutivo/statuto.

Lo statuto può subordinare l'assunzione della carica al possesso di particolari requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza.

Il presidente del consiglio di sorveglianza è eletto dall'assemblea e i suoi poteri sono determinati dallo statuto.

I compiti principali del consiglio di sorveglianza sono quelli di nominare e revocare i membri del consiglio di gestione, avviare l'azione di responsabilità nei loro confronti, di approvare il bilancio di esercizio, esercitare i doveri del collegio sindacale (osservanza della legge e dello statuto, rispetto dei principi di corretta amministrazione), partecipare alle assemblee e riferire per iscritto ad essa sull'attività di vigilanza svolta, omissioni e fatti censurabili e può assistere alle adunanze del consiglio di gestione.

A tale ultimo organo, il consiglio di gestione, costituito da almeno due membri, nominati, come detto, dal consiglio di sorveglianza, è affidata la vera e propria amministrazione della società e cioè il compimento delle operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale.

Il consiglio di gestione può delegare proprie attribuzioni ad uno o più dei suoi componenti secondo le regole previste per il consiglio di amministrazione tradizionale.

La nomina dei componenti il consiglio di gestione spetta al consiglio di sorveglianza. Essi non possono essere nominati consiglieri di sorveglianza e restano in carica per un periodo non superiore a tre esercizi.

In generale, si può affermare che al consiglio di gestione si applicano le norme previste per il consiglio di amministrazione, con l'unica avvertenza, prevista dall'articolo 2409-*undecies* codice civile, che esse siano compatibili con le figure e le funzioni del consiglio di gestione.

Nel sistema dualistico, il controllo contabile è esercitato da un revisore contabile iscritto nel Registro tenuto presso il Ministero della Giustizia e, in caso di società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, da una società di revisione, secondo le regole sopra viste.

Il modello monistico è diversamente articolato, in quanto l'amministrazione e il controllo sono affidati rispettivamente al consiglio di amministrazione e ad un comitato costituito al suo interno.

La gestione dell'impresa spetta al consiglio di amministrazione, al qua-

le spetta il compito di determinare il numero e la nomina dei membri del comitato per il controllo sulla gestione, sempreché lo statuto non disponga diversamente.

Quest'ultimo comitato deve essere composto da amministratori in possesso dei requisiti già previsti per il consiglio di amministrazione, che non siano membri del comitato esecutivo ed ai quali non siano attribuite deleghe o particolari cariche. Almeno uno dei componenti del comitato per il controllo sulla gestione deve essere scelto fra gli iscritti nel registro dei revisori contabili. Il comitato è tenuto a svolgere le funzioni primarie del collegio sindacale (osservanza della legge e dello statuto, rispetto dei principi di corretta amministrazione).

Il comitato per il controllo sulla gestione:

- a) elegge al suo interno, a maggioranza assoluta dei suoi membri, il presidente;
- b) vigila sull'adeguatezza della struttura organizzativa della società, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo e contabile, nonché sulla sua idoneità a rappresentare correttamente i fatti di gestione;
- c) svolge gli ulteriori compiti affidatigli dal consiglio di amministrazione con particolare riguardo ai rapporti con i soggetti incaricati del controllo contabile.

Ritornando alla disciplina contenuta nell'articolo 2544 codice civile, il primo comma riflette un'opportuna limitazione dei poteri di delega all'interno del consiglio di amministrazione, limitazione che sottolinea la specificità della *governance* cooperativa ed intende evitare che decisioni di particolare rilevanza dell'organizzazione vengano sottratte al metodo collegiale⁹.

Viene, infatti, previsto che, indipendentemente dal sistema di amministrazione adottato, non possono essere delegati dagli amministratori, oltre le materie previste dall'articolo 2381 del codice civile¹⁰, i poteri in materia di ammissione, di recesso e di esclusione dei soci e le decisioni che incidono sui rapporti mutualistici con i soci.

Fissate al primo comma le materie indelegabili, i successivi commi dell'articolo 2544 del codice civile sono per l'appunto dedicati ai sistemi di amministrazione alternativi e cioè quello duale e quello monistico sopra illustrati.

In particolare, le disposizioni in esame, nel richiamare le corrispondenti disposizioni dettate dal codice civile per le società per azioni, si preoccupa di fissare dei limiti alla presenza dei soci finanziatori all'interno degli organi di *governance*.

⁹ Cf G. PRESTI, *Società cooperative*, in *Commentario alla riforma delle società*, Giuffrè editore, 2007, p. 351.

¹⁰ E cioè: la facoltà di emettere in una o più volte obbligazioni convertibili in azioni; l'obbligo di redigere il bilancio di esercizio ai sensi dell'art. 2423 cod. civ.; la facoltà di aumentare il capitale sociale ai sensi dell'art. 2443 cod. civ.; e di diminuirlo per perdite ai sensi degli artt. 2446 e 2447 cod. civ.; la redazione del progetto di fusione ai sensi dell'art. 2501-ter e del progetto di scissione di cui all'art. 2506-bis cod. civ.

Viene, infatti, previsto che, se la cooperativa ha adottato il sistema di amministrazione dualistico, i possessori di strumenti finanziari non possono eleggere più di un terzo dei componenti del consiglio di sorveglianza e più di un terzo dei componenti del consiglio di gestione. I componenti del consiglio di sorveglianza eletti dai soci cooperatori devono essere scelti tra i soci cooperatori ovvero tra le persone indicate dai soci cooperatori persone giuridiche.

Mentre, se la cooperativa ha adottato il sistema di amministrazione monistico, agli amministratori eletti dai possessori di strumenti finanziari, in misura comunque non superiore ad un terzo, non possono essere attribuite deleghe operative né gli stessi possono fare parte del comitato esecutivo.

5. LA VIGILANZA PUBBLICA SULLE COOPERATIVE

Oltre ai controlli comuni alle società di capitali sopra esposti, le società cooperative sono sottoposte ad un controllo pubblico, da parte dell'amministrazione dello Stato: si tratta del cosiddetto sistema di vigilanza¹¹.

La Costituzione parla esplicitamente dei controlli sulle cooperative: il già citato articolo 45, dopo aver affermato che la Repubblica riconosce la cooperazione, dispone che «*la legge ne promuove e favorisce l'incremento con i mezzi più idonei e ne assicura, con gli opportuni controlli, il carattere e le finalità*».

Nel quadro costituzionale, quindi, la vigilanza assume una funzione di assicurazione del carattere e delle finalità mutualistiche della cooperazione ed assume una finalità che si accompagna alla sua promozione.

I controlli pubblici erano inizialmente previsti dal decreto legislativo del Capo Provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577 *Provvedimenti per la cooperazione* (cosiddetta "Legge Basevi"), che conteneva una disciplina della vigilanza amministrativa sulle cooperative, disciplina che andava ad affiancare gli strumenti che dal 1942 erano previsti nel codice civile e che rimanevano in vigore, ma che si dovevano interpretare alla luce delle nuove disposizioni repubblicane.

Questo sistema di vigilanza è rimasto in vigore sino all'approvazione del decreto legislativo 220/2002, che ha riordinato la materia in questione¹², ed all'entrata in vigore della riforma del diritto societario, che ha riformato le norme del codice civile in materia di vigilanza e controllo.

La funzione di controllo pubblico sulle cooperative viene svolta innanzitutto mediante la predisposizione di un albo, nel quale tutte le cooperative

¹¹ Cf per tale tematica Legacoop Emilia Romagna, *La vigilanza sulle cooperative*, pagg. 91 e ss.

¹² Norme in materia di riordino della vigilanza sugli enti cooperativi, ai sensi dell'art. 7, c. 1, della L. 3.4.2001, n. 142, recante *Revisione della legislazione in materia cooperativistica, con particolare riferimento alla posizione del socio lavoratore*.

devono essere iscritte e depositare periodicamente i bilanci.

La vigilanza sulle cooperative si svolge poi anche mediante una vera e propria attività ispettiva, di cui – data la sua natura pubblica – è titolare lo Stato.

Tuttavia, una parte del suo svolgimento è delegata alle associazioni di rappresentanza del movimento cooperativo¹³.

È, questa, un'espressione alta del nuovo rapporto che nella Repubblica si è instaurato tra lo Stato e il fenomeno cooperativo: di reciproca collaborazione e di riconoscimento di una capacità auto-organizzativa, che consente una reciproca fiducia.

La finalità della vigilanza è una verifica, dice il decreto legislativo 220/2002, della presenza nella cooperativa che vi è sottoposta dei "requisiti mutualistici"¹⁴: dato che la vigilanza si attua nei confronti di tutte le cooperative, essa deve accertare che la mutualità esista, sia essa prevalente o non prevalente.

Ciò è tanto vero, che l'articolo 2545-septiesdecies codice civile, dispone che l'autorità di vigilanza, con provvedimento da pubblicarsi nella Gazzetta Ufficiale e da iscriversi nel registro delle imprese, può sciogliere le società cooperative e gli enti mutualistici che non perseguono lo scopo mutualistico o non sono in condizioni di raggiungerlo.

Questo principio vale per tutte le cooperative, a riprova di come il perseguimento dello scopo mutualistico sia il fulcro del tipo di società, con un

¹³ L'art. 7 del D.Lgs. 220/2002 recita: «*Il revisore di cooperative. 1. L'attività di revisione nei confronti degli enti cooperativi non associati è svolta dal Ministero, con propri dipendenti. 2. Il Ministero può altresì avvalersi, d'intesa con le amministrazioni interessate, di revisori esterni dipendenti da altre amministrazioni, nonché, sulla base di apposite convenzioni con le Associazioni riconosciute, di revisori delle medesime. Con decreto del Ministro, sono fissati i criteri e le modalità attuative della presente disposizione. 3. I soggetti di cui ai commi 1 e 2 conseguono l'abilitazione all'attività di vigilanza, attraverso appositi corsi di formazione promossi dal Ministero e finanziati con l'apposito capitolo di bilancio, alimentato con il contributo biennale a carico degli enti cooperativi. Con decreto del Ministro sono precisate le modalità di accesso al corso e di svolgimento del medesimo. 4. L'attività di revisione nei confronti degli enti cooperativi aderenti alle Associazioni è svolta da revisori appositamente abilitati attraverso corsi promossi dalle Associazioni stesse, previa autorizzazione del Ministero*».

¹⁴ Art. 1, D.Lgs. 220/2002. «*Vigilanza cooperativa: 1. La vigilanza su tutte le forme di società cooperative e loro consorzi, gruppi cooperativi ex articolo 5, comma 1, lettera f), legge 3 ottobre 2001, n. 366, società di mutuo soccorso ed enti mutualistici di cui all'articolo 2512 del codice civile, consorzi agrari e piccole società cooperative, di seguito denominati enti cooperativi, è attribuita al Ministero delle attività produttive, di seguito denominato Ministero, che la esercita mediante revisioni cooperative ed ispezioni straordinarie come disciplinate dal presente decreto. 2. La vigilanza di cui al comma 1 è finalizzata all'accertamento dei requisiti mutualistici. (omissis)*».

risolto addirittura pubblicistico, se è vero che lo Stato può cancellare la società che non lo faccia.

La vigilanza si attua mediante due strumenti di controllo: la revisione cooperativa e l'ispezione straordinaria.

5.1 La revisione cooperativa

La revisione cooperativa, che è la forma di controllo delegata alle associazioni di rappresentanza, si avvale di accertamenti che hanno cadenza biennale ed una duplice natura: una di controllo vero e proprio¹⁵ e l'altra di assistenza, con particolare riguardo alle cooperative di piccole dimensioni, che ne sono maggiormente bisognose.

Il controllo che si svolge nella revisione cooperativa ha di mira essenzialmente il rispetto della natura cooperativa della società e il concreto svolgimento dell'attività mutualistica, ed anche un controllo – essenzialmente formale – sul rispetto della legge e dello statuto.

Il controllo svolto con la revisione cooperativa viene documentato con la redazione di un verbale, nelle cui conclusioni vengono dati eventuali suggerimenti o prescrizioni; il verbale viene poi inoltrato agli uffici dell'autorità pubblica di vigilanza, che oggi è il Ministero dello Sviluppo economico (ex attività produttive).

Gli accertamenti svolti nella revisione cooperativa, pertanto, non sono da assimilare agli accertamenti collegati al controllo contabile: non consistono in accertamenti e controlli di veridicità delle scritture contabili e dei bilanci di esercizio.

Se l'associazione di rappresentanza, che svolge la revisione per mezzo di revisori dotati di specifica qualificazione professionale, accerta delle

¹⁵ L'art. 4, D.Lgs. 220/2002 recita: «*Oggetto della revisione cooperativa. 1. La revisione cooperativa è finalizzata a:*

a) fornire agli organi di direzione e di amministrazione degli enti suggerimenti e consigli per migliorare la gestione ed il livello di democrazia interna, al fine di promuovere la reale partecipazione dei soci alla vita sociale;

b) accertare, anche attraverso una verifica della gestione amministrativo-contabile, la natura mutualistica dell'ente, verificando l'effettività della base sociale, la partecipazione dei soci alla vita sociale ed allo scambio mutualistico con l'ente, la qualità di tale partecipazione, l'assenza di scopi di lucro dell'ente, nei limiti previsti dalla legislazione vigente, e la legittimazione dell'ente a beneficiare delle agevolazioni fiscali, previdenziali e di altra natura.

2. Il revisore accerta altresì la consistenza dello stato patrimoniale, attraverso l'acquisizione del bilancio d'esercizio, delle relazioni del consiglio di amministrazione e del collegio sindacale, nonché, ove prevista, della certificazione di bilancio.

3. Il revisore verifica l'eventuale esistenza del regolamento interno adottato dall'ente cooperativo ai sensi dell'articolo 6 della legge 3 aprile 2001, n. 142, e accerta la correttezza e la conformità dei rapporti instaurati con i soci lavoratori con quanto previsto nel regolamento stesso».

violazioni, ovviamente non ha il potere di provvedere all'irrogazione di sanzioni: deve comunque segnalare le situazioni anomale riscontrate e proporre l'irrogazione di misure sanzionatorie.

Entra in questione, allora, il secondo strumento di controllo di cui si vale la vigilanza: l'ispezione straordinaria.

5.2 L'ispezione straordinaria

L'ispezione straordinaria è un tipo di controllo svolto direttamente da funzionari statali, che non ha, come la revisione, una sua periodicità: si svolge, appunto, allorché dalla revisione emerge la necessità di una particolare verifica; può essere anche svolta tutte le volte che l'autorità di vigilanza ne ravvisi la necessità per qualunque motivo (ad es. una segnalazione da parte dei soci o di terzi, una notizia di stampa, un'indagine a campione)¹⁶.

L'ispezione straordinaria ha un contenuto diverso dalla revisione¹⁷: infatti è priva di qualunque finalità assistenziale, ed è senz'altro più pregnante: i funzionari statali sono dotati di poteri più penetranti di acquisizione dei dati necessari all'accertamento dei fatti e svolgono un controllo più di merito sulla attività della cooperativa.

L'ispezione straordinaria può innescare, da parte dell'autorità di vigilanza, l'applicazione di sanzioni sulla cooperativa.

Le sanzioni più rilevanti consistono nel commissariamento della cooperativa¹⁸

¹⁶ L'art. 8 del D.Lgs. 220/2002, nel disciplinare le modalità dell'ispezione straordinaria, prevede che «*le ispezioni straordinarie sono disposte dal Ministero sulla base di programmi accertamenti a campione, di esigenze di approfondimento derivanti dalle revisioni cooperative ed ogni qualvolta se ne ravvisi l'opportunità [...]».*

¹⁷ L'Art. 9 del D.Lgs. 220/2002 recita: «*Oggetto dell'ispezione straordinaria. 1. Le ispezioni straordinarie accertano:*

- a) l'esatta osservanza delle norme legislative, regolamentari, statutarie e mutualistiche;*
- b) la sussistenza dei requisiti richiesti da leggi generali e speciali per il godimento di agevolazioni tributarie, previdenziali e di altra natura;*
- c) il regolare funzionamento amministrativo contabile dell'ente;*
- d) l'esatta impostazione tecnica e il regolare svolgimento delle attività specifiche promosse o assunte dall'ente;*
- e) la consistenza patrimoniale dell'ente e lo stato delle attività e delle passività;*
- f) la correttezza dei rapporti istaurati con i soci lavoratori e l'effettiva rispondenza di tali rapporti rispetto al regolamento e alla contrattazione collettiva di settore od alle tariffe vigenti.*

2. Il Ministero fissa, con proprio provvedimento, le modalità di esecuzione delle ispezioni e il modello del relativo verbale».

¹⁸ L'art. 2545-sexiesdecies cod. civ. prevede la gestione commissariale: «*In caso di irregolare funzionamento delle società cooperative, l'autorità di vigilanza può revocare gli amministratori e i sindaci, e affidare la gestione della società ad un commissario, determinando i poteri e la durata. Ove l'importanza della società cooperativa lo richieda, l'autorità di vigilanza può nominare un vice commissario che collabora*

o nel suo scioglimento¹⁹: dove si dia luogo allo scioglimento, se vi è necessità di liquidare i beni della cooperativa si attua il relativo procedimento, la liquidazione coatta amministrativa, che è disciplinato dalla legge fallimentare (artt. 194 e ss. del R.D. 267/1942).

Tra le ipotesi di scioglimento della cooperativa da parte dell'autorità di vigilanza la legge prevede anche l'insolvenza: è la situazione nella quale la cooperativa si trovi in uno stato tale da essere incapace di provvedere al pagamento dei propri debiti.

L'insolvenza, però, è il presupposto anche per la pronuncia, da parte dell'autorità giudiziaria, del fallimento: le cooperative che esercitano un'attività commerciale, quindi, possono essere sottoposte sia al fallimento, in presenza degli altri requisiti previsti dalla legge fallimentare, da parte dell'autorità giudiziaria, sia alla liquidazione coatta amministrativa da parte del Ministero. Per evitare interferenze, la legge prevede che sia adottata quella tra le due procedure che viene disposta per prima (art. 196 legge fallimentare).

6. IL CONTROLLO DA PARTE DEI SOCI

Oltre alle forme di controllo, interna e pubblica, sopra illustrate, esiste anche una forma di controllo da parte dei soci, senz'altro fisiologica attraverso la partecipazione alla vita sociale, ma anche attraverso l'esercizio della facoltà prevista dall'articolo 2545-*quinquiesdecies* codice civile, rubricato "controllo giudiziario".

Tale disposizione prevede, infatti, la possibilità dei soci che sono titolari del decimo del capitale sociale ovvero che rappresentano un decimo del numero complessivo dei soci, e, nelle società cooperative che hanno più di tremila soci, un ventesimo dei soci, di denunciare al tribunale competente eventuali gravi irregolarità nella gestione che possono arrecare danno alla

con il commissario e lo sostituisce in caso di impedimento.

Al commissario possono essere conferiti per determinati atti anche i poteri dell'assemblea, ma le relative deliberazioni non sono valide senza l'approvazione dell'autorità di vigilanza.

Se l'autorità di vigilanza accerta irregolarità nelle procedure di ammissione dei nuovi soci, può diffidare la società cooperativa e, qualora non si adegui, assumere i provvedimenti di cui ai commi precedenti».

¹⁹ L'art. 2545-*septiesdecies* cod. civ. dispone che «L'autorità di vigilanza, con provvedimento da pubblicarsi nella Gazzetta Ufficiale e da iscriversi nel registro delle imprese, può sciogliere le società cooperative e gli enti mutualistici che non perseguono lo scopo mutualistico o non sono in condizione di raggiungere gli scopi per cui sono stati costituiti o che per due anni consecutivi non hanno depositato il bilancio di esercizio o non hanno compiuto atti di gestione.

Se vi è luogo a liquidazione, con lo stesso provvedimento sono nominati uno o più commissari liquidatori».

società che si ha il fondato sospetto essere state compiute dagli amministratori (cf art. 2409 cod. civ.).

In tal caso, il ricorso deve essere notificato a cura dei ricorrenti anche all'autorità di vigilanza.

Il tribunale, sentiti in camera di consiglio gli amministratori, i sindaci, se nominati, e l'autorità di vigilanza, dichiara improcedibile il ricorso se per i medesimi fatti sia stato già nominato un ispettore o un commissario dall'autorità di vigilanza.

Specularmente, l'autorità di vigilanza dispone la sospensione del procedimento intrapreso se il tribunale per i medesimi fatti ha nominato un ispettore o un amministratore giudiziario.

ATTI CONVEGNI

ENTI ECCLESIASTICI E TERZO SETTORE. PUNTI DI INCONTRO E DI DISCONTINUITÀ**

Il rapporto tra enti ecclesiastici e Terzo settore si gioca in Italia in un singolare equilibrio fra la peculiare natura giuridica di tali enti e la loro sostanziale riconducibilità al *non profit*, per quanto concerne il regime tributario. La categoria di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, con la quale si indicano gli enti della Chiesa cattolica, non appartiene al diritto canonico – che parla, invece, di persone giuridiche, distinte in pubbliche e private (cf cann. 113 § e 116) –, bensì al diritto civile ed ecclesiastico. Essa costituisce la figura portante della normativa di derivazione pattizia contenuta nelle *Norme per la disciplina della materia degli enti e beni ecclesiastici*, approvate con il Protocollo tra la Repubblica Italiana e la Santa Sede del 15 novembre 1984, come complemento dell'Accordo di revisione del Concordato lateranense sottoscritto il 18 febbraio 1984, e inserite nel sistema delle leggi italiane con la legge 20 maggio 1985, n. 222.

Mediante il riconoscimento civile, gli enti nati nell'ordinamento canonico, cioè eretti o riconosciuti dalla Chiesa cattolica, godono in Italia di soggettività autonoma e sono capaci di acquisire beni temporali, di disporne discrezionalmente e di alienarli. Si tratta di un procedimento in capo alla pubblica amministrazione, fondato sul presupposto che detti enti nascono all'interno dell'ordinamento canonico, distinto e autonomo rispetto a quello dello Stato, che rimette al primo la facoltà di definirne struttura e finalità, come pure le modalità di funzionamento e gli aspetti patrimoniali, sino alla devoluzione dei beni, in caso di estinzione o soppressione.

In termini generali, ciò significa che una persona giuridica costituita secondo il diritto canonico, per operare in Italia, non ha bisogno di assumere una veste giuridica impropria (una parrocchia non deve configurarsi come associazione o fondazione) né deve costituire allo scopo un ente paral-

* Già Sottosegretario della Conferenza Episcopale Italiana.

** Relazione tenuta al Convegno *Il Terzo settore in Italia. Stato, Chiesa e società civile a confronto*, Università di Brescia, 28.11.2011.

lelo di diritto civile, come avviene, per esempio, in Svizzera. Perché un ente ecclesiastico possa conseguire il riconoscimento civile, sono necessari e sufficienti tre requisiti: che sia costituito o approvato dall'autorità ecclesiastica; che abbia sede in Italia e che persegua il fine di religione o di culto¹.

Il regime di specialità che contraddistingue gli enti ecclesiastici, storicamente fondato nel modello pattizio delle relazioni fra Stato e Chiesa, aiuta forse a capire perché tanto la dottrina quanto la sensibilità comune facciano fatica a focalizzarne gli elementi di affinità con il mondo del Terzo settore. Due di essi emergono in maniera evidente: il primo è costituito dall'ispirazione ideale. L'ente ecclesiastico nasce per perseguire scopi di religione o di culto, ma la sua finalizzazione in certo modo "trascendente" comporta necessariamente una declinazione "immanente", in senso solidaristico e di utilità sociale: non è possibile, infatti, amare Dio e tendere a Lui se non si amano i fratelli e non ci si fa loro prossimi, cercando di rispondere ai bisogni concreti di cui sono portatori. Di questo è ulteriore prova il fatto che nel nostro Paese una quota non piccola degli enti del Terzo settore è riconducibile, se non direttamente a soggetti o realtà dell'universo ecclesiastico (pensiamo a tante organizzazioni di volontariato in campo assistenziale, sociale, caritativo e missionario), almeno all'ispirazione ideale cristiana e cattolica.

Il secondo elemento di congiunzione è costituito dal fatto che, per presunzione di legge, gli enti ecclesiastici sono enti non commerciali, e perciò sono assoggettati al regime tributario e fiscale proprio del Terzo settore. Posto che il perseguimento di finalità di religione o di culto, requisito inderogabile dell'ente ecclesiastico, è per sua natura incompatibile con lo svolgimento in via esclusiva o prevalente di attività commerciali, le attività diverse da quelle di religione o di culto da esso svolte sono soggette al regime tributario ordinario, cioè a quello previsto per gli enti non commerciali².

Rispecchia probabilmente questa dialettica di affinità e distinzione fra enti ecclesiastici e Terzo settore il fatto che la prima edizione del Libro bianco sul Terzo settore, pubblicata nel 2006 dall'allora Agenzia per le Onlus³, elenca fra le organizzazioni del Terzo settore operanti in Italia gli «enti ecclesiastici cattolici» e gli «enti religiosi di altre confessioni» (p. 43), mentre la seconda edizione del Libro bianco, pubblicata nel 2011 da quella che nel

¹ «Agli effetti delle leggi civili, si considerano [...] attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e della cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana», L. 20.5.1985, n. 222, art. 16, lett. a).

² «Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime», Accordo di revisione del Concordato lateranense, art. 7, n. 3.

³ R. CARTOCCI – F. MACONI (a cura di), *Libro bianco sul Terzo settore*, Bologna 2006.

frattempo è divenuta l'Agenzia per il Terzo settore⁴, non le elenca fra le quindici tipologie giuridiche individuate (p. 289), sebbene citi gli istituti per il sostentamento del clero (enti ecclesiastici – a dire il vero – *sui generis*) tra le «fondazioni erogative», quelle cioè «che elargiscono direttamente sussidi e contributi a favore di persone fisiche o di altri enti non profit, con una realizzazione indiretta dello scopo statutario» (p. 88). Tale constatazione non deve, peraltro, essere enfatizzata, dal momento che va riconosciuta al mondo del Terzo settore in generale e all'Agenzia in particolare una costante attenzione e una spiccata sensibilità anche nei confronti delle problematiche degli enti ecclesiastici. Sarei piuttosto dell'opinione che questo approccio cauto nasca dal timore di invadere un ambito che si ritiene già sufficientemente presidiato e portatore di interessi e preoccupazioni distinti, pur nella consapevolezza dell'esistenza di punti di convergenza e della convenienza di affrontare tante problematiche in maniera almeno coordinata.

In realtà, è stata la storia a creare “ponti” fra questi due mondi, a un tempo vicini e lontani. Nelle more della tanto invocata riforma della disciplina civilistica degli enti, è toccato alla normativa tributaria tentare di rispondere alle esigenze dell'agire solidale.

In questo ambito, si può affermare che la soluzione adottata dalla disciplina tributaria concernente le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), contenuta nel decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, costituisce un buon punto d'incontro fra la salvaguardia delle peculiarità dell'ente ecclesiastico e il riconoscimento della sua possibilità di realizzare attività socialmente utili. Essa prevede che gli enti ecclesiastici che svolgono una delle attività tipizzate dalla legge possano costituire allo scopo un ramo di attività distinto, diventando “Onlus parziali”⁵.

La specialità dell'ente ecclesiastico gli impedirebbe, da un lato, di indossare totalmente l'abito di Onlus; né sarebbe stato corretto, dall'altro canto, configurare gli enti ecclesiastici come Onlus di diritto, vuoi per una ragione concettuale (le finalità di religione e di culto, che caratterizzano questi enti, non si identificano né si esauriscono nelle finalità sociali delle Onlus), vuoi perché il regime tributario loro accordato, se risulta premiante quanto al trattamento fiscale e alla facilitazione nelle deduzioni per contributi ed elargizioni, comporta simmetricamente pesanti vincoli quanto alla destina-

⁴ S. ZAMAGNI (a cura di), *Libro bianco sul Terzo settore*, Bologna 2011.

⁵ Le attività Onlus sono indicate nell'art. 10, c. 1, lett. a): assistenza sociale e socio-sanitaria; assistenza sanitaria; beneficenza; istruzione; formazione; sport dilettantistico; tutela, promozione e valorizzazione dei beni d'interesse artistico e storico; tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente; promozione della cultura e dell'arte; tutela dei diritti civili; ricerca scientifica di particolare interesse sociale. Il dettato dell'art. 10, c. 9, relativo al ramo Onlus degli enti ecclesiastici, deve essere integrato con le indicazioni della Circ. del Dipartimento delle Entrate del Ministero delle finanze 26.6.1998, n. 168/E.

zione degli utili e alla devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento, incompatibili con la discrezionalità accordata alla gestione del patrimonio ecclesiastico. Si è perciò individuata una terza via, riconoscendo all'ente ecclesiastico che svolge una o più delle attività indicate dalla legge la facoltà di costituire un ramo Onlus, assoggettandosi solo per quell'ambito operativo alle prescrizioni specifiche di legge (contabilità separata, vincolo di destinazione dei beni in ambito Onlus). L'esperienza applicativa di questa disciplina pare complessivamente soddisfacente, ancorché quantitativamente modesta. Resta da notare che il vincolo di destinare i beni del ramo Onlus a una realtà analoga, nel caso di cessazione dell'attività o di estinzione dell'ente ecclesiastico, per quanto coerente con il senso della norma, tesa a prevenire scelte strumentali finalizzate all'elusione fiscale, confligge con il principio pattizio della piena disponibilità del patrimonio ecclesiastico. Si può peraltro osservare che l'ente ecclesiastico che intende svolgere attività socialmente utili non è obbligato a configurare il ramo Onlus, ma può realizzare tali attività nel regime ordinario, senza giovare da un lato dei vantaggi fiscali previsti nel caso, senza incorrere dall'altro in limitazioni quanto alla futura utilizzazione dei beni⁶. La soluzione delle Onlus parziali è stata ripresa in maniera analoga nella normativa sull'impresa sociale, che a sua volta contempla, per l'ente ecclesiastico interessato a svolgere attività d'impresa sociale, la possibilità di costituire un ramo distinto. Si noti, peraltro, che la legge non impone l'obbligo di devolvere a un'altra impresa sociale i beni del ramo d'impresa sociale dell'ente ecclesiastico che viene meno⁷. È noto, tuttavia, che l'impresa sociale, in assenza di ulteriori provvedimenti di attuazione della norma, ha sinora trovato scarsa applicazione pratica.

Alla luce di queste considerazioni, è chiaro che l'assoggettamento al medesimo regime tributario e fiscale dovrebbe costituire il campo naturale di dialogo e di sinergia fra enti ecclesiastici e Terzo settore. Non può, perciò, non destare meraviglia la tiepidezza con cui la maggior parte dei soggetti del *non profit* ha reagito di fronte alle ricorrenti campagne di stampa contro i "privilegi fiscali" di cui godrebbe la Chiesa cattolica grazie all'esenzione dall'ICI

⁶ Per una visione di sintesi aggiornata sulla materia, cf A.P. TAVANI, *Rassegna ricostitutiva della legislazione in materia di Onlus di ispirazione religiosa*, in *www.statochiese.it*, maggio 2011, pag. 34 [di prossima pubblicazione in *Il diritto ecclesiastico*].

⁷ Il D.Lgs. 24.3.2006, n. 155, considera beni e servizi di utilità sociale quelli prodotti o scambiati nei seguenti settori: assistenza sociale; assistenza sanitaria; assistenza socio-sanitaria; educazione, istruzione e formazione; tutela dell'ambiente e dell'ecosistema; valorizzazione del patrimonio culturale; turismo sociale; formazione universitaria e post-universitaria; ricerca ed erogazione di servizi culturali; formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo; servizi strumentali alle imprese sociali. Sul rapporto fra enti ecclesiastici e impresa sociale, cf P. CLEMENTI, *Il "ramo INLUS" dell'ente ecclesiastico*, in *exLege 2/2006*, pagg. 53-60; *I decreti attuativi dell'impresa sociale*, in *exLege, 1-2/2008*, pagg. 81-85.

e all'abbattimento al 50% dell'aliquota IRES. In realtà, nessuna di tali agevolazioni si applica in maniera esclusiva agli enti ecclesiastici. Godono, infatti, dell'esenzione dall'ICI gli immobili di tutti gli enti non commerciali, a condizione che siano utilizzati in maniera esclusiva per alcune finalità di utilità sociale⁸, mentre l'abbattimento dell'IRES è riconosciuto agli enti ecclesiastici in forza dell'equiparazione agli enti aventi fine di beneficenza o di istruzione⁹.

Per tutti, vale il principio che l'esenzione o la riduzione del carico fiscale è motivata dal fatto che i soggetti che ne godono svolgono attività di carattere non economico e/o attività di carattere economico caratterizzate da marcata utilità sociale, rese in favore della collettività o di categorie di persone bisognose o svantaggiate. In tal modo, Stato ed enti locali riconoscono che il vantaggio arrecato direttamente alle fasce deboli e indirettamente all'intera comunità sociale è superiore al mancato introito fiscale, quando addirittura non configura un risparmio di risorse (si pensi, per esempio, ai costi che lo Stato dovrebbe sopportare se venissero meno le scuole dell'infanzia gestite da parrocchie e istituti religiosi).

⁸ Godono dell'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili (ICI) gli immobili utilizzati in maniera esclusiva dagli enti non commerciali per svolgere attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali e sportive, nonché per attività di religione o di culto (cf D.Lgs. 30.12.1992, n. 504, art. 7, c. 1, lett. i). Tali attività devono essere realizzate con modalità non tipicamente commerciali, diverse cioè da quelle utilizzate dai normali operatori economici, e per ciò stesso inidonee a porsi in conflitto e concorrenza con le normali attività d'impresa. Particolarmente rilevante, in proposito, è l'assenza del fine di lucro nell'erogazione delle prestazioni e il vincolo di destinazione di eventuali avanzi di gestione, che devono essere reinvestiti nell'attività di utilità sociale svolta nell'immobile. Per definire in concreto le attività atte a consentire l'applicazione dell'esenzione, sono di grande utilità le precisazioni contenute nella Circ. del Ministero dell'economia e delle finanze 26.1.2009, n. 2/DF.

⁹ La riduzione alla metà dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società (IRES), già imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG), è fissata all'art. 6 del D.P.R. 29.9.1973, n. 601, e si applica a una serie composita di soggetti:

- a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;
- b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie e scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;
- c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza e istruzione;
- d) istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi.

L'aliquota ridotta spetta agli enti ecclesiastici in forza dell'equiparazione agli enti aventi fini di beneficenza e istruzione, introdotta già nel Concordato del 1929 (art. 29, lett. h), e confermata nell'Accordo di revisione del 1984 (art. 7, n. 3). Si noti che essa è prevista nei medesimi termini anche nelle Intese stipulate con le altre confessioni religiose ed è estesa ai culti non cattolici sin dal regio decreto 28.2.1930, n. 289 (art. 12).

Forse, su questi temi, è mancata una capacità di reazione proporzionata alla virulenza di una campagna mediatica giocata sul pregiudizio e sulla falsità. Forse si è pensato che la Chiesa cattolica avesse forze sufficienti per reagire da sola all'attacco, un po' come fanno quei ciclisti, che, in una competizione, si mettono nella scia di chi tira la volata...

Un ulteriore ambito nel quale è auspicabile un'attenzione condivisa è quello della riforma del libro primo del codice civile, da tempo attesa e in fase di avanzata elaborazione parlamentare. Anche se essa, di per sé, non tocca il regime di specialità definito pattiziamente per gli enti ecclesiastici (costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione), comporta comunque significative ricadute sugli enti ecclesiastici di natura associativa e fondazionale. È importante, in particolare, che gli oneri contabili e i meccanismi di controllo definiti per le fondazioni siano proporzionati al volume delle attività e degli affari, evitando di penalizzare le realtà di dimensioni più modeste, fra cui rientrano la maggior parte delle fondazioni di religione. Risponde al principio di equità il fatto che ciascun ente sia trattato in maniera adeguata alla sua rilevanza, mentre l'imposizione di meccanismi di controllo eccessivi costituirebbe una penalizzazione della libera intrapresa, con un danno sociale per tutti.

Questa problematica, a prima vista riconducibile all'ambito gestionale, sottende in realtà profili più generali. Sarebbe, infatti, velleitario e in ultima analisi sterile rivendicare in linea di principio la specialità del regime giuridico degli enti ecclesiastici, considerandoli quasi un *hortus conclusus* nel più ampio terreno della disciplina civilistica delle persone giuridiche, se si assistesse con indifferenza al progredire di una normativa di diritto comune (o di un'interpretazione giurisprudenziale del sistema delle leggi) incapace di coglierne e salvaguardarne le peculiarità, che consistono esattamente nel riconoscimento di ciò che un ente davvero è e di quali finalità persegue.

Queste considerazioni sintetiche ci riportano al punto iniziale del discorso: alla Chiesa come al Terzo settore sta a cuore la persona con i suoi bisogni. Il riconoscimento della legittima autonomia operativa del laicato, all'interno del più ampio contesto del pluralismo dei soggetti sociali e delle modalità di partecipazione al conseguimento del bene comune, dovrebbe essere sufficiente a fugare ogni timore di indebita ingerenza, favorendo invece quella sinergia che non solo è conveniente dal punto di vista operativo, ma si rende oggi necessaria per fronteggiare una crisi di ampie dimensioni, che chiama a raccolta quanti hanno a cuore il bene comune e la sorte dei deboli. Gli enti ecclesiastici, forti della capillare aderenza al territorio propria delle parrocchie e delle opere sociali degli istituti religiosi, possono contribuire non poco a far crescere nei fedeli, che sono a un tempo e inseparabilmente anche cittadini, la consapevolezza della necessità di superare la logica esclusiva del profitto e di farsi carico solidalmente dei bisogni di tutti. I soggetti del Terzo settore di ispirazione religiosa, dal canto loro, pos-

sono favorire nel Paese un'attenzione condivisa ai temi sociali, che superi le barriere ideologiche e gli steccati delle appartenenze contrapposte, rimettendo in gioco le tante potenzialità di cui la Chiesa stessa, nelle sue multiformi espressioni, dispone.

L'ispirazione religiosa rimanda per definizione a una trascendenza, a un Altro che non ci appartiene e del quale non si dispone, perché è grazia, cioè dono immeritato. Essa insegna a guardare a ogni persona come a un tesoro indisponibile, che merita in sé attenzione e cura e non può essere ridotta a merce o a occasione di profitto. Sono convinto che proprio a partire da questa ispirazione è possibile trovare le forme opportune di un dialogo e di un'azione sinergica tesa al bene di tutti e di ciascuno.

MUSEI DIOCESANI: FISCALITÀ E BIGLIETTAZIONE*

Per inquadrare correttamente il trattamento tributario applicabile ai musei diocesani occorre innanzitutto identificare con chiarezza il *soggetto giuridico titolare dell'attività museale*.

Confondere l'*attività* con il *soggetto* è infatti il più frequente errore che si commette nell'affrontare gli aspetti fiscali, errore dal quale derivano, inevitabilmente, comportamenti inadeguati e spesso del tutto sbagliati (l'ambito fiscale, tra l'altro, non è il solo a risentire di questa confusione; conseguenze si producono in generale nell'amministrazione dell'ente, in ambito contrattuale, lavoristico, nei rapporti con gli enti pubblici, eccetera).

1. I SOGGETTI TITOLARI DELL'ATTIVITÀ

Se quindi, la gestione del museo è l'elemento comune, i soggetti giuridici che possono gestire questa attività sono i più diversi; possono infatti essere:

- enti ecclesiastici (diocesi, fondazioni di culto, parrocchie, istituti religiosi, ecc.);
- enti civili senza fini di lucro (associazioni, con o senza riconoscimento civile, fondazioni);
- enti societari (srl, spa, cooperative).

Occorre inoltre verificare la qualifica fiscale del soggetto; in particolare se si tratti o meno di un "ente non commerciale". A tal fine occorre riferirsi al Testo Unico delle Imposte sui Redditi, D.P.R. 917/1986 (TUIR), che ne offre la definizione e le caratteristiche:

- si tratta di enti non societari «*che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale*» (art. 73, c. 1, lett. c);
- per i quali si considera oggetto esclusivo o principale «*l'attività essenzia-*

* Relazione tenuta al IV Corso di aggiornamento per i responsabili dei Musei diocesani organizzato da CEI-AMEI, Roma, 30 gennaio – 4 febbraio 2012.

le per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto» (quindi, l'attenzione viene spostata dall'oggetto all'attività) (art. 73, c. 4).

Qualora l'attività viene svolta in maniera prevalente, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale¹: viene considerato "ente commerciale" e trattato, sotto il profilo fiscale, come le società.

Va evidenziato che la previsione circa la perdita di qualifica di ente non commerciale non si applica agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti².

2. I REGIMI FISCALI DELL'ATTIVITÀ

Premesso che la gestione di un museo non assume rilevanza in ambito fiscale se viene svolta senza corrispettivi, la medesima si configura come attività commerciale³ quando sono previste delle controprestazioni, tanto nella forma di pagamenti di biglietti, quanto nella forma di contributi-corrispettivi (di natura pubblica o privata)⁴.

Dal momento che la disciplina fiscale applicabile alle attività commerciali dipende, in parte, dalla natura del soggetto che le svolge occorre operare una verifica distinguendo il caso che il soggetto sia:

1. un ente non commerciale;
2. una società o un ente non lucrativo che ha perso la qualifica di ente non commerciale.

Nel primo caso l'ente è caratterizzato dalla presenza di due sfere di attività:

- quella istituzionale, che non ha rilevanza fiscale;
- quella commerciale, nella quale è inclusa anche la gestione del museo (ancorchè rientri tra le finalità istituzionali) che deve essere assoggettata a tutta la normativa tributaria dettata per i redditi d'impresa.

Nel secondo caso (nel quale, lo ribadiamo, non rientrano solo le società, ma anche in alcuni casi le associazioni e le fondazioni) l'ente per il fisco ha un solo ambito: quello imprenditoriale, tutto assoggettato alle norme sul reddito d'impresa.

¹ Cf art. 149, c. 1, TUIR.

² Cf art. 149, c. 4, TUIR.

³ Le attività commerciali non occasionali sono considerate, dalla normativa fiscale, "redditi d'impresa"; il TUIR definisce, tra gli altri, redditi d'impresa quelli «*derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi*» (art. 55, c. 2).

⁴ I contributi corrispettivi, sono da considerare la controprestazione dell'attività economica, in quanto l'ente gestore assume una obbligazione a favore dell'erogante o di un terzo.

3. IL MUSEO GESTITO IN REGIME ONLUS

Sempre in tema di regime fiscale dell'attività va inoltre segnalata la possibilità che il museo sia gestito da un soggetto che ha diritto alla qualifica fiscale di Onlus.

Va precisato che possono acquisire la qualifica di Onlus, a condizione che rispettino le prescrizioni dettate dall'articolo 10 del decreto legislativo 460/1997, le associazioni, le fondazioni, i comitati e le società cooperative⁵.

Gli enti ecclesiastici non possono mai essere qualificati Onlus in quanto soggetto, ma possono configurare una propria attività come "ramo Onlus"⁶, rispettando tutte le prescrizioni di carattere oggettivo previste dalla normativa.

Il Ministero per i beni e le attività culturali ha precisato che è possibile per una Onlus svolgere attività nel settore della promozione della cultura e dell'arte senza avere la proprietà dei beni culturali oggetto dell'attività⁷.

Il soggetto che svolge l'attività museale in regime Onlus, accede ad una serie di agevolazioni di carattere fiscale, soprattutto nell'ambito delle imposte dirette (e non, quindi, dell'IVA) ed è facilitata nel reperimento delle risorse finanziarie (erogazioni liberali deducibili, accesso alla ripartizione del 5%); ciò anche se l'attività esercitata è caratterizzata dagli elementi propri delle attività commerciali (ad es. i corrispettivi).

4. GLI ADEMPIMENTI DELL'ENTE NON COMMERCIALE CHE SVOLGE ATTIVITÀ COMMERCIALI

Gli enti non commerciali che svolgono attività commerciali devono rispettare una serie di adempimenti di carattere tributario:

- apertura della partita IVA⁸ e obblighi relativi: fatturazione, registrazione, liquidazione, dichiarazione;
- iscrizione al REA (repertorio economico amministrativo)⁹;
- adozione della contabilità separata¹⁰ nella forma della contabilità ordinaria o semplificata¹¹;
- dichiarazione annuale dei redditi¹² e versamento dell'IRES¹³; l'imponibile

⁵ Cf D.Lgs. 460/1997, art. 10, c. 1.

⁶ Cf D.Lgs. 460/1997, art. 10, c. 9. Sul tema dei "rami Onlus" degli enti ecclesiastici v. *La gestione e l'amministrazione della parrocchia*, EDB Bologna, pagg. 293-307.

⁷ Cf Parere 17.3.2003, prot. 159.

⁸ Cf D.P.R. 633/1972, art. 35.

⁹ Cf D.P.R. 7.12.1995, n. 581; Circolare Ministero industria commercio e artigianato 9.1.1997, n. 3407/C.

¹⁰ Cf art. 144, c. 2, TUIR.

¹¹ Cf D.P.R. 600/1973, art. 20.

¹² Cf D.P.R. 22.7.1998, n. 322.

¹³ Cf art. 143, TUIR.

può essere calcolato con le modalità ordinarie oppure optando per il regime forfetario¹⁴;

- dichiarazioni annuali ai fini IRAP¹⁵ e versamento della relativa imposta¹⁶.

Inoltre, indipendentemente dall'esercizio di attività d'impresa, l'ente non commerciale riveste la qualifica di sostituto d'imposta nei confronti, per quanto rileva in questa sede, dei dipendenti, dei collaboratori continuativi e di quelli occasionali, dei professionisti. In tale veste è tenuto ad operare e versare le ritenute d'acconto, emettere la certificazione dei compensi e presentare la dichiarazione annuale¹⁷.

5. IL REGIME IVA DEL MUSEO

Oltre al rilievo nell'ambito delle imposte sui redditi, l'attività museale è assoggettata anche alla disciplina IVA che riguarda, tra le altre, anche «l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi» (D.P.R. 633/1972, art. 4, c. 1).

5.1 Esenzione per musei e mostre

Le prestazioni dei musei rientrano tra quelle per le quali è prevista l'esenzione dall'IVA; l'articolo 10, n. 22 prevede infatti che l'imposta non si applica alle «prestazioni proprie delle biblioteche, discoteche e simili e quelle inerenti la visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili».

L'interpretazione ministeriale della norma estende il regime di esenzione anche alle "mostre" di carattere culturale e sociale¹⁸ a condizione che si tratti:

- di esposizioni in spazi appositi di oggetti di rilevante utilità sociale e culturale;
- a scopo divulgativo e quindi di promozione della conoscenza artistica, storica, ecc.;
- con assenza di scopi speculativi o commerciali, anche indiretti (es. i beni esposti non devono essere oggetto di attività promozionale o di vendita).

5.2 Attività accessorie e attività diverse

La fornitura di audioguida o il servizio di accompagnamento sono considerate attività accessorie alla prestazione di servizi inerenti la visita (al

¹⁴ Cf art. 145, TUIR.

¹⁵ Cf D.P.R. 22.7.1998, n. 322.

¹⁶ Cf D.Lgs. 446/1997, art. 5.

¹⁷ Cf D.P.R. 600/1973, artt. 23 ss.

¹⁸ Cf Ris. 2.11.1983, n. 344655; Ris. 2.5.1985, n. 395008; Ris. 23.4.1998, n. 30.

museo o alla mostra) e come tali ad essi si estende il regime di esenzione da IVA.

Sono invece considerate attività autonome, seppur svolte in occasione di visite a musei o mostre, la vendita di cataloghi, posters, riproduzioni eccetera; tali operazioni sono da assoggettare ad IVA, con l'aliquota propria di ciascun bene¹⁹.

5.3 Esonero dall'obbligo di certificazione dei compensi

I compensi riscossi per la visita a musei e mostre sono esonerati dall'obbligo di certificazione ai sensi del D.P.R. 696/1996, articolo 2, lettera n). Lo stesso trattamento si applica alle attività accessorie.

5.4 La natura spettacolistica delle mostre

Le *mostre*, rientrando tra le attività elencate nella Tabella C del D.P.R. 633/1972, sono considerate attività di spettacolo²⁰, in riferimento alle quali l'articolo 74-*quater* del decreto prevede uno specifico regime IVA (che in questo caso non ha concreti riflessi dal momento che l'attività è esente) ed una particolare modalità di certificazione dei compensi: i titoli di accesso, le cui caratteristiche e modalità di utilizzo sono state definite con il D.P.R. 544/1999.

Se un museo ospita una *mostra temporanea* e per la visita alla mostra viene richiesto un biglietto maggiorato rispetto a quello ordinariamente richiesto per visitare il museo, occorre emettere il titolo di accesso in riferimento all'incremento di prezzo. Infatti l'Amministrazione finanziaria ha precisato che «*Fermo dunque restando l'esonero delle visite ai musei dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi (cf art. 2, c. 1, lett. n, del D.P.R. 21.12.1996, n. 696), l'incremento di prezzo richiesto ai visitatori in occasione delle mostre temporanee rispetto all'ordinario corrispettivo per l'ingresso ai musei è soggetto ad autonomo obbligo di certificazione mediante titoli di accesso emessi attraverso gli appositi misuratori fiscali o biglietterie automatizzate*»²¹.

La disciplina dei *titoli di accesso* prevede una semplificazione per i cosiddetti "contribuenti minori", cioè i soggetti che, in riferimento alle attività spettacolistiche, realizzano un volume d'affari non superiore a 50.000 euro annui. In questi casi, in luogo del titolo di accesso possono essere utilizzati: ricevute fiscali, scontrini manuali o prestampato a tagli fissi, purché integrati con le indicazioni che devono essere contenute dai titoli di accesso: natura dell'attività, data e ora dell'evento, tipologia, prezzo e ogni altro elemento

¹⁹ Cf Ris. 28.2.2007, n. 30.

²⁰ Cf Ris. 3.9.2003, n. 187; Ris. 15.6.2004, n. 85; Ris. 13.3.2008, n. 90.

²¹ Cf Ris. 90/2008 e Ris. 85/2004.

identificativo dell'attività²².

La circostanza che i corrispettivi per le visite alle mostre siano esenti da IVA non ha rilevanza ai fini dell'obbligo di emissione dei titoli di accesso; l'Amministrazione finanziaria ha infatti più volte precisato che gli esoneri stabiliti dal D.P.R. 696/1996 si riferiscono alla certificazione mediante ricevute e scontrini fiscali e, quindi, non rilevano ai fini della certificazione mediante i titoli di accesso²³.

L'Amministrazione finanziaria fa presente, tuttavia, che i soggetti che organizzano mostre con un giro d'affari non superiore a 50.000 euro annui e che si avvalgono delle semplificazioni di cui all'articolo 8 del D.P.R. 544/1999, in quanto i corrispettivi per le visite alle mostre sono esonerati dall'obbligo di certificazione ai sensi del D.P.R. 696/1996, sono di fatto esonerati anche dall'obbligo di emissione del titolo di accesso²⁴.

In pratica i corrispettivi derivanti dalle visite alle mostre:

- sono esenti da IVA;
- devono essere, in via generale, certificati per mezzo dei titoli di accesso;
- possono essere esonerati da qualsiasi certificazione fiscale qualora incassino fino a 50.000 euro e si avvalgono della semplificazione di cui all'articolo 8 del D.P.R. 544/1999.

6. L'ESENZIONE IMU PER GLI IMMOBILI DESTINATI A MUSEO

La disciplina dell'IMU "transitoria"²⁵ prevede un'esenzione che può essere utilizzata a beneficio degli immobili destinati all'attività museale. In particolare è previsto che sono esenti dall'imposta gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali e totalmente destinati ad una serie di attività (tra le quali rientrano quelle culturali), a condizione che siano svolte in maniera non commerciale²⁶.

L'Amministrazione finanziaria ha precisato che «*negli immobili destinati ad attività museali, anche se a pagamento, non devono essere, però, svolte attività non museali di natura commerciale (come ad esempio: vendita di libri o di oggettistica nei book-shop, somministrazione di cibo e bevande nelle caffetterie)*»²⁷.

²² Cf D.P.R. 633/1972, art. 74-*quarter*, c. 3.

²³ Cf Circ. 7.9.2000, n. 165; Ris. 30.9.2003, n. 187.

²⁴ Cf Ris. 16.4.2004, n. 85.

²⁵ L'IMU, imposta municipale propria, avrebbe dovuto entrare in vigore nel 2014, sostituendo, tra l'altro, l'ICI, ma l'art. 13 del D.L. 201/2011 ne ha anticipato la decorrenza al 2012, dettandone la disciplina. Per un'analitica esposizione della disciplina della nuova imposta cf *L'imposta municipale (anticipata) sostituisce l'ICI in exLege 3/2011*, pagg. 11-26 e il contributo in questo stesso numero alle pagg. 39 e ss.

²⁶ Cf D.Lgs. 504/1992, art. 7, c. 1, lett. i).

²⁷ Circ. 2/DF/2009. La precisazione ministeriale si riferiva alla norma in vigore fino

7. LE FONTI DI FINANZIAMENTO DEL MUSEO

Oltre ai proventi derivanti dal pagamento degli ingressi e dalle attività accessorie, sono da considerare altre forme di finanziamento.

7.1 Raccolte occasionali di fondi

Se il soggetto che gestisce l'attività museale è un ente non commerciale è possibile organizzare delle *raccolte occasionali di fondi* ai sensi dell'articolo 143, comma 2, lettera b).

Uno dei canali attraverso i quali gli enti traggono le risorse per lo svolgimento delle proprie attività è spesso costituito dalle raccolte di fondi effettuate anche con lo scopo di accrescere nella collettività la sensibilità rispetto ai loro ambiti di intervento. Spesso queste iniziative sono rivolte al pubblico e sono accompagnate dalla diffusione di materiale illustrativo, dalla cessione di oggetti ricevuti gratuitamente da terzi, dalla vendita di "prodotti" realizzati dagli aderenti, dalla somministrazione di alimenti e bevande.

Questo genere di attività è agevolato sotto il profilo fiscale; è, infatti, stabilito che *«non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lett. c) del comma 1 dell'art. 87: a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerta di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione»*²⁸. Tali iniziative sono escluse da campo di applicazione IVA (precisazione per sé superflua, dal momento che si tratta di iniziative occasionali) e *«sono esenti da ogni altro tributo»*²⁹.

Le tre condizioni indispensabili per poter usufruire dei vantaggi vanno tenute ben presenti e si prestano a qualche riflessione.

- Deve trattarsi di "iniziative occasionali": ma come dovrà essere valutata l'occasionalità? Concretamente, quante volte in un anno si potranno fare le raccolte pubbliche di fondi? Dalla prassi ministeriale si può rispondere: non più di tre o quattro volte in un anno.
- La raccolta di fondi deve avvenire *«in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione»*: si tratta quindi di proposte dirette al pubblico, che vengono svolte anche servendosi dei mezzi di comunicazione di massa (televisione, giornali, manifesti, ecc.) e in cui l'aspetto prevalente non è la cessione del bene o la prestazione del servizio, ma l'offerta fatta per spirito di liberalità.
- I beni ceduti per la raccolta di fondi devono essere "di modico valore":

all'introduzione della modifica di cui all'art. 91-bis del D.L. 1/2012 (conv. L. 27/2012), Per la sua applicabilità dopo tale modifica si veda il contributo, in questo stesso numero, alle pagg. 39 e ss.

²⁸ Art. 143, c. 3, lett. b), TUIR.

²⁹ D.Lgs. 460/1998, art. 2, c. 2.

ma, ancora, come deve essere definito il modico valore? Né la legge, né la prassi amministrativa offrono indicazioni, ma si può prudenzialmente valutare che si tratta di valori che non superano i 100 euro.

A fronte di queste agevolazioni fiscali, è prevista una rigorosa rendicontazione della raccolta di fondi. L'articolo 8 del decreto legislativo 460/1997, infatti, introduce questo specifico obbligo all'articolo 20 del D.P.R. 600/1973: «*Indipendentemente dalla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione*»³⁰. Il rendiconto pertanto deve:

- essere specificamente riferito a ciascuna delle iniziative, quindi uno per ogni iniziativa;
- essere separato rispetto alle altre forme di rendiconto o di bilancio adottate dall'ente: si tratta di un obbligo nuovo, diverso da quello che gli enti possono avere ai fini civilistici, canonici o fiscali;
- essere redatto entro termini precisi: quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio;
- essere tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22 del D.P.R. 600/1973: redatto, su apposito registro con pagine numerate, secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti a margine, senza abrasioni e cancellazioni e conservato «*fino a quando non sia diventato definitivo l'accertamento relativo al periodo d'imposta cui il rendiconto stesso si riferisce e, quindi, in caso di controversia, anche oltre il termine decennale previsto dall'art. 2220 del codice civile*»³¹.

È inoltre necessario predisporre anche una relazione illustrativa nella quale deve essere dimostrato l'impiego dei fondi raccolti.

Va infine precisato che quella agevolativa è solo una disposizione di carattere fiscale che lascia inalterati gli obblighi di tipo amministrativo (richiesta di permessi, autorizzazioni sanitarie e simili) dovuti per l'attività connessa con la raccolta pubblica di fondi.

7.2 Liberalità deducibili e detraibili

I contributi offerti agli enti che gestiscono musei possono essere fiscalmente agevolati³²; in particolare si tratta delle liberalità:

³⁰ Art. 20, c. 2, D.P.R. 600/1973.

³¹ C.M. 124/E/1998.

³² Cf art. 15, c. 1, lett. h) e art. 100, c.1, lett. f), TUIR.

- destinate a:
 - «fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, che svolgono o promuovono attività di studio, ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico o che organizzano e realizzano attività culturali»;
 - enti ecclesiastici, comprese le parrocchie³³;
- effettuate per:
 - l’acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro dei beni tutelati;
 - la realizzazione di mostre ed esposizioni di rilevante interesse scientifico o culturale;
- erogate da:
 - persone fisiche ed enti non commerciali (ambito istituzionale): la liberalità consente una detrazione dall’imposta lorda pari al 19% della somma erogata;
 - titolari di reddito d’impresa: la liberalità è deducibile dal reddito d’impresa dichiarato.

La documentazione da produrre e le procedure da rispettare per usufruire dei benefici fiscali sono state di recente oggetto di una norma di semplificazione: l’articolo 40, comma 9 del decreto legge 201/2011 ha stabilito infatti che «*la documentazione e le certificazioni attualmente richieste ai fini del conseguimento delle agevolazioni fiscali in materia di beni e attività culturali previste dagli articoli 15, comma 1, lettere g) ed h), e 100, comma 2, lettere e) ed f), del TUIR sono sostituite da un’apposita dichiarazione sostitutiva dell’atto di notorietà, presentata dal richiedente al Ministero per i beni e le attività culturali ai sensi e per gli effetti dell’articolo 47 del D.P.R. 445/2000, relativa alle spese effettivamente sostenute per lo svolgimento degli interventi e delle attività cui i benefici si riferiscono. Il Ministero per i beni e le attività culturali esegue controlli a campione ai sensi degli articoli 71 e 72 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 e successive modificazioni*».

Ad oggi né il Ministero dei beni e delle attività culturali, né le Soprintendenze hanno diffuso istruzioni su questa nuova norma.

7.3 Liberalità del “mecenatismo culturale”

Sono deducibili anche le erogazioni liberali in denaro effettuate da soggetti titolari di reddito d’impresa³⁴ a favore dei soggetti individuati dal Ministero dei beni e le attività culturali con apposito decreto³⁵ per la tutela, con-

³³ Il Consiglio di Stato, con parere n. 66 del 31.1.1989, ha precisato che le parrocchie rientrano tra i soggetti privati destinatari delle liberalità qualora realizzino, nel rispetto delle condizioni previste dalla norma, interventi di recupero di beni culturali.

³⁴ Cf art. 100, c. 2, lett. m), TUIR.

³⁵ D.M. 3.10.2002.

servazione, promozione, gestione e valorizzazione dei beni e delle attività culturali.

Gli enti che gestiscono attività museali possono essere destinatari di queste liberalità a condizione che:

- non perseguano fini di lucro,
- il proprio atto costitutivo o statuto preveda lo svolgimento di compiti istituzionali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo,
- vi sia effettivo svolgimento di corrispondente attività di realizzazione di programmi culturali negli stessi settori.

Tra i soggetti individuati dal Decreto ministeriale possono essere di interesse i seguenti:

- le persone giuridiche private che sono titolari o gestori di musei, gallerie, pinacoteche, aree archeologiche o raccolte di altri beni culturali o universalità di beni mobili comunque soggetti ai vincoli e alle prescrizioni di cui al decreto legislativo 490/1999³⁶, funzionalmente organizzati ed aperti al pubblico per almeno cinque giorni alla settimana con orario continuato o predeterminato;
- le persone giuridiche private che esercitano attività dirette a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte, così come definite dall'articolo 148 e seguenti del decreto legislativo 112/1998.

Gli enti ecclesiastici possono rientrare tra i soggetti destinatari delle liberalità agevolate solo se hanno tra le proprie finalità le attività di cui sopra³⁷.

7.4 Il 5% dell'IRPEF

I contributi derivanti dalle scelte dei contribuenti in sede di dichiarazione annuale dei redditi possono essere destinati anche ad una parte degli enti che si occupano della gestione dei musei.

Occorre innanzitutto tenere presente questa forma di contributo non ha ancora una disciplina "a regime"; di anno in anno vengono definiti i soggetti ammessi alla ripartizione del 5% e le modalità di iscrizione agli elenchi cui i contribuenti possono attingere il codice fiscale dell'ente a cui decidono di destinare il 5% dell'IRPEF.

Occorre perciò verificare ogni anno la normativa in vigore. Di solito, per quanto di interesse in questa sede, sono ammessi alla ripartizione:

- le Onlus, comprese quelle di diritto (cooperative sociali e organizzazioni di volontariato) e quelle "parziali", cioè i "rami Onlus" degli enti ecclesiastici;
- le fondazioni e associazioni riconosciute che operano nei settori delle Onlus (assistenza sociale e socio-sanitaria; assistenza sanitaria; benefi-

³⁶ Ora D.Lgs. 42/2004.

³⁷ Una parrocchia, una diocesi, un seminario, un istituto religioso, quindi, non potranno utilizzare di questa fattispecie, mentre un museo diocesano sì.

cenza; istruzione; formazione; sport dilettantistico; tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico soggette a tutela; tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi; promozione della cultura e dell'arte; tutela dei diritti civili).

Si consideri inoltre che il decreto legge 98/2011, all'articolo 23, comma 46 ha previsto che *«a decorrere dall'anno finanziario 2012, tra le finalità alle quali può essere destinata, a scelta del contribuente, una quota pari al cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è inserita, altresì, quella del finanziamento delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici. Con decreto di natura non regolamentare del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro per i beni e le attività culturali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono stabilite le modalità di richiesta, le liste dei soggetti ammessi al riparto e le modalità di riparto delle somme»*.

Occorre infine ricordare che i contributi ricevuti dal 2008 in avanti devono essere rendicontati utilizzando la modulistica predisposta dal Ministero del lavoro e della solidarietà sociale³⁸.

7.5 Le manifestazioni locali di sorte

Gli enti senza fine di lucro aventi scopi assistenziali, culturali, ricreativi e sportivi possono organizzare tombole, lotterie e pesche di beneficenza per far fronte alle loro esigenze finanziarie³⁹.

La definizione di queste attività è fissata dalla legge che considera:

- *lotteria*: la manifestazione di sorte effettuata con la vendita di biglietti staccati da registri a matrice, contrassegnati da serie e numerazioni progressive, concorrenti ad uno o più premi secondo l'ordine di estrazione (questo tipo di iniziative sono quindi "lotterie" anche se vengono chiamate "sottoscrizioni a premi");
- *tombola*: la manifestazione di sorte effettuata con l'utilizzo di cartelle, contrassegnate da serie e da numerazione progressiva, portanti una data quantità di numeri, dal numero 1 al 90, con premi assegnati alle cartelle nelle quali, all'estrazione dei numeri, per prime si sono verificate le combinazioni stabilite;
- *pesca di beneficenza*: manifestazione di sorte (che per la sua organizza-

³⁸ Si veda *Il 5 per mille 2011 in exLege 3-4/2010*, pagg. 27-49.

³⁹ La disciplina di queste attività è dettata dagli artt. 13 e 14 del Regolamento emanato con il D.P.R. 26.10.2001, n. 430 e, relativamente agli adempimenti riguardanti l'Amministrazione dei Monopoli di Stato, dall'art. 39, c. 13-*quinques*, D.L. 30.9.2003, n. 269 (conv. L. 326/2003). Per una più completa illustrazione di queste iniziative si veda la Guida Operativa di exLege n. 1/2006 *Tombola, lotterie e pesche di beneficenza*, scaricabile all'indirizzo www.chiesadimilano.it/exlege.

zione non si presta per l'emissione di biglietti a matrice) effettuata con la vendita di biglietti, una parte dei quali è abbinata ai premi in palio.

L'organizzazione di queste manifestazioni è consentita a condizione che siano rispettati i limiti fissati, normalmente molto inferiori a quelli realizzati.

Almeno 30 giorni prima della manifestazione gli enti organizzatori devono inviare una comunicazione in carta libera al Prefetto e al Sindaco. L'invio di queste comunicazioni deve essere preceduto da una richiesta di nulla osta, in carta libera, da inoltrare alla sede competente per territorio del Ministero dell'economia e delle finanze – Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato. Decorso 30 giorni dalla data di ricezione della richiesta, senza l'adozione di un provvedimento espresso di diniego da parte dei Monopoli di Stato, il nulla osta si intende rilasciato.

Le somme incassate attraverso queste iniziative non sono soggette ad imposizione, ma gli enti organizzatori sono obbligati ad effettuare una ritenuta a titolo d'imposta sul valore dei premi distribuiti⁴⁰. Il versamento deve essere effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui si è chiusa la manifestazione mediante Modello F24, utilizzando il codice tributo 1046.

Il versamento della ritenuta comporta anche un obbligo dichiarativo: l'ente dovrà inserire il quadro RZ nella dichiarazione dei redditi, modello Unico, relativa all'anno in cui è stata effettuata la ritenuta.

8. LE AGEVOLAZIONI PER I GLI IMMOBILI SOGGETTI A TUTELA

Oltre alla deducibilità/detraibilità delle liberalità destinate alle attività culturali ed al recupero dei beni tutelati di cui si è già detto sopra, sono da segnalare altre agevolazioni previste nelle diverse imposte, a favore degli beni soggetti a tutela, ai sensi del decreto legislativo 42/2004:

- ai fini *IRES* la base imponibile dei fabbricati si calcola in maniera agevolata. L'agevolazione, introdotta, con l'articolo 11, comma 2 della legge 413/1991, valida fino al periodo d'imposta 2012, prevede che si calcoli applicando la minore delle tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato l'immobile. Questo criterio si applica ai fabbricati tutelati a prescindere dal loro utilizzo; riguarda pertanto sia quelli utilizzati direttamente dal proprietario, sia quelli concessi in uso a terzi a titolo gratuito, sia quelli ceduti in locazione⁴¹. A decorrere dal pe-

⁴⁰ Cf art. 30, D.P.R. 600/1973. Per il calcolo della base imponibile occorre distinguere tra i premi acquistati e quelli ricevuti in dono; nel primo caso il valore è quello risultante dalla fattura di acquisto; nel secondo caso invece: per i beni donati dall'imprenditore il valore è quello che risulta dal documento contabile rilasciato dallo stesso; per quelli donati da un privato o "autoprodotti" occorre fare riferimento al valore di mercato. In tutti i casi il valore deve essere calcolato escludendo l'IVA.

⁴¹ Cf Circ. 17.1.2006, n. 2.

riodo d'imposta 2013⁴² l'agevolazione riguardante questa tipologia di fabbricati è stata modificata: per i fabbricati utilizzati direttamente o concessi a terzi a titolo gratuito la base imponibile è pari al 50% della loro rendita catastale rivalutata; per quelli in locazione la base imponibile è pari al 65% del canone di locazione risultante dal contratto in tutti i casi in cui questo risulti superiore alla rendita catastale rivalutata;

- sempre ai fini *IRES*, le spese sostenute per la manutenzione e il restauro dei beni tutelati, nella misura rimasta a carico, costituiscono per l'ente un onere detraibile dalle imposte, nella misura del 19%⁴³;
- ai fini dell'*imposta di registro* sugli atti di trasferimento a titolo oneroso della proprietà altri diritti reali si applica l'aliquota ridotta del 3%⁴⁴;
- ai fini dell'*imposta sulle assicurazioni* è prevista l'esenzione⁴⁵; per ottenere l'esenzione è necessario presentare alle compagnie di assicurazione apposita certificazione rilasciata dalle competenti Soprintendenze.

Si segnala da ultimo che l'agevolazione prevista nell'ICI, consistente nella riduzione della base imponibile per i fabbricati storico-artistici, non è stata inserita nella disciplina dell'IMU.

⁴² Art. 4, D.L. 16/2012, conv. L. 44/2012.

⁴³ Cf art. 147, TUIR.

⁴⁴ D.P.R. 131/1986, Tariffa parte I, art. 1.

⁴⁵ Art. 5, c. 16, D.L. 953/1982.

DOCUMENTAZIONE

OGGETTO: Chiarimenti applicazione RDL n. 246/1938 – Canone abbonamento Rai

Con riferimento alla problematica applicativa della norma di cui in oggetto, si procede a fornire alcuni elementi interpretativi.

Come noto, l'art. 1 del RDL n. 246/1938 prevede che *“Chiunque detenga uno o più apparecchi atti od adattabili alla ricezione delle radioaudizioni è obbligato al pagamento del canone di abbonamento, giusta le norme di cui al presente decreto. La presenza di un impianto aereo atto alla captazione o trasmissione di onde elettriche o di un dispositivo idoneo a sostituire l'impianto aereo, ovvero di linee interne per il funzionamento di apparecchi radioelettrici, fa presumere la detenzione o l'utenza di un apparecchio radioricevente”*.

In seguito all'evoluzione tecnologica degli ultimi anni si rende senza dubbio necessario chiarire quali siano le apparecchiature rientranti nell'ambito di applicazione della norma citata.

Al riguardo, in via preliminare si evidenzia che la normativa in esame si riferisce al servizio di radiodiffusione e, pertanto, non include altre forme di distribuzione del segnale audio/video (p.es. Web Radio, Web TV, IPTV) basate su portanti fisici diversi da quello radio.

Circoscritto quindi il campo alla ricezione di segnali televisivi su piattaforma terrestre, inclusi i videofonini (standard DVB-H) e piattaforma satellitare e si rende necessario indicare un criterio di individuazione delle suddette apparecchiature.

Un ricevitore destinato alla fruizione di segnali audio/video radiodiffusi può essere scomposto in una catena di componenti disposti a valle di un'antenna (incorporata o collegabile esternamente): sintonizzatore (tuner), che provvede alle funzioni di sintonizzazione e demodulazione, operante nelle bande destinate al servizio di Radiodiffusione, decodificatore, trasduttori video e/o audio; tali componenti possono trovarsi riuniti in forma integrata in un'unica apparecchiatura (ad esempio: televisori), oppure individualmente disponibili sul mercato (ad esempio: decoder su chiavetta USB, monitor televisivo, monitor video di un computer, casse acustiche).

Ciascuno di tali componenti non è sufficiente a costituire un radioricevitore completo.

D'altra parte, in ogni sistema di ricezione radio è necessario, ed è presente solo in questi, un sintonizzatore, per la sua funzione essenziale di prelevare il segnale di antenna. Ne consegue che un sistema di radioricezione può essere (bi)univocamente associato al suo componente sintonizzatore, sia in forma individuale (decoder video su set-top box, scheda di ricezione video per computer, tuner e decoder su chiavetta USB), sia in forma integrata in un ricevitore completo.

Sulla base delle osservazioni precedenti, una definizione per gli apparecchi “atti” e quelli “adattabili” può essere fondata sulla duplice caratteristica della presenza o meno di un tuner, che operi nelle bande destinate al servizio di Radiodiffu-

sione, nell'apparecchio in questione e sulla autosufficienza dell'apparecchio stesso a erogare un servizio di radioaudizione (come indicato nel RDL n. 246 del 1938 ma che oggi è da intendersi più genericamente come "servizio di radiodiffusione") all'utente. Dal criterio esposto, dunque, derivano le due seguenti definizioni:

1. *"Un apparecchio si intende "atto" a ricevere le radioaudizioni se e solo se include nativamente gli stadi di un radioricevitore completo: sintonizzatore radio (che operi nelle bande destinate al servizio di Radiodiffusione), decodificatore e trasduttori audio/video per i servizi radiotelevisivi, solo audio per i servizi radiofonici".*

2. *"Un apparecchio si intende "adattabile" a ricevere le radioaudizioni se e solo se include almeno uno stadio sintonizzatore radio (che operi nelle bande destinate al servizio di Radiodiffusione), ma è privo del decodificatore o dei trasduttori audio/video, o di entrambi i dispositivi, che collegati esternamente al detto apparecchio realizzerebbero assieme ad esso un radioricevitore completo".*

Come corollario delle due precedenti posizioni, risulta che:

3. *"Un apparecchio privo di sintonizzatori radio operanti nelle bande destinate al servizio di Radiodiffusione non è ritenuto né "atto", né "adattabile" alla ricezione delle radioaudizioni".*

Inoltre, un sintonizzatore radio/TV dovrà essere conforme ad almeno uno degli standard previsti nel sistema italiano per poter ricevere le radiodiffusioni nelle bande di frequenze assegnate dal Piano nazionale di ripartizione delle frequenze (PNRF). Essendo la presenza di un sintonizzatore adeguato il fattore discriminante per la classificazione degli apparati, la rispondenza di un apparato ad uno dei suddetti standard (nelle bande previste) può dunque essere usata come criterio oggettivo per l'identificazione del suo essere "atto o adattabile alla ricezione delle radioaudizioni".

Sulla base di quanto detto, si indicano per gli apparati "atti" ed "adattabili", a titolo esemplificativo, i seguenti elenchi delle tipologie di apparati maggiormente significative che, pur non essendo esaustivi, possono essere proposti come un riferimento a garanzia delle Istituzioni e degli utenti finali.

Tipologie di apparecchiature atte alla ricezione della Radiodiffusione	Tipologie di apparecchiature adattabili alla ricezione della Radiodiffusione	Tipologie di apparecchiature né atte né adattabili alla ricezione della Radiodiffusione
<ul style="list-style-type: none"> - ricevitori TV fissi - ricevitori TV portatili - ricevitori TV per mezzi mobili - ricevitori radio fissi - ricevitori radio portatili - ricevitori radio per mezzi mobili - terminale d'utente per telefonia mobile dotato di ricevitore radio /TV (esempio cellulare DBV-H) - riproduttore multimediale dotato di ricevitore radio/TV (per esempio, lettore mp3 con radio FM integrata) 	<ul style="list-style-type: none"> - videoregistratore dotato di sintonizzatore TV - chiavetta USB dotata di sintonizzatore radio/TV - scheda per computer dotata di sintonizzatore radio/TV - decoder per la TV digitale terrestre - ricevitore radio/TV satellitare - riproduttore multimediale, dotato di ricevitore radio/TV, senza trasduttori (per esempio, Media Center dotato di sintonizzatore radio/TV) 	<ul style="list-style-type: none"> - PC senza sintonizzatore TV - monitor per computer - casse acustiche - videocitofoni

Il Capo Dipartimento
Dr. Roberto Sambuco