

La finanziaria 2002
Le esenzioni ICI
Come fare testamento
Aggiornamenti normativi

4°/2001

EX LEGE
La finanziaria 2002, Le esenzioni ICI,
Come fare testamento,
Aggiornamenti normativi, n° 4/2001
Direttore Responsabile:
CARLO REDAELLI

Comitato di Redazione:
P.zza Fontana, 2
20122 Milano
Tel. 02/8556206
Fax 02.878008
E-mail avvocatura@diocesi.milano.it

Editore: I.T.L. S.p.A.
Presidente: LUIGI TESTORE
Via Antonio da Recanate, 1
20124 Milano
Tel. 02/6713161 - Fax 02/66984388

Amministrazione:
Tel. 02.67131644
Marketing e promozione:
Tel. 02.6713161
Fax 02.66983961

Periodico Registrato presso il Tribunale di Milano al n. 113 in data 17/02/1999

Spedizione in abbonamento postale 45% art. 2 comma 20/b legge 662/96 fil. Milano

Una copia € 7,90 - Abbonamento annuo Italia € 21,00 - Estero € 42,00
C/C Postale n. 13563226 intestato a ITL Spa - via A. da Recanate, 1 - 20124 Milano

Stampa: Grafiche Monti - Saronno

GARANZIA DI TUTELA DEI DATI PERSONALI

L'Editore garantisce agli abbonati la riservatezza dei loro dati personali che verranno elaborati elettronicamente ed eventualmente utilizzati al solo scopo promozionale. Qualora gli abbonati non siano interessati a ricevere le predette informazioni promozionali sono pregati di comunicarlo all'Editore, scrivendo a ITL spa, via Antonio da Recanate 1 - 20124 Milano. *In conformità alla legge 675/96 sulla tutela dei dati personali.*

AGGIORNATO AL 5 FEBBRAIO 2002

Il testo, anche se elaborato con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

SOMMARIO

EDITORIALEpag. 7
-------------------------	----------------

AGGIORNAMENTI NORMATIVI

LA MANOVRA FINANZIARIA PER IL 2002pag. 11
---	-----------------

Patrizia Clementi

1. Terreni: possibile affrancare la plusvalenza tassabile pag. 12
2. Anticipata la sparizione dell'invim dai trasferimenti pag. 16
3. Ancora agevolata l'IVA sulle manutenzioni pag. 17
4. Meno tasse sull'acquisto di aree fabbricabili pag. 22
5. Più tempo per regolarizzare il lavoro irregolare pag. 23
6. Agevolati i compensi ai collaboratori delle ONG pag. 25
7. Non serve il misuratore fiscale per gli spettacoli delle pro loco pag. 26

SEMPLIFICAZIONI DEGLI ADEMPIMENTI FISCALIpag. 27
--	-----------------

Franco Mastrantonio

1. Dichiarazione dei redditi pag. 27
2. Modalità di presentazione pag. 29
3. Inizio, variazione e cessazione dell'attività pag. 30
4. Documenti, istanze pag. 31

IMPOSTE LOCALI PIÙ LEGGERE PER LE ONLUSpag. 33
--	-----------------

Patrizia Clementi

BENEFICI FISCALI PER I BENI CULTURALIpag. 36
--	-----------------

Carlo Azzimonti

1. La nuova fattispecie di deducibilità dal reddito d'impresa pag. 36
2. Obblighi di comunicazione pag. 38
3. I soggetti beneficiari delle liberalità pag. 39
4. Le altre liberalità per i beni culturali pag. 41

ESENZIONI ICI PER LE PERTINENZE DEGLI EDIFICI DI CULTO, GLI IMMOBILI DEGLI ENTI ECCLESIASTICI E DEGLI ENTI NON COMMERCIALIpag. 42
---	-----------------

Carlo Redaelli

1. Elementi fondamentali dell'imposta pag. 42
2. Le esenzioni che interessano specificamente gli enti ecclesiastici, gli enti non commerciali e le loro attività pag. 43
 - 2.1. Gli edifici di culto... pag. 43
 - 2.2 ...e le loro pertinenze pag. 45
 - 2.3 Gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali destinati esclusivamente allo svolgimento di attività di religione o di culto pag. 50
 - 2.4 Gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali destinati esclusivamente a determinate attività pag. 52

3. Le principali contestazioni all'esenzione ici per gli immobili utilizzati da enti ecclesiastici e da enti non commerciali . . . . .	.pag.	53
3.1 Il venir meno della "pertinenzialità" all'edificio di culto per classificazione catastale e destinazione urbanistica difforme . . . . .	.pag.	53
3.2 Il venir meno della pertinenzialità all'edificio di culto delle case canoniche non abitate . . . . .	.pag.	55
3.3 L'utilizzo da parte di un soggetto diverso dal proprietario . . . . .	.pag.	57
3.4 La presenza di un reddito e la "commercialità" delle attività agevolate . . . . .	.pag.	59
3.5 L'individuazione della destinazione . . . . .	.pag.	60
L'AUTHORITY DEL TERZO SETTORE . . . . .	.pag.	66
<i>Alberto Fedeli</i>		
1. I soggetti interessati . . . . .	.pag.	66
2. La configurazione giuridica e il ruolo dell'Agenzia . . . . .	.pag.	68
3. Le attribuzioni e i poteri dell'Agenzia . . . . .	.pag.	70
PIÙ CARO IL CONTRIBUTO INPS PER I CO.CO.CO. . . . .	.pag.	72
<i>Patrizia Clementi</i>		
NUOVE AUTORIZZAZIONI PER TOMBOLE, LOTTERIE E PESCHE DI BENEFICENZA . . . . .	.pag.	73
<i>Patrizia Clementi</i>		
1. Soggetti interessati . . . . .	.pag.	73
2. Iniziative consentite . . . . .	.pag.	75
3. Adempimenti degli enti promotori . . . . .	.pag.	75
4. Controlli . . . . .	.pag.	76
5. Sanzioni . . . . .	.pag.	77
L'INSTALLAZIONE DI IMPIANTI PER TELEFONIA MOBILE SU IMMOBILI PARROCCHIALI . . . . .	.pag.	78
<i>Alberto Fedeli</i>		
L'AFFIDAMENTO DEI SERVIZI AI SOGGETTI DEL TERZO SETTORE . . . . .	.pag.	84
<i>Aldo Lopez</i>		
1. Dal monopolio pubblico alla privatizzazione dei compiti: il ruolo del privato sociale . . . . .	.pag.	84
2. Le funzioni regolative dell'autorità pubblica . . . . .	.pag.	85
3. I sistemi di affidamento dei servizi alla persona . . . . .	.pag.	86
LE SUCCESSIONI E IL TESTAMENTO . . . . .	.pag.	89
<i>Davide Quaglia</i>		
1. Nozione . . . . .	.pag.	89
2. I tipi di successione . . . . .	.pag.	90
3. Modalità per redigere il testamento . . . . .	.pag.	91
4. Capacità di testare . . . . .	.pag.	92
5. La tutela della libertà del testatore . . . . .	.pag.	92
6. Modificabilità e revocabilità del testamento . . . . .	.pag.	92
7. Disposizioni patrimoniali e non patrimoniali . . . . .	.pag.	93

8. La condizione, il termine e l'onere . . . . .	.pag.	93
9. L'acquisto della qualità di erede o di legatario . . . . .	.pag.	95
10. La massa ereditaria . . . . .	.pag.	95
11. Conclusioni . . . . .	.pag.	96

DOCUMENTAZIONE

ORDINANZA 27 SETTEMBRE 2001 N. 1299pag.	101
--	--------------	------------

IN ALLEGATO:

UN USO EVANGELICO DEI BENI RALLEGRA LA VITA E RISANA IL MONDO INTERO

Riflessione del Card. Carlo Maria Martini

all'incontro dei membri dei Consigli per gli Affari Economici delle Parrocchie

Duomo di Milano, 18 dicembre 2001

Editoriale

L'ultimo fascicolo di *Ex lege* per l'anno 2001 esce con ritardo, di cui ci scusiamo con i nostri abbonati e lettori. Il ritardo, però, ha permesso di esaminare con più attenzione e, soprattutto avendo a disposizione le prime interpretazioni e i primi chiarimenti ministeriali, i provvedimenti di fine anno 2001, destinati ad avere rilevanza nell'anno corrente. Il primo articolo, della rag. Patrizia Clementi, presenta appunto la manovra finanziaria per il 2002, evidenziando i punti che paiono di maggior interesse per le parrocchie e gli enti non commerciali (tra cui vale la pena di sottolineare quello concernente l'affrancazione della plusvalenza tassabile sui terreni, opportunità che merita un'attenta considerazione, visto il possibile consistente risparmio fiscale, per le parrocchie e gli enti che fossero intenzionati ad alienare nei prossimi mesi terreni di loro proprietà).

Sempre in ambito fiscale, occorre poi segnalare, visto il crescere delle contestazioni, l'articolo sulle esenzioni ICI che possono interessare le parrocchie e gli enti non commerciali: si è cercato in esso di fare una ricognizione tendenzialmente completa delle problematiche più ricorrenti, grazie anche alle segnalazioni che ci sono giunte da diverse parrocchie, enti e diocesi.

Oltre agli altri interventi ancora in ambito fiscale (circa le semplificazioni, le onlus, le deducibilità per le liberalità a favore dei beni culturali), in ambito previdenziale e autorizzativo (con la complicata normativa circa le tombole, le lotterie e le pesche), proponiamo anche, ritenendo di far cosa utile per i nostri lettori, un articolo sul tema dei testamenti dell'avv. Davide Quaglia, al quale abbiamo chiesto di essere il più possibile chiaro e pratico. All'avv. Aldo Lopez, che pure scrive per la prima volta sulla nostra rivista, sia-

mo invece grati per uno studio sull'affidamento dei servizi, nell'ambito dell'assistenza, ai soggetti del terzo settore. A proposito di questo ambito, non poteva mancare una sintetica, ma anche in taluni punti, critica presentazione (dovuta all'avv. Alberto Fedeli) delle norme e dei provvedimenti che stanno dando finalmente avvio all'Authority preposta appunto al terzo settore.

Infine, riteniamo utile riportare nella "documentazione" (e accompagnare con un breve commento) un'interessante ordinanza del TAR di Lecce, concernente l'installazione sui campanili di antenne per telefonia (installazione per sé vietata come risulta da una nota del Segretario della Conferenza Episcopale Italiana, pubblicata su *Ex lege* 4/2000, pp. 108-111): il giusto rilievo riconosciuto ai "controlli canonici" dal tribunale amministrativo non può che essere apprezzato.

Anticipiamo che il prossimo fascicolo della rivista, il primo datato 2002, sarà dedicato per la maggior parte a pubblicare il testo, rivisto e arricchito, degli interventi che si terranno all'inizio del prossimo mese a Varese, Lecco, Milano durante gli incontri di studio a favore dei membri dei Consigli per gli affari economici delle parrocchie e dei consulenti delle stesse sul tema del rendiconto e della contabilità parrocchiale (canonica, civile, fiscale). Alle stesse persone è stato dedicato l'intervento del Card. Carlo Maria Martini nel Duomo di Milano lo scorso 18 dicembre – che ci onoriamo di pubblicare come inserto – intervento che ha colpito chi lo ha ascoltato per la chiarezza e la concretezza, con cui, a partire come sempre dal testo biblico, ma evidentemente anche dalla propria lunga esperienza di Vescovo, il Card. Martini ha dato precise indicazioni alle parrocchie e a chi le amministra affinché l'uso dei beni sia realmente secondo il Vangelo.

Milano, 5 febbraio 2002

don Carlo Redaelli

Avvocato generale e Direttore responsabile

Aggiornamenti Normativi

LA MANOVRA FINANZIARIA PER IL 2002

Patrizia Clementi

Tra le costanti degli ultimi giorni di ogni mese di dicembre vi è la promulgazione della legge finanziaria per l'anno che segue. Anche quest'anno la tradizione è stata rispettata e la finanziaria per il 2002, L. 28 dicembre 2001, n. 448, è stata pubblicata sul Supplemento Ordinario n. 285/L alla Gazzetta Ufficiale n. 310 del 29 dicembre. Inoltre, le disposizioni introdotte dal provvedimento sono state commentate e interpretate da ben quattro Circolari della Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate: la C.M. n. 9/E del 30 gennaio 2002, la C.M. n. 11/E la C.M. n. 13/E, entrambe in data 31 gennaio 2002, la C.M. n. 15/E, del 1° febbraio 2002.

Come al solito, cercheremo di segnalare le principali novità che, direttamente o indirettamente, possono rivestire interesse per il variegato mondo degli enti ecclesiastici e per quelli non commerciali in genere¹.

La maggior parte della normativa meritevole di segnalazione riguarda i *beni immobili*:

- è offerta la possibilità di affrancare l'eventuale plusvalenza costituente "reddito diverso" ai fini delle imposte dirette, in relazione ai terreni agricoli e a quelli edificabili (art. 7);
- è soppressa con un anno di anticipo l'INVIM sui trasferimenti immobiliari che avrebbe dovuto rendersi applicabile ancora fino alla fine del 2002 ed è prevista una semplificazione per quella decennale relativa al 2° semestre 2001, con scadenza 31 gennaio 2002 (art. 8);
- è prorogata per un ulteriore anno l'aliquota IVA agevolata per gli interventi di manutenzione, anche ordinaria e straordinaria, effettuati sugli immobili a prevalente destinazione abitativa (art. 9, c. 3);
- è ampliata l'agevolazione che riguarda le imposte indirette applicabili alle cessioni di aree edificabili comprese in piani urbanistici particolareggiati (art. 76).

Vengono poi apportate modifiche alle disposizioni relative all'emersione del lavoro nero contenute nella cosiddetta "manovra dei 100 giorni",

¹ Come avviene sempre più frequentemente, alla finanziaria sono stati associati una serie di provvedimenti "collegati" che muovono in questi giorni i primi passi dell'iter richiesto per la loro promulgazione. Si tratta di sette provvedimenti che riguardano argomenti quanto mai ampi e importanti: su fisco, pensioni e mercato del lavoro il Governo ha presentato tre disegni di legge delega, mentre su ambiente, infrastrutture, competitività delle imprese e razionalizzazione dell'attività degli uffici pubblici sono all'esame del Parlamento quattro disegni di legge.

compresa la proroga del termine utile per l'adesione (art. 9, c. 15). Altre disposizioni riguardano due specifiche categorie di soggetti: le ONG e le pro loco; in riferimento alla prima vengono disciplinati dal punto di vista fiscale i contratti stipulati con volontari e cooperanti (art. 9, c. 5) mentre a favore della seconda viene estesa l'esenzione dall'obbligo di utilizzare il misuratore fiscale nell'ambito delle attività spettacolistiche (art. 9, c. 19).

Sono infine prese in considerazione sagre, fiere, manifestazioni a carattere religioso, benefico o politico, per stabilire che ad esse non si applicano le disposizioni che disciplinano il commercio (art. 52, c. 17).

1. TERRENI: POSSIBILE AFFRANCARE LA PLUSVALENZA TASSABILE

Una prima interessante disposizione riguarda la rivalutazione del valore di acquisto dei terreni, sia quelli edificabili che quelli con destinazione agricola, e offre una possibilità che merita di essere presa in considerazione. La norma consente di rideterminare, sulla base di apposita perizia giurata di stima, i valori di acquisizione dei terreni al fine di affrancare, attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva, la plusvalenza tassabile che può originarsi in caso di cessione a titolo oneroso.

➤ **Le plusvalenze**

Gli immobili oggetto di questa previsione normativa sono quelli che gli enti detengono nella loro "sfera istituzionale", quelli cioè, che fanno parte del loro patrimonio e che non sono strumentali per l'esercizio di attività commerciali eventualmente esercitate, né in qualche modo inerenti alla "sfera imprenditoriale", in quanto, ad esempio beni-merce. A questa tipologia di terreni si applicano le disposizioni dell'art. 81, c. 1, lett. *a* e *b* del D.P.R. 917/86 (TUIR) che assoggettano a tassazione ai fini IRPEG come *redditi diversi* le plusvalenze realizzate:

- a) mediante la lottizzazione di terreni o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni;
- b) mediante cessione a titolo oneroso di:
 - terreni acquistati da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione;
 - terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti all'atto della cessione.

In pratica, la plusvalenza si realizza in ogni caso nell'ipotesi di vendita di *terreni oggetto di lottizzazione* e in quella di cessione di *aree edificabili*; qualora, invece, l'alienazione abbia ad oggetto un *terreno a destinazione agricola*, la plusvalenza è sempre esclusa se l'ente ha acquisito il be-

ne a titolo gratuito o se lo ha acquistato a titolo oneroso da oltre cinque anni; riguarderà perciò, solo i terreni comperati entro il quinquennio.

Le *modalità di determinazione* della plusvalenza sono stabilite dall'art. 82 TUIR: esse sono costituite in linea di massima dalla differenza tra i corrispettivi percepiti dalla vendita nel periodo d'imposta e il prezzo di acquisto, aumentato di ogni altro costo inerente il terreno in oggetto. Vi sono però delle particolari modalità per la determinazione del *costo fiscalmente riconosciuto*:

- a) nell'ipotesi di *lottizzazione di terreni*:
 - se l'acquisto del bene risale a oltre 5 anni prima dell'inizio della lottizzazione, viene assunto come prezzo di acquisto il valore normale del terreno al 5° anno anteriore;
 - se il terreno è stato acquistato a titolo gratuito (per successione o donazione), viene assunto come costo il valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione;
- b) nell'ipotesi di *terreni agricoli e aree edificabili*:
 - se il bene è stato acquistato a titolo oneroso, viene assunto come costo il prezzo pagato, aumentato delle spese inerenti e rivalutato in base alla variazione dell'indice Istat dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati;
 - se il terreno è stato acquistato a titolo gratuito, il costo di acquisto va determinato facendo riferimento al valore dichiarato nella denuncia di successione o nell'atto di donazione aumentato delle spese inerenti e dell'imposta di successione, ma senza alcuna rivalutazione.

Al fine di agevolare l'identificazione delle diverse fattispecie può essere utile la precisazione desunta dalla Circolare n. 15/E, secondo la quale “*si considerano lottizzati i terreni sui quali è eseguita qualsiasi operazione obiettivamente considerata di lottizzazione o di esecuzione di opere per la edificabilità dei terreni, anche se realizzate al di fuori di strumenti urbanistici*”; non va invece considerata lottizzazione il mero frazionamento dei terreni².

➤ **La rideterminazione del valore**

Questo è il contesto in cui si inserisce la nuova disposizione che, come già accennato, prevede la possibilità di rideterminare il costo o valore di acquisizione del terreno con modalità diverse da quelle ordinariamente previste dall'art. 82 del TUIR, ovvero di *calcolare la plusvalenza a partire dal nuovo valore assegnato all'immobile*. È possibile, infatti, conferire a tutti i *terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2002* il valore che agli stessi viene attribuito in base ad una perizia giurata di stima.

² Per una più puntuale definizione, la Circolare rinvia alla voce “lottizzazione” riportata in appendice nel modello di dichiarazione UNICO 2001 – Persone fisiche, fascicolo 2.

La perizia deve essere redatta da soggetti iscritti negli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri e dei periti industriali edili e dai professionisti iscritti negli albi dei dottori agronomi, degli agrotecnici e dei periti agrari.

Affrancare la plusvalenza prodotta a tutto il 2001 può rivelarsi estremamente utile in particolare nei casi in cui si è in procinto di vendere (o comunque si abbia intenzione di farlo) terreni pervenuti agli enti come agricoli e divenuti successivamente edificabili.

Il valore determinato dalla perizia potrà essere assunto come valore iniziale per il calcolo delle plusvalenze, ma soltanto per quelle *“realizzate successivamente alla asseverazione dell’atto di stima, fermo restando, quale termine di scadenza per il pagamento dell’imposta sostitutiva il 30 settembre 2002”*, precisa la Circolare n. 15/E. La vendita quindi dovrà avvenire dopo l’asseverazione della perizia, anche se non necessariamente prima del pagamento dell’imposta sostitutiva.

➤ **L’imposta sostitutiva**

Il costo della rivalutazione è tale da meritare la verifica di situazioni che, sia pure in prospettiva possano concretamente rivelarsi produttive di plusvalenze; vale cioè la pena di considerare l’opportunità di effettuare l’operazione solo se è prevedibile l’alienazione dei terreni in tempi ragionevolmente brevi. Infatti, il valore del terreno risultante dalla perizia deve essere assoggettato ad un’*imposta sostitutiva delle imposte sui redditi* pari al 4%, che dovrà essere versata entro il *30 settembre 2002*, utilizzando il mod. F24. Il versamento può essere rateizzato in un massimo di tre rate di pari importo scadenti: al *30 settembre 2002*, la prima; al *30 settembre 2003*, la seconda e al *30 settembre 2004* la terza. Sull’importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo, da versare contestualmente a ciascuna rata.

È fatto obbligo al contribuente che abbia aderito alla facoltà di rideterminare il valore dei terreni di conservare:

- la perizia, dalla quale devono risultare i dati identificativi dell’estensore della stessa e il codice fiscale dell’ente proprietario dell’immobile;
- le ricevute di versamento dell’imposta sostitutiva.

Si tenga presente che il 4° comma dell’articolo 7 precisa che, a prescindere dalla rateizzazione del versamento dell’imposta sostitutiva dovuta, la redazione e il giuramento della perizia devono comunque essere effettuati entro il 30 settembre 2002. Sempre a proposito della perizia, il successivo comma 5 dispone che la spesa ad essa relativa, a condizione che il costo sia stato effettivamente sostenuto e rimasto a carico dell’ente, può essere portata in aumento del valore d’acquisto attribuito al bene.

➤ **Il valore normale minimo**

Infine, la norma stabilisce esplicitamente che il valore del terreno rideeterminato sulla base della disposizione agevolativa, costituisce *valore normale minimo* di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro, dell'imposta ipotecaria e catastale. Ciò significa, ad esempio, che in caso di vendita le imposte sui trasferimenti dovute saranno calcolate sul valore indicato nella perizia giurata, anche nell'ipotesi in cui il corrispettivo effettivamente riscosso sia inferiore. Su questo punto la Circolare n. 15/E, in considerazione della circostanza che il valore attribuito al terreno tiene conto delle condizioni urbanistiche, geologiche, eccetera, esistenti al momento della valutazione, ammette *“che il contribuente, in un momento successivo, possa non avvalersi del valore rideeterminato ove siano avvenuti fatti che lo rendano non più attuale”* e richiede che tale circostanza venga evidenziata nell'atto di vendita *“affinché l'Ufficio ne possa tener conto ai fini della rettifica delle imposte di registro, ipotecarie e catastali”*.

➤ **Il calcolo di convenienza**

Come accennato sopra, la possibilità di affrancare la plusvalenza realizzata può rivelarsi particolarmente conveniente, anche se non si può affermare che lo sia in ogni caso. L'operazione è consigliabile quanto più alto è l'ammontare della plusvalenza calcolata con gli ordinari criteri dettati dagli artt. 81 e 82 TUIR. Un esempio aiuterà ad illustrare il percorso necessario per valutare la scelta più conveniente.

Ipotizzando di essere in procinto di cedere un terreno edificabile per un prezzo concordato di € 350.000,00 (lire 677.694.500), prezzo che corrisponde al valore di mercato, quindi sostanzialmente uguale a quello che risulterebbe dalla perizia giurata. Poniamo inoltre che il bene, acquisito quando la sua destinazione urbanistica era agricola, abbia un costo fiscalmente riconosciuto pari a € 10.000,00 (lire 19.362.700).

Calcolo del carico fiscale ai fini delle imposte sui redditi:

- senza affrancamento della plusvalenza:
prezzo di cessione – costo fiscalmente riconosciuto = plusvalenza tassabile
€ 350.000,00 – € 10.000,00 = € 340.000,00 (lire 658.331.800)
plusvalenza tassabile x aliquota IRPEG = **IMPOSTA**
€ 340.000,00 x 36% = € 122.400,00 (lire 236.999.000)
€ 340.000,00 x 18%³ = € 61.200,00 (lire 118.500.000)

³ L'aliquota IRPEG è ridotta al 50% per i soggetti indicati all'art. 6 del D.P.R. 601/73, tra i quali rientrano le parrocchie e gli altri enti ecclesiastici.

- con affrancamento della plusvalenza:
valore indicato nella perizia x 4% = **IMPOSTA SOSTITUTIVA**
€ 350.000,00 x 4% = € 14.000,00 (lire 27.107.780)

L'imposta sostitutiva, che nell'esempio consente un risparmio fiscale notevole, resta conveniente fino a quando la tassazione IRPEG della plusvalenza uguaglia l'imposta sostitutiva. Ovvero, sempre ipotizzando un valore/prezzo pari a € 350.000,00:

- per gli enti tassati con l'aliquota del 36%:
fino a quando la plusvalenza si riduce a € 38.890,00
(infatti 38.890,00 x 36% = 14.000,00);
- per gli enti con l'aliquota agevolata al 18%:
fino a una plusvalenza pari a € 77.780,00⁴
(infatti 77.780,00 x 18% = 14.000,00).

Se invece, la plusvalenza, scende sotto questi importi, l'imposta sostitutiva non è economicamente vantaggiosa.

2. ANTICIPATA LA SPARIZIONE DELL'INVIM DAI TRASFERIMENTI

Esce di scena con un anno di anticipo l'INVIM dovuta sui trasferimenti immobiliari; a partire dal 1° gennaio 2002, infatti, il tributo non è più dovuto, neanche nei limiti in cui trovava ancora applicazione dopo la sua soppressione. Come si ricorderà, il D.Lgs. 504 del 1992 nell'istituire l'ICI aveva già sancito la soppressione dell'INVIM con effetto dal 1° gennaio 1993, anche se l'imposta continuava ad applicarsi per un decennio (che si sarebbe dovuto concludere alla fine del 2002) con riferimento, però, agli incrementi realizzati alla data del 31 dicembre 1992. In pratica era stato stabilito un periodo transitorio della durata di dieci anni nel corso dei quali i trasferimenti continuavano a costituire presupposto per la tassazione, anche se il valore finale per la determinazione della base imponibile era stato bloccato a quello risultante al 31 dicembre 1992.

Per la precisione va ricordato che il tributo gravava ormai solo sui trasferimenti a titolo oneroso dal momento che in riferimento a quelli a titolo gratuito era già stata prevista la soppressione dell'INVIM (per le donazioni) e dell'imposta sostitutiva dell'INVIM introdotta nel 1997⁵ (per le eredità e i legati). L'abrogazione era stata disposta, come si ricorderà, con il cosiddetto "collegato fiscale" alla finanziaria per il 2000⁶ e riguardava le "successioni per

⁴ In caso di carico fiscale uguale, nell'esempio € 14.000,00, la convenienza può essere rappresentata dalla possibilità di rateizzazione triennale.

⁵ Art. 11, c. 3, D.L. 28 marzo 1997, n. 79, conv. L. 28 maggio 1997, n. 140.

⁶ L. 21 novembre 2000, n. 342

le quali il termine di presentazione delle relative dichiarazioni scade successivamente al 31 dicembre 2000 e le donazioni fatte a decorrere dal 1° gennaio 2001” (art. 69, c. 15).

Per evitare che il mercato degli immobili restasse paralizzato in attesa della cessazione naturale del tributo, con il primo comma dell’articolo 8, la L. 488/2001 stabilisce la fine dell’INVIM anche in relazione ai trasferimenti a titolo oneroso, facendo così uscire di scena definitivamente un tributo che nel corso della sua applicazione ha visto numerose modifiche normative e in relazione al quale sono stati avanzati significativi dubbi di legittimità costituzionale. Va ricordato che, come chiarisce l’Amministrazione Finanziaria nella Circolare 13/E, l’esclusione dall’imposizione riguarda gli atti stipulati a far data dal 1° gennaio 2002, mentre restano da assoggettare al tributo quelli *“stipulati fino al 31 dicembre 2001, anche se registrati dopo tale data”*.

Anche il secondo comma dello stesso articolo, si occupa dell’INVIM, precisamente di quella decennale relativa all’ultimo semestre 2001 in scadenza al 31 gennaio 2002. Circa questa previsione ci limitiamo a un breve accenno con valore “storico”, visto che la scadenza dell’adempimento precede il momento nel quale il lettore avrà a disposizione questo numero. La norma *esonera dall’obbligo di presentazione della denuncia* i contribuenti che hanno assoggettato gli immobili all’INVIM straordinaria del 1991 istituita con D.L. 299/91, conv. L. 363/91 a condizione che:

- abbiano dichiarato un valore finale non inferiore a quello risultante dall’applicazione dei moltiplicatori stabiliti dal decreto 299 alla rendita catastale, anche presunta⁷;
- non sia dovuta imposta in relazione all’INVIM decennale in scadenza al 31 gennaio 2002.

3. ANCORA AGEVOLATA L’IVA SULLE MANUTENZIONI

Guadagna una nuova proroga l’agevolazione introdotta dalla finanziaria per il 2000, L. 488/99, riguardante gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria: l’aliquota del 10% (invece di quella ordinaria del 20%) resta in vigore per le operazioni fatturate entro il *31 dicembre 2002*.

Tenendo presente che il provvedimento era stato emanato in attuazione della direttiva comunitaria 1999/85 del 22 ottobre 1999, che consentiva agli Stati membri di prevedere *per un periodo massimo di tre anni* aliquote IVA ridotte per i settori ad alta intensità di manodopera, con la proroga fis-

⁷ I moltiplicatori sono i seguenti: 75 per i terreni, esclusi quelli che hanno destinazione edificatoria; 100 per le unità immobiliari classificate nei gruppi catastali A, B e C, con esclusione delle categorie A/10 e C/1; 50 per le unità immobiliari classificate nel gruppo D e nella categoria A/10; 34 per le unità immobiliari classificate nel gruppo E e nella categoria C/1.

sata per il 2002, ricorda la Circolare 15/E, “*si esaurisce il termine di tre anni individuato dalla citata direttiva comunitaria n. 1999/85 come periodo massimo di vigenza dell’agevolazione, in vigore dal 1° gennaio 2000*”.

Per quanto l’art. 3, c. 9 della L. 488/2001 si limiti a prorogare di un anno la scadenza senza nulla innovare nella normativa di riferimento, ci sembra comunque utile riassumere brevemente i termini dell’agevolazione che resta quella dettata dall’art. 7 della L. 488/99, integrata dal D.M. 29 dicembre 1999 e illustrata da due interventi del Ministero: la C.M. n. 247 del 29 dicembre 1999 e la C.M. n. 71 del 7 aprile 2000.

Innanzitutto ricordiamo che l’art. 7 dispone che l’aliquota ridotta si applica alle “*prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all’art. 31, primo comma, lett. a), b), c) e d) della legge 5 agosto 1978, n. 457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata*”. Dal momento che l’agevolazione riguarda solo le prestazioni e non anche le cessioni di beni, si è reso necessario il D.M. 29 dicembre 1999 con il quale sono stati “*individuati i beni che costituiscono una parte significativa del valore nelle forniture effettuate nell’ambito della prestazione*”. Qualora l’intervento includa la fornitura di uno o più dei beni elencati dal decreto, “*l’aliquota ridotta si applica fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all’intervento di recupero, al netto del valore dei predetti beni*”.

➤ **Immobili oggetto dell’agevolazione**

Rientrano nell’ambito dell’agevolazione solo i *fabbricati a prevalente destinazione abitativa*. Con la C.M. 247 il Ministero ha chiarito che devono intendersi rientranti in tale classificazione:

- “1) *singole unità immobiliari a destinazione abitativa (categorie catastali da A1 ad A11, escluso A10) – a prescindere dall’effettivo utilizzo – e relative pertinenze;*
- 2) *interi fabbricati con più del 50% della superficie dei piani sopra terra destinati ad abitazione privata (non è necessario che ricorra l’altra condizione richiesta dalla legge n. 408 del 1949 – c.d. Tupini – e successive modificazioni, ossia che la superficie destinata a negozi non ecceda il 25% della superficie dei piani sopra terra)*”.

Dalle precisazioni ministeriali si possono trarre alcune conclusioni.

In primo luogo si deduce che l’intervento è sempre agevolato se viene realizzato in una unità immobiliare *classificata catastalmente nella categoria A* (ad esclusione dei fabbricati della categoria A10 che include “uffici e studi privati”); in questi casi è ininfluyente il tipo di utilizzo del fabbricato: l’agevolazione spetta anche se l’immobile non viene destinato ad abitazione. Sono perciò comprese in questa fattispecie, oltre a tutte le costruzioni utilizzate come abitazioni (la casa del parroco e degli altri sacerdoti presenti in parrocchia, l’abitazione del sacrista o del custode, gli

appartamenti concessi in locazione a nuclei familiari), anche quelle utilizzate direttamente dall'ente per le proprie attività (sede sociale, luogo di incontri) e quelle concesse a terzi, sia a titolo gratuito che oneroso.

Inoltre rientrano nell'ambito dell'agevolazione i fabbricati che per la maggior parte della loro consistenza siano destinati ad abitazioni; in tal caso l'aliquota ridotta spetterà sugli interventi effettuati nei singoli appartamenti e su quelli riguardanti le parti comuni degli edifici, mentre non potrà essere applicata alle manutenzioni relative alle singole unità immobiliari diverse dalle abitazioni (negozi, depositi), a meno che non costituiscano pertinenza di unità immobiliari.

Infine, con la Circolare 71, il Ministero ha chiarito che nel concetto di "fabbricato a prevalente destinazione abitativa" rientrano anche le "abitazioni collettive". Si tratta, degli *"edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso ai sensi dell'art. 1 della legge 19 luglio 1961, n. 659, a condizione che costituiscano stabile residenza di collettività"*. Tale inclusione è particolarmente significativa per gli enti, se si considera che tra gli edifici indicati rientrano anche seminari, monasteri, collegi, pensionati, ospizi⁸, edifici in relazione ai quali non rileva *"la classificazione catastale, ma la circostanza oggettiva di essere destinati a costituire residenza stabile delle collettività che vi alloggiano"*. Caratteristica questa, che porta ad escludere tutti gli altri immobili assimilati alle case di abitazione non di lusso, ma *"privi del carattere di stabile residenza [...] quali scuole, caserme, ospedali"*. Sempre a proposito di questa tipologia di immobili, inoltre, la stessa Circolare puntualizza che *"se l'edificio è destinato solo in parte a finalità abitative l'aliquota ridotta è applicabile agli interventi che interessano le parti comuni dell'edificio, sempreché la parte abitativa rappresenti più del cinquanta per cento della superficie, e a quelli che vengono realizzati sulla sola parte abitativa"*.

➤ **Interventi oggetto dell'agevolazione**

Nonostante la disposizione citi tra gli interventi agevolati, oltre a quelli di manutenzione ordinaria e straordinaria (lettere *a* e *b* dell'art. 31 della L. 457/87), anche gli interventi di grado superiore quali, restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia (lettere *c* e *d*), va ricordato che questi ultimi sono già assoggettati all'aliquota IVA del 10%⁹, senza

⁸ Un'elencazione degli edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso può essere desunta dalla C.M. 17 aprile 1981, n. 14/330342 che vi ricomprende:

"edifici scolastici, caserme, ospedali, case di cura, ricoveri, colonie climatiche, collegi, educandati, asili infantili, orfanotrofi e simili"; "immobili aventi finalità analoghe a quelle avanti illustrate [istruzione, assistenza, cura e beneficenza] e destinati ad ospitare collettività o categorie di persone, quali carceri, case di riposo, sanatori, pensionati, gerontocomi, brefotrofi, monasteri e conventi, seminari e centri di recupero per bambini handicappati".

tutti i vincoli previsti dalla normativa introdotta dalla L. 488/99 (l'aliquota ridotta non è limitata alle prestazioni di servizi, ma riguarda anche alle cessioni di beni; gli immobili sono tutti interessati e non solo quelli a "prevalente destinazione abitativa"), e senza il limite temporale (ora fissato al 31 dicembre 2002). Per rendere inoffensiva la norma che si sarebbe altrimenti rivelata peggiorativa, l'art. 7 fa espressamente salve le condizioni di miglior favore già previste dal D.P.R. 633/72. Ne consegue che l'agevolazione in commento riguarda esclusivamente le *manutenzioni ordinarie e straordinarie*, restando inalterata la normativa relativa agli interventi di cui alla lett. *c* e *d* dell'art. 31, L. 457/78.

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

Sempre dalla Circolare 71, infine, la conferma che "*le prestazioni rese da professionisti (ingegneri, geometri, architetti, ecc.) [...] restano assoggettate all'aliquota del 20%*".

➤ **Beni di valore significativo**

Come già accennato, la norma intende agevolare le prestazioni di servizi e non le cessioni di beni; ciò non toglie che, non essendo richiesta una specifica forma di contratto, rientrano nell'ambito dell'agevolazione non solo le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto, ma anche quelle derivanti da contratti d'opera o da altri accordi negoziali. Di conseguenza, secondo la Circolare n. 71, l'aliquota agevolata spetta anche nell'ipotesi "*in cui l'intervento di recupero si realizzi mediante cessione con posa in opera di un bene, poiché l'apporto della manodopera assume un particolare rilievo ai fini della qualificazione dell'operazione*".

Questa disposizione deve però essere coordinata con l'esistenza dei cosiddetti "beni significativi", quelli, cioè che hanno un costo prevalente rispetto al valore totale della prestazione e che perciò devono essere tassati con l'aliquota del 20% e non con quella del 10%. Il Ministero, al fine di facilitare la gestione dell'agevolazione, ha identificato con un decreto

⁹ Cf. D.P.R. 633/72, Tabella A, parte III, n. 127-terdecies e 127-quaterdecies.

datato 29 dicembre 1999, quei beni che devono essere considerati “significativi” e in relazione ai quali deve essere effettuata la verifica circa l’aliquota da applicare. I beni elencati nel decreto sono: gli ascensori e i montacarichi; gli infissi interni ed esterni; le caldaie; i videocitofoni; le apparecchiature di condizionamento e di riciclo dell’aria; i sanitari e le rubinetterie da bagno; gli impianti di sicurezza.

Va ricordato che la Circolare n. 71 precisa che quello contenuto nel decreto ministeriale costituisce un elenco che *“deve intendersi tassativo, nel senso che la limitazione del beneficio può venire in causa soltanto in relazione ai beni ivi indicati”*; per quanto riguarda invece tutti gli altri beni, indipendentemente dal loro costo assoluto o relativo *“vale il principio che li considera parte indistinta della prestazione di servizio”*.

In relazione a tali beni l’aliquota agevolata si applica *“fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all’intervento di recupero, al netto del valore dei predetti beni”*, come recita l’art. 7. In pratica significa che un intervento del valore complessivo di 100, nel quale il bene “significativo” valga 70, dovrà essere assoggettato all’IVA nella seguente maniera:

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

Nel caso di presenza di beni di valore significativo, la Circolare n. 71 detta particolari modalità di fatturazione. Nel documento deve essere indicato sia il corrispettivo complessivo dell’operazione, comprensivo del valore dei beni “significativi”, che il valore degli stessi. In questo modo saranno identificabili le diverse basi imponibili: quella da assoggettare all’aliquota agevolata del 10% che *“risulta costituita dalla differenza tra i due importi e dalla parte di valore del bene significativo corrispondente a tale differenza”* e quella residua da assoggettare all’aliquota ordinaria del 20%. Importante la precisazione che *“i suddetti dati devono essere evidenziati in fattura anche nel caso in cui dal calcolo risulti che l’intero valore del bene significativo deve essere assoggettato all’aliquota ridotta”*.

➤ **Abbattimento di barriere architettoniche**

Ricordiamo da ultimo che un discorso a sé riguarda gli interventi realizzati al fine di eliminare le barriere architettoniche. In questo caso, infatti, qualunque sia il tipo di immobile interessato dai lavori, si ha diritto all’aliquota agevolata al 4%, come previsto dal D.P.R. 633/72, Tabella A, Parte II, n. 41-ter.

Va precisato che l’agevolazione ha per oggetto *“le prestazioni di servizi*

dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione delle opere direttamente finalizzate al superamento o alla eliminazione delle barriere architettoniche” e che non vi è un’analoga norma che riguardi le cessioni di beni. Di conseguenza, per usufruire della riduzione di aliquota occorre necessariamente stipulare un contratto di appalto o un contratto d’opera.

Si tenga inoltre presente che con C.M. 2 marzo 1994, n. 2/E, l’Amministrazione Finanziaria ha chiarito che l’agevolazione spetta anche se i lavori consistono in interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria, purché direttamente finalizzati al superamento o all’eliminazione delle barriere architettoniche¹⁰.

4. MENO TASSE SULL’ACQUISTO DI AREE FABBRICABILI

Al fine di incentivare la ripresa del settore edile la finanziaria per il 2001 introdusse un trattamento agevolato per gli acquisti di aree fabbricabili comprese in *“piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale”* (art. 33, c. 3, L. 388/2000). Essi sono infatti soggetti:

- all’imposta di registro nella misura dell’1%, invece dell’8%;
- alle imposte fisse ipotecaria e catastale (€ 129,11 per ciascuno dei tributi), invece di quelle proporzionali nella misura complessiva del 3%.

L’agevolazione spetta a condizione che l’utilizzazione edificatoria dell’area avvenga entro cinque anni dal trasferimento.

Fin qui la previsione della scorsa finanziaria e, quindi, il trattamento fiscale in vigore già dal 1° gennaio 2001. Con le Circolari 1 e 6 – rispettivamente del 3 e del 26 gennaio 2001 –, però, l’Agenzia delle Entrate fornì un’interpretazione estremamente restrittiva delle condizioni richieste per accedere all’agevolazione, circoscrivendola alle sole ipotesi in cui l’acquisto avviene da parte di un soggetto già proprietario di un’area edificatoria, compresa nello stesso piano particolareggiato.

Ora, con l’art. 76, la finanziaria per il 2002 fornisce un’interpretazione au-

¹⁰ Nella Circolare citata il Ministero ha identificato le opere che possono essere considerate abbattimento di barriere architettoniche: *“trattasi di opere che possono essere realizzate sia sulle parti comuni che sulle unità immobiliari e si riferiscono a diverse categorie di lavori: la sostituzione di finiture (pavimenti, porte, infissi esterni, terminali degli impianti), il rifacimento o l’adeguamento di impianti tecnologici (servizi igienici, impianti elettrici, citofonici, impianti di ascensori), gli interventi di natura edilizia più rilevante, quali il rifacimento di scale ed ascensori, l’inserimento di rampe interne ed esterne agli edifici e di servoscala o piattaforme elevatrici. In linea generale le opere finalizzate all’eliminazione delle barriere architettoniche sono inseribili nella manutenzione straordinaria”.*

tentica della disposizione, puntualizzando che il regime fiscale agevolato spetta *“anche nel caso in cui l’acquirente non disponesse in precedenza di altro immobile compreso nello stesso piano urbanistico”*.

Quanto alla natura “particolareggiata” dei piani urbanistici richiesta dalla norma, la Circolare 11/E del 31 gennaio 2002, precisa che il trasferimento deve compiersi all’interno di aree individuate da appositi piani che siano espressamente attuativi ed esecutivi del piano regolatore generale. L’esistenza del piano regolatore generale regolarmente approvato, perciò, è condizione necessaria, ma non sufficiente, in mancanza di un piano particolareggiato concretamente vigente. Inoltre, il Ministero chiarisce che soddisfano le condizioni richieste sia i piani particolareggiati ad iniziativa pubblica, disciplinati dalla legge urbanistica¹¹, sia i piani urbanistici ad iniziativa privata attuativi del piano regolatore generale (es. piani di lottizzazione), a condizione che la relativa convenzione, deliberata dal comune, sia firmata da quest’ultimo e dall’attuatore. Ciò in quanto *“il piano di lottizzazione, stipulato in convenzione con un organo pubblico, (comune) che lo delibera e lo approva, sottoscrivendolo insieme all’attuatore, è equiparabile ad un piano particolareggiato poiché concretizza un interesse pubblico”*¹².

5. PIÙ TEMPO PER REGOLARIZZARE IL LAVORO IRREGOLARE

Nello scorso numero di *Ex lege* abbiamo illustrato le disposizioni contenute nella L. 383/2001 che mirano a far emergere il “lavoro sommerso”, meglio nota come “legge dei 100 giorni”. Le condizioni e i benefici connessi alla regolarizzazione dei lavoratori, che erano già state modificate in senso più favorevole ai contribuenti con la L. 409/2001 di conversione del D.L. 350/2001, vengono ancora generosamente ritoccate ad opera dell’art. 9, c. 15 della finanziaria per il 2002. Rinviamo ad *Ex Lege* 3/2001 per un quadro generale della norma, ci limitiamo qui a segnalare gli aspetti che hanno subito modifiche.

➤ **Termine per l’adesione**

Il termine per aderire al cosiddetto programma di emersione viene spostato dal 28 febbraio 2002 al *30 giugno* dello stesso anno. Alla stessa data vengono differiti:

- il termine per il versamento della contribuzione e dell’imposta sostit-

¹¹ Cf. art. 13 ss., L. 17 agosto 1942, n. 1150.

¹² Tale interpretazione è avvalorata anche dal Consiglio di Stato, sez. II, sentenza 5 marzo 1997, n. 1463.

tutiva dovuta per il primo periodo agevolabile, il 2001, dovuti dal datore di lavoro;

- il termine per il versamento dell'imposta sostitutiva, dovute per il 2001 da parte del lavoratore che aderisce al programma di emersione;
- il termine per il versamento in un'unica soluzione (o per quello del pagamento della prima rata, qualora si opti per la rateizzazione in 24 mesi) dell'imposta sostitutiva dovuta dal datore di lavoro che decida di aderire al concordato tributario e previdenziale;
- il termine per il versamento in un'unica soluzione (o quello del pagamento della prima rata, qualora si opti per la rateizzazione in 24 mesi) della contribuzione sostitutiva dovuta dai lavoratori che decidano di aderire alla sanatoria fiscale e contributiva;
- la decorrenza della ricostruzione del periodo pensionistico per i lavoratori che, avendo aderito alla regolarizzazione, chiedano anche di essere ammessi alla contribuzione volontaria ai fini previdenziali.

➤ **Triennio agevolabile**

Come avevamo segnalato nello scorso numero, lo slittamento dall'originario termine dal 30 novembre 2001 al 28 febbraio 2002 (ora, come abbiamo visto, ulteriormente prorogato al 30 giugno) aveva originato la teorica possibilità che il triennio oggetto delle agevolazioni previste dalla normativa fosse il 2001-2003, per i soggetti che presentavano la dichiarazione di emersione nel 2001 oppure il 2002-2004, per quelli che la presentavano nel 2002. Il dubbio interpretativo viene ora risolto; modificando la norma che fa decorrere il periodo agevolato non più dalla data di presentazione della domanda, ma da quella di entrata in vigore della legge, il triennio agevolato è sempre e comunque quello che va dal 2001 al 2003.

➤ **Misura del reddito agevolato**

Particolarmente favorevole è la modifica che riguarda la determinazione dell'incremento di reddito da sottoporre a tassazione agevolata. Prima del "ritocco" apportato, il reddito sul quale era possibile applicare l'imposta sostitutiva (notevolmente inferiore alle aliquote ordinarie) era costituito dall'incremento del reddito rispetto a quello dichiarato nel periodo d'imposta immediatamente precedente, entro il limite costituito dal triplo del costo del lavoro regolarizzato. In pratica, il beneficio veniva subordinato al costante incremento reddituale rispetto all'anno precedente. Con la modifica introdotta, l'agevolazione diventa significativamente più consistente dal momento che viene stabilito che ai fini dell'incremento reddituale il confronto debba essere operato tra il reddito del periodo d'imposta di riferimento compreso nel blocco triennale e quello del periodo

d'imposta 2000 (non più quindi quello del periodo immediatamente precedente). In questo modo per ogni anno sarà garantita una quota di reddito da assoggettare a tassazione agevolata, anche se questo non aumenta rispetto a quello dichiarato per l'anno prima.

➤ **Rateizzazione dei versamenti**

In aggiunta alle possibilità di pagamenti rateizzati già previsti, è stata aggiunta la facoltà di effettuare in 24 rate mensili anche il versamento dovuto per la regolarizzazione del primo periodo d'imposta (altrimenti in scadenza al 30 giugno 2002). Le rate, a differenza di quanto previsto per gli altri pagamenti rateali, devono essere maggiorate degli interessi legali, calcolati a partire dal 30 giugno.

➤ **Ampliamento dell'inapplicabilità delle sanzioni**

Anche sul versante sanzionatorio le modifiche aggiungono benefici a quelli previsti originariamente dalla L. 383 e successivamente ampliati con la L. 409. In particolare viene offerta ampia "copertura" al periodo d'imposta 2001 in relazione al quale è disposta l'inapplicabilità delle sanzioni previste ai fini IVA per le violazioni relative agli obblighi di documentazione, registrazione e dichiarazione di inizio attività; inoltre, qualora il versamento dell'imposta sia effettuato entro il termine previsto per il pagamento dovuto in base alla dichiarazione annuale IVA, non sono dovuti interessi. Anche in materia di imposte dirette e IRAP non si applicano le sanzioni per le medesime violazioni, così come non si applicano a quelle commesse in materia di omessa effettuazione delle ritenute e dei relativi versamenti dovuti fino alla data di presentazione della dichiarazione di emersione.

6. AGEVOLATI I COMPENSI AI COLLABORATORI DELLE ONG

Il comma 5 dell'articolo 9 della L. 448/2001, introduce un'agevolazione fiscale a favore delle persone fisiche che operano nel campo della cooperazione con i Paesi in via di sviluppo attraverso le organizzazioni non governative (ONG). Va preliminarmente precisato che la nuova disciplina si riferisce esclusivamente ai compensi percepiti dai volontari e dai cooperanti che prestano la loro attività nel quadro di progetti di cooperazione allo sviluppo, al servizio di una ONG riconosciuta idonea con decreto del Ministro degli affari esteri¹³.

Dal momento che volontari e cooperanti prestano la loro attività preva-

¹³ Si tratta di enti disciplinati dalla L. 26 febbraio 1987, n. 49.

lentamente all'estero, è stato introdotto un meccanismo di tassazione attenuata (simile a quello già previsto per il lavoro dipendente all'estero), idoneo a tener conto che generalmente i redditi in questione sono assoggettati a tassazione anche nel Paese estero in cui l'attività viene prestata. In particolare, con l'inserimento del comma 8-bis nell'art. 50 del D.P.R. 917/86 concernente la determinazione del reddito di lavoro autonomo, viene stabilito che i compensi corrisposti a fronte di rapporti di cooperazione ai volontari e ai cooperatori, siano determinati in misura convenzionale. In deroga al principio di quantificazione analitica del reddito, infatti, la base imponibile è costituita dagli ammontari convenzionali che saranno fissati annualmente con decreto del Ministero degli affari esteri di concerto con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Per espressa disposizione normativa, tale speciale modalità di determinazione dell'imponibile è applicabile indipendentemente dalla durata temporale dell'incarico e della natura giuridica del rapporto instaurato con gli operatori.

7. NON SERVE IL MISURATORE FISCALE PER GLI SPETTACOLI DELLE PRO LOCO

L'articolo 9, comma 19, prevede l'applicazione alle pro loco delle disposizioni dell'articolo 6, comma 3-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640. Si tratta dell'esonero, già disposto per le associazioni che hanno esercitato l'opzione di cui alla L. 398/91¹⁴ e per le associazioni di promozione sociale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno, dall'obbligo di emissione dei titoli di accesso mediante gli appositi misuratori fiscali per le attività di intrattenimento¹⁵.

Come precisa la Circolare 15/E, l'esonero dall'obbligo previsto per le pro loco opera *“ancorché esse non si avvalgano delle disposizioni della L. 398 del 1991”*.

¹⁴ La L. 398/91 prevede che le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni senza scopo di lucro e le stesse pro loco possano scegliere un particolare sistema forfetario, sia ai fini IVA che IRPEG, in relazione all'esercizio di attività commerciali.

¹⁵ I nuovi misuratori fiscali, sebbene previsti dal D.Lgs. n. 60 del 28 febbraio 1999 con decorrenza dal 1° gennaio 2002, non sono ancora operativi; l'entrata in vigore dell'obbligo è più volte slittato ed è ora fissato al 1° luglio 2002. Cf. sull'ultima proroga *Ex lege 3/2001*, 38-39.

Con due Regolamenti di recente approvazione (D.P.R. 5 ottobre 2001, n. 404 e D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, commentato dalla Circolare 25 gennaio 2002, n. 6/E) sono state introdotte numerose semplificazioni in tema di adempimenti, modalità e termini di presentazione delle dichiarazioni fiscali e relativi versamenti. Sono state inoltre confermate e riordinate le norme per la trasmissione in via telematica di dichiarazioni, documenti, atti e istanze previsti dalle disposizioni che disciplinano i singoli tributi, nonché per la richiesta di certificazioni ed altri servizi connessi ad adempimenti fiscali.

1. DICHIARAZIONE DEI REDDITI

⇒ Termini

Le dichiarazioni delle *persone fisiche* (unitamente a quelle delle società di persone: società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice e a quelle delle associazioni ad esse equiparate) possono essere *presentate tra il 1° maggio ed il 31 luglio* dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta in banca o in posta, oppure *trasmesse entro il 31 ottobre*, attraverso il servizio di collegamento telematico con l'Agenzia delle Entrate.

Le dichiarazioni degli *enti non commerciali* e di tutti gli altri soggetti IRPEG devono essere *presentate* in banca o in posta entro l'ultimo giorno del *settimo mese* successivo a quello di chiusura del periodo di imposta, ovvero, se *trasmesse* in via telematica, entro l'ultimo giorno del *decimo mese* successivo a quello di chiusura del periodo di imposta. In pratica per gli enti che adottano un periodo di imposta coincidente con l'anno solare i termini sono, rispettivamente: il *31 luglio* e il *31 ottobre*¹.

I termini di presentazione delle dichiarazioni che scadono di sabato sono prorogati d'ufficio al primo giorno feriale successivo.

La dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è consegnata dal contribuente alla banca o all'ufficio postale ovvero è trasmessa all'Agenzia delle Entrate mediante procedure telematiche direttamente o tramite uno degli intermediari incaricati. È opportuno ricordare che le di-

¹ Rispetto alla normativa precedente tali termini risultano ancorati alla data di chiusura del periodo d'imposta, prescindendo dalla data di approvazione del bilancio o rendiconto.

chiarazioni presentate *entro i novanta giorni dal termine di scadenza* sono considerate valide salva l'applicazione delle sanzioni per il ritardo, mentre le dichiarazioni presentate con *oltre novanta giorni di ritardo* sono considerate omesse (art. 2, c. 7, D.P.R. 322/98).

La prova della presentazione della dichiarazione è data dalla comunicazione dell'Agenzia delle Entrate attestante l'avvenuto ricevimento della dichiarazione presentata in via telematica direttamente o tramite intermediari abilitati, ovvero dalla ricevuta della banca, dell'ufficio postale o dalla ricevuta di invio della raccomandata, per le spedizioni effettuate dall'estero.

⇒ **Rettifiche delle dichiarazioni**

Le dichiarazioni trasmesse possono essere *integrate* dal contribuente:

- in *proprio favore* e senza sanzioni, entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva (in tal caso il credito che dovesse emergere dalla dichiarazione rettificata può essere utilizzato in compensazione);
- a *proprio svantaggio* e fatte salve le relative sanzioni, entro i termini concessi all'Amministrazione Finanziaria per notificare l'eventuale accertamento e cioè entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (cf. art. 43 del D.P.R. 600/73).

Le dichiarazioni integrative possono essere presentate con le modalità di seguito indicate, anche in via telematica, utilizzando i modelli approvati per il periodo d'imposta cui l'integrazione è riferita.

È opportuno annotare che la presentazione della dichiarazione integrativa presuppone la tempestiva e valida presentazione della dichiarazione originaria.

Pertanto possono formare oggetto di integrazione anche le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dal termine di scadenza, ma non quelle presentate con ritardo superiore che sono considerate omesse a tutti gli effetti.

Infine si deve ricordare che oltre all'integrazione della dichiarazione è previsto anche il *ravvedimento operoso* (cf. art. 13, D.Lgs. 472 del 1997).

Ma l'ambito di applicazione di quest'ultimo istituto è più ristretto in quanto consente di integrare la dichiarazione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale si è verificato l'errore o l'omissione, né è utilizzabile se sono *"iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento..."*.

Sotto il profilo sanzionatorio l'istituto del ravvedimento operoso richiede il pagamento in misura ridotta della sanzione, mentre l'integrazione comporta l'applicazione dell'intera sanzione prevista per la commessa violazione.

⇒ **Versamenti**

Il *saldo* dovuto in base alle dichiarazioni dei redditi delle *persone fisiche* (e delle società di persone e associazioni ad esse equiparate) deve essere versato *entro il 31 maggio* dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa.

Il versamento del *saldo* dovuto in base alla *dichiarazione relativa all'IRPEG* deve essere effettuato entro l'ultimo giorno del *settimo mese* successivo a quello di chiusura dell'esercizio o del periodo di gestione (è stata espressamente abrogata la norma del primo comma dell'art. 2 della L. 23 marzo 1977, n. 97, secondo cui il saldo doveva essere versato entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione).

I versamenti di *acconto* dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (*IRPEF*), dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (*IRPEG*) e dell'imposta regionale sulle attività produttive (*IRAP*) si effettuano rispettivamente:

- a) la *prima rata* entro il termine previsto per il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'anno precedente;
- b) la *seconda rata* nel mese di novembre.

I soggetti IRPEG il cui esercizio non coincide con l'anno solare effettuano il versamento della seconda rata entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese dello stesso esercizio o periodo di gestione.

Il versamento del saldo IVA va fatto entro il 16 marzo. Quest'anno, cadendo il 16 marzo di sabato, il termine è differito al successivo giorno 18. Coloro che presentano la dichiarazione IVA all'interno di quella unificata, possono continuare ad avvalersi della possibilità di versare il saldo entro i termini previsti per i versamenti delle imposte sui redditi, maggiorando l'importo degli interessi pari allo 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivi al 16 marzo.

2. MODALITÀ DI PRESENTAZIONE

Le dichiarazioni in materia di *imposte dirette* ed *IRAP* devono essere presentate alla Agenzia delle Entrate tramite una banca convenzionata o un ufficio delle Poste Italiane Spa, ovvero in via telematica direttamente o tramite uno degli intermediari incaricati:

- dottori commercialisti;
- ragionieri commercialisti;
- periti commerciali;
- consulenti del lavoro;
- periti ed esperti tributari iscritti nei ruoli delle C.C.I.A.A.;
- associazioni sindacali di categoria tra imprenditori;

- associazioni di soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;
- Centri di Assistenza Fiscale;
- altri incaricati individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Le società di capitali e gli enti commerciali, i *sostituti d'imposta*, i soggetti tenuti alla comunicazione dei dati ai fini degli *studi di settore* e i *soggetti IVA* con volume di affari superiore a 50 milioni sono tenuti a presentare le dichiarazioni in *via telematica*.

Le *persone fisiche*, compresi i soggetti IVA con volume d'affari inferiore o uguale a 50 milioni di lire, possono presentare la propria dichiarazione oltre che attraverso gli intermediari di cui sopra, alle banche e alle poste, anche agli uffici dell'Agenzia delle Entrate che ne cureranno l'inoltro in via telematica.

Le banche e gli uffici postali sono tenuti a rilasciare, anche se non richiesta, la ricevuta di presentazione della dichiarazione.

Gli intermediari, nel momento in cui ricevono la dichiarazione o assumono l'incarico di compilarla, devono rilasciare al contribuente, anche se non richiesto, l'impegno a trasmettere in via telematica i dati contenuti nella stessa e, successivamente, entro trenta giorni dal termine previsto per la presentazione in via telematica, copia della dichiarazione trasmessa, redatta su modello conforme a quello approvato e copia della comunicazione rilasciata dall'Agenzia, attestante la ricezione.

3. INIZIO, VARIAZIONE E CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ

⇒ **Termini**

Le dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione di attività rilevanti ai fini IVA devono essere presentate entro *30 giorni* dall'evento (nel caso di cessazione dell'attività il termine decorre dalla data di ultimazione delle operazioni di liquidazione).

⇒ **Soggetti**

Sono tenuti alla presentazione tutti i soggetti che intraprendono o esercitano un'attività di impresa, arte o professione nel territorio dello Stato, compresi i non residenti che operano attraverso una "stabile organizzazione".

⇒ **Modalità**

La denuncia, redatta secondo modelli approvati con apposito decreto può essere presentata:

1. *direttamente* ad uno degli Uffici locali o degli Uffici IVA dell'Agenzia delle Entrate in duplice esemplare: al contribuente verrà rilasciata per ricevuta una copia timbrata;

2. per *raccomandata* in unico esemplare, allegando copia di un documento di identità, a garanzia delle generalità del dichiarante;
3. per *via telematica* direttamente dal contribuente o attraverso uno degli intermediari autorizzati, individuato tra i soggetti di cui all'art. 3 del D.P.R. 322 del 1998, che rilascia al contribuente copia della dichiarazione attestante la data di consegna con l'impegno a trasmettere la stessa entro 30 giorni dal momento in cui si è verificato il presupposto che dà luogo all'obbligo di comunicazione;
4. all'*Ufficio del Registro delle Imprese* da parte dei soggetti tenuti all'iscrizione nel Registro delle Imprese o alla denuncia al repertorio delle notizie economiche ed amministrative (REA); in tal caso l'Ufficio che riceve la denuncia provvede a trasmettere i dati in via telematica all'Agenzia delle Entrate e rilascia apposita certificazione dell'avvenuta trasmissione.

Le dichiarazioni che vengono inoltrate in via telematica tramite un intermediario si considerano presentate nel giorno in cui sono trasmesse e ricevute dall'Amministrazione Finanziaria: gli intermediari devono rilasciare al contribuente la certificazione, restituita dall'Agenzia delle Entrate, dell'avvenuta operazione.

In caso di dichiarazione di inizio attività, l'Ufficio fiscale rilascia la citata certificazione con l'attribuzione al contribuente del numero di partita IVA che resterà sempre lo stesso, anche in caso di variazione del domicilio fiscale. Tale numero dovrà essere indicato nelle dichiarazioni, nella *home-page* dell'eventuale *sito web* del contribuente e in ogni altro documento in cui sia richiesto.

Nelle denunce presentate dai soggetti diversi dalle persone fisiche deve essere necessariamente indicato il codice fiscale di almeno una delle persone che ne hanno la rappresentanza.

I soggetti che svolgono attività di commercio elettronico devono indicare l'indirizzo del *sito web* ed i dati identificativi dell' *internet service provider*.

4. DOCUMENTI, ISTANZE

Con le stesse modalità indicate nel presente paragrafo possono essere *presentati documenti*, atti e istanze previsti dalle disposizioni che disciplinano i singoli tributi, ovvero si possono *ottenere certificazioni* ed altri servizi connessi ad adempimenti fiscali, avvalendosi del servizio di collegamento telematico con l'Agenzia delle Entrate, compreso il servizio telematico Internet.

I contribuenti obbligati alla *registrazione dei contratti di locazione* secondo il Testo Unico dell'imposta di registro, possono farlo in via telematica

avvalendosi dei soggetti delegati o degli incaricati autorizzati di cui all'art. 3 del D.P.R. 322 del 1998.

I soggetti in possesso di almeno *cento unità immobiliari* devono adottare la procedura telematica di registrazione dei contratti direttamente ovvero tramite i soggetti sopra indicati.

IMPOSTE LOCALI PIÙ LEGGERE PER LE ONLUS

Patrizia Clementi

Comincia ad assumere significativo contenuto la disposizione dell'art. 21 del D.Lgs. 460/97¹: *“i comuni, le province, le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano possono deliberare nei confronti delle Onlus la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti”*. Dopo un lungo periodo in cui la norma è restata poco più che un suggerimento non raccolto del legislatore nazionale a quello locale (con l'eccezione, piuttosto nominalistica, dell'estensione dell'esenzione ICI prevista in sede regolamentare da un certo numero di comuni)², si avviano alcune interessanti applicazioni a livello di normativa regionale. Le prime due regioni che, già a decorrere dall'anno 2001, hanno utilizzato della possibilità loro attribuita di favorire le Onlus sono state la Toscana e l'Umbria che hanno ridotto (rispettivamente al 3,25% e al 3,5%) l'aliquota IRAP applicabile a questi soggetti, ma limitatamente alle attività istituzionali³.

Più sostanzioso è l'intervento della Regione Lombardia che, nella legge finanziaria per il 2002⁴, esenta le Onlus dal pagamento dell'IRAP e anche da quello della tassa automobilistica regionale per i veicoli dei quali risultino proprietari.

L'articolo 1 del provvedimento in esame dispone, al comma 7, che l'esenzione decorre a far data dal 1° gennaio 2002 e precisa, al comma 12, che *“i versamenti relativi ai tributi [...] i cui presupposti di imposizione si verificano anteriormente all'1 gennaio 2002 sono comunque dovuti e vanno effettuati, anche successivamente a tale data, alle scadenze prescritte dalla normativa in materia”*. In pratica, per quanto riguarda l'IRAP, ciò significa che il saldo relativo all'anno 2001 resta escluso dall'esenzione disposta e dovrà quindi essere regolarmente versato.

L'agevolazione, stabilisce ancora il comma 7, riguarda *“i soggetti individuati dall'art. 10”* del decreto 460, indipendentemente, quindi, dalla natu-

¹ Si tratta del decreto che, nella sua seconda parte, ha istituito le Organizzazioni di utilità sociale – Onlus.

² L'estensione risulta spesso priva di effetti concreti, dal momento che quasi sempre le Onlus erano già esenti ai sensi dell'art. 7, c. 1, lett. i del decreto istitutivo dell'imposta (D.Lgs. 504/92).

³ Cf. L.R. 25 gennaio 2001, n. 2, pubblicata sul Bollettino Ufficiale della Regione Toscana n. 4 del 2 febbraio 2001 e L.R. 27 aprile 2001, n. 13, pubblicata sul Bollettino Ufficiale della Regione Umbria del 4 maggio 2001, n. 21.

⁴ L.R. 18 dicembre 2001, n. 27, pubblicata sul 2° S.O. al BURL n. 51 del 19 dicembre 2001.

ra giuridica dell'ente. Ricordiamo che l'articolo citato elenca, al comma 1, i soggetti che *possono* configurarsi come Onlus: *“le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica”*; al comma 8 individua quelli che *“sono in ogni caso considerati Onlus”*, ovvero *“gli organismi di volontariato di cui alla L. 11 agosto 1991, n. 266, iscritti nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano, le organizzazioni non governative riconosciute idonee di sensi della L. 26 febbraio 1987, n. 49 e le cooperative sociali di cui alla L. 8 novembre 1991, n. 381”*; al comma 9, identifica quelli che sono considerati Onlus limitatamente all'esercizio di una o più attività e in relazione ai quali non si applica il divieto di svolgere attività diverse da quelle tassativamente previste per le Onlus, cioè *“gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale [...] le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno”*. Sono quegli enti che possono istituire quelli che, in questa rivista, abbiamo a volte definito *“rami Onlus”*.

La L.R. n. 27 precisa che resta l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi, anche ai fini della determinazione dell'imponibile IRAP, alla competente Agenzia delle Entrate. Quanto alle modalità per fruire del beneficio, il comma 8 richiede che i soggetti interessati facciano pervenire alla Regione copia della comunicazione a suo tempo trasmessa alla Direzione Regionale delle Entrate ai fini dell'iscrizione all'anagrafe unica delle Onlus⁵, ovvero, per le cosiddette Onlus di diritto, *“copia del provvedimento di iscrizione nei registri richiamati dall'art. 10, c. 8”* del decreto 460 del 1997⁶. E' inoltre richiesto, ai fini dell'esenzione dalla tassa automobilistica regionale, la trasmissione alla Regione del certificato di proprietà del veicolo.

Con riferimento all'IRAP, da considerare senz'altro l'esenzione di maggior peso, può essere utile ricordare che la legge istitutiva del tributo, D.Lgs. 466/97, dispone che le Onlus devono calcolare la base imponibile distinguendo le attività istituzionali da eventuali attività connesse. Per le attività istituzionali occorre fare riferimento alla *base contributiva*, costituita dalle retribuzioni spettanti al personale dipendente e assimilato, compresi i compensi corrisposti a collaboratori coordinati e continuativi e a quelli occasionali; per le attività connesse dovrà essere calcolato il *valore della produzione*, secondo le norme previste per i redditi d'impresa.

⁵ Si tratta della comunicazione prevista dall'art. 11 del D.Lgs. 460/97, da effettuarsi con il modello approvato con D.M. 19 gennaio 1998, pubblicato sulla G.U. del 22 gennaio 1998, n. 17.

⁶ Per la verità il c. 8 dell'art. 10 del D.Lgs. 460/97 cita esclusivamente i registri regionali (e delle province autonome di Trento e Bolzano) istituiti ai sensi della L. 266/91, ovvero quelli relativi alle organizzazioni di volontariato. Si ritiene, però, che gli altri due soggetti, le organizzazioni non governative e le cooperative sociali, debbano comunque produrre documentazione idonea a certificare la propria natura.

L'esenzione disposta dalla Regione Lombardia, appare chiaramente di natura soggettiva e non relativa all'attività esercitata; sarà quindi applicabile a tutte le attività esercitate, sia istituzionali che connesse.

Va precisato che in riferimento ai soggetti di cui all'art. 10, c. 9 del D.Lgs. 460, ovvero quelli che hanno attivato "rami Onlus" l'agevolazione è limitata esclusivamente all'imposta che sarebbe dovuta nell'ambito dell'attività qualificata come Onlus.

Si tenga presente infine che, in base ai principi generali che disciplinano l'imposta, nel caso di un ente con sede legale in Lombardia e con sedi dislocate in diverse regioni, l'esenzione compete solo per quelle attività che si svolgono sul territorio della Regione Lombardia; specularmente, qualora una Onlus abbia sede legale in un'altra regione e abbia in Lombardia una sede secondaria ove svolga la propria attività, potrà usufruire dell'esenzione, sia pure limitatamente alla parte relativa alle attività esercitate nel territorio regionale.

BENEFICI FISCALI PER I BENI CULTURALI

Carlo Azzimonti

Una nuova ipotesi di deducibilità di erogazioni liberali effettuate da soggetti titolari di reddito d'impresa a favore di enti pubblici e privati che operano nel settore dei beni culturali è stata introdotta dal cosiddetto collegato fiscale alla finanziaria del 2000 (L. 21 novembre 2000, n. 342).

Peraltro si è dovuto attendere la Circolare congiunta a firma dell'Agenzia delle Entrate (107/E/01) e del Ministero per i Beni e le Attività Culturali (141/01) del 31 dicembre 2001 per avere un quadro più chiaro della nuova normativa diretta a favorire il "mecenatismo" culturale.

1. LA NUOVA FATTISPECIE DI DEDUCIBILITÀ DAL REDDITO D'IMPRESA

L'art. 38 della citata L. n. 342 del 2000, intitolato "*erogazioni liberali per progetti culturali*", ha introdotto nell'art. 65, c. 2 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22.12.1986, n. 917, e successive modificazioni (T.U.I.R.), concernente la deducibilità di oneri di utilità sociale, la lettera *c-nonies*, la quale dispone che sono deducibili dal reddito d'impresa "le erogazioni liberali *in denaro* a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo". Lo stesso articolo precisa che spetta al Ministero per i beni e le attività culturali determinare, tra l'altro, i soggetti beneficiari delle erogazioni.

L'agevolazione si applica a *tutti e solo i titolari di reddito d'impresa*, siano essi imprese individuali o società, enti commerciali o non commerciali, purché titolari di reddito d'impresa. La deducibilità è ammessa ai soli fini delle imposte dirette mentre non ha effetti ai fini IRAP.

Occorre anche sottolineare che *sono agevolate esclusivamente le erogazioni liberali in denaro*. In proposito la circolare sottolinea l'opportunità che le oblazioni vengano effettuate con sistemi di pagamento che consentano lo svolgimento di adeguati controlli (conti correnti bancari, postali, vaglia postali, assegni non trasferibili intestati all'ente destinatario dei versamenti e così via). Nel documento di versamento e nella ricevuta rilasciata da parte dell'ente beneficiario deve essere esplicitamente indicata la causale, con il riferimento alla norma di legge che ha disposto l'agevolazione (art. 38 della L. 342/2000, oppure art. 65, c. 2 lett. *c-nonies* del D.P.R. 22.12.1986, n. 917).

La circolare congiunta chiarisce altresì che non sono stabilite limitazioni all'importo deducibile; pertanto *la deduzione è consentita per l'intero ammontare delle erogazioni effettuate*. Il legislatore per favorire la destinazione di significative risorse per la valorizzazione di beni e attività culturali, si fa carico, per effetto del risparmio fiscale in capo alle imprese erogatrici delle liberalità, di una parte dell'onere delle stesse, ma solo fino ad una misura massima prestabilita¹.

Così se a causa dell'abbondanza di donazioni effettuate viene superato il tetto annuo predeterminato di liberalità, ferma restandone la deducibilità piena in capo agli eroganti, l'Erario opera verso i soggetti beneficiari un recupero forfetario del minore gettito fiscale connesso alle donazioni eccedenti. Attraverso un meccanismo articolato, infatti, la normativa agevolativa impone ai soggetti beneficiari dell'erogazione di "restituire" all'Erario le somme eventualmente ricevute in eccedenza rispetto alla somma complessiva "compatibile" con gli stanziamenti fissati a copertura delle agevolazioni fiscali riconosciute agli offerenti.

Spetta al Ministero per i Beni Culturali stabilire periodicamente le quote assegnate a ciascun ente o soggetto beneficiario. A tal proposito il D.M. 11 aprile 2001, pubblicato sulla G.U. 27 luglio 2001, n. 173, emanato in attuazione della normativa in esame, dispone che *"la quota di ciascun soggetto corrisponde al totale delle somme singolarmente ricevute nell'anno di imposta"*. Di conseguenza se il totale delle somme complessivamente erogate per programmi culturali nel corso dell'anno d'imposta:

- è pari o inferiore alla somma complessiva "compatibile", non dovrà essere effettuato alcun intervento correttivo;
- è superiore alla somma complessiva "compatibile", ogni soggetto che ha ricevuto oblazioni dovrà versare all'Erario una somma pari al 37% (aliquota corrispondente a quella IRPEG e quindi suscettibile di variazioni) dell'eccedenza rispetto all'importo spettantegli.

In quest'ultimo caso sarà compito dunque del Ministero per i beni e le attività culturali comunicare, se del caso, a ciascun ente beneficiario oltre che all'Agenzia delle Entrate, l'importo da versare (ma se nulla è dovuto, non è invece prevista alcuna comunicazione). Precisiamo che a tutt'oggi manca qualsiasi indicazione sui termini entro cui questi versamenti dovranno essere effettuati e sulle relative modalità.

¹ Lo stanziamento è fissato in € 90.379.957,34 (lire 175 miliardi) per il 2002 e in € 51.645.689,91 (lire 100 miliardi) a decorrere dall'anno 2003. Per l'anno 2001, la legge ha fissato convenzionalmente in € 139.443.362,75 (lire 270 miliardi) l'importo delle erogazioni liberali compatibili con detti stanziamenti. Per gli anni successivi, verificandosi variazioni dell'aliquota di tassazione dei redditi, il tetto delle liberalità compatibili potrà essere rideterminato con decreto del Ministro delle finanze (ora Ministro dell'economia e delle finanze) di concerto con quello per i beni e le attività culturali (cf. art. 38, c. 3, L. 342/2000).

Illustriamo con un esempio il calcolo della percentuale di eccedenza e del conseguente versamento all'Erario da parte del singolo Ente.

– Totale delle erogazioni effettuate a livello nazionale nell'anno	€ 154.937.069,73	
– Tetto della somma complessiva "compatibile"	€ 139.443.362,75	
– Importo totale a livello nazionale delle erogazioni eccedenti il tetto compatibile (154.937.069,73 – 139.443.362,75)	€ 15.493.706,97	
– Percentuale di eccedenza da applicare sulle erogazioni ricevute da ciascun singolo ente (15.493.706,97 : 154.937.069,73 x 100)		10%
– Liberalità ricevuta dall'ente Alfa	€ 25.822,84	
– Erogazione eccedente il tetto compatibile (10% di 25.822,84)	€ 2.582,28	
– Importo da restituire all'erario (37% di 2.582,28)	€ 955,44	

2. OBBLIGHI DI COMUNICAZIONE

L'art. 38 della L. 342/2000 e il D.M. 11 aprile 2001 hanno previsto una fitta serie di comunicazioni incrociate tra donatori, beneficiari, Ministero per i beni e le attività culturali e Agenzia delle Entrate per monitorare il fenomeno delle liberalità e poter, di conseguenza, limitare gli oneri a carico dell'Erario. Peraltro non si prevedono, in ordine a tali obblighi di comunicazione, specifiche sanzioni per eventuali ritardi od omissioni. I titolari di reddito d'impresa che effettuano le erogazioni devono, entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, comunicare al Ministero (Segretariato generale – Servizio I) l'ammontare delle erogazioni effettuate, le proprie generalità comprensive dei dati fiscali e il soggetto beneficiario delle erogazioni stesse. Il modello di comunicazione (reperibile sul sito Internet www.beniculturali.it) dovrà essere inviato anche all'Agenzia delle Entrate. Dal momento che la deduzione si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2001, ne consegue che i soggetti il cui periodo d'imposta si è chiuso precedentemente al 31 dicembre 2001, non potranno, per tale anno, beneficiare della deducibilità, con la conseguenza che ovviamente non dovranno comunicare alcun dato. Anche gli enti beneficiari delle erogazioni agevolate sono tenuti, sempre entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, a comunicare al Ministero (Segretariato generale – Servizio I) l'ammontare ricevuto, le generalità complete del soggetto erogatore, le finalità o le attività per le quali le erogazioni sono state elargite, o la riferibilità delle predette erogazioni ai loro compiti istituzionali. Il Ministero per i beni e le attività cul-

turali deve, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, comunicare in via telematica all'Agenzia delle Entrate l'elenco degli erogatori e l'ammontare complessivo delle erogazioni effettuate. Inoltre, entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento, il Ministero dovrà comunicare ai singoli soggetti beneficiari la quota loro spettante e la somma da versare all'Erario (di cui abbiamo detto sopra).

3. I SOGGETTI BENEFICIARI DELLE LIBERALITÀ

I soggetti titolari di reddito d'impresa possono fruire della predetta deduzione fiscale a condizione che le erogazioni liberali siano effettuate esclusivamente nei confronti dei soggetti individuati dall'art. 1 del D.M. 11 aprile 2001.

Le tipologie dei soggetti ivi analiticamente menzionati ampliano l'elenco di cui all'art. 65, c. 2, lett. *c-nonies* del T.U.I.R.: oltre agli enti pubblici, vi troviamo le persone giuridiche private costituite mediante leggi nazionali o regionali; ed inoltre:

- enti (ad es. una fondazione culturale) che, almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di imposta in cui avviene l'erogazione in loro favore, abbiano ricevuto contributi statali ai sensi della L. 534/1996;
- soggetti, diversi da quelli precedentemente menzionati, che comunque abbiano ricevuto, almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di imposta in cui avviene l'erogazione in loro favore, specifici ausili finanziari disposti da norme di legge statale o regionale;
- persone giuridiche private titolari o gestori di musei, gallerie, pinacoteche, aree archeologiche o raccolte di altri beni culturali o universalità di beni mobili comunque soggetti ai vincoli o prescrizioni di cui al D.Lgs. 490/1999 (T.U. sui beni culturali), organizzati ed aperti al pubblico per almeno cinque giorni alla settimana con orario continuato o predeterminato.

Caratteristica comune a tutti i soggetti beneficiari delle liberalità è che comunque si tratti di enti che non perseguono fini di lucro e che prevedono, nel proprio atto costitutivo o statuto, il perseguimento di finalità nei settori dei beni culturali e dello spettacolo. Tali soggetti devono poi effettivamente svolgere attività nei predetti settori. In merito, la circolare congiunta ricorda che per "finalità" e "attività" inerenti ai beni culturali si intendono tutte le attività di tutela, conservazione, promozione, gestione e valorizzazione di beni e attività culturali, così come definite dalla recente normativa sul conferimento di funzioni dallo Stato alle regioni in base agli artt. 148 ss. del D.Lgs. 112/1998 nonché dal D.Lgs. 490/1999 e, circa le attività, dall'art. 6 del D.Lgs. 368/1998.

Esaminando le tipologie ed i soggetti indicati nell'art. 1 del D.M. 173/2001 si rimane sorpresi nel rilevare come la norma citata non contempli,

tra i soggetti beneficiari delle erogazioni liberali *“per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo”*, gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti. Di fatto ben sappiamo quanto questi enti possono fare e fanno in ordine alla realizzazione di programmi culturali, pur non essendo – per lo più – (pensiamo alle parrocchie) istituzionalmente deputati alla tutela e alla valorizzazione dei beni culturali. Sembra pertanto ingiusto che tali enti non possano beneficiare del cosiddetto *“mecenatismo culturale”*.

In realtà crediamo che, sebbene la norma non citi espressamente gli enti ecclesiastici tra i soggetti beneficiari di questa nuova fattispecie di liberalità deducibile, anch'essi possano goderne.

Infatti già l'art. 65, c. 3 del T.U.I.R. nel suo testo originario rinviante alla lettera *p)* del c. 1 dell'art. 10 dello stesso Testo Unico contemplava, tra i beneficiari, gli stessi soggetti beneficiari oggi contemplati nella vigente lettera *c-quater* del c. 2 dell'art. 65 e nella nuova lettera *c-nonies*, ossia, tra gli altri, Stato, enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute.

Ebbene nella vigenza del c. 3 dell'art. 65 del D.P.R. 22.12.1986, n. 917 nella sua formulazione originaria, la questione dell'inclusione delle parrocchie tra i possibili soggetti destinatari di liberalità deducibili effettuate *“per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'art. 1 della legge 1° giugno 1939, n. 1089”*, ossia dei beni culturali soggetti a tutela (cf. oggi gli artt. 2-5 del D. Lgs. 490/1999) era già stata sollevata dall'Amministrazione e con parere n. 66/89 del 31 gennaio 1989 il Consiglio di Stato aveva dato risposta affermativa.

Nel suo articolato intervento il Consiglio di Stato faceva rilevare come la *ratio* della norma intendeva *“perseguire, attraverso lo strumento dell'agevolazione tributaria, finalità di tutela e valorizzazione dei beni di rilevante interesse culturale [...] ; 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”*. Aggiungeva ancora come *“ciò che testualmente rileva in termini essenziali è che il soggetto destinatario non persegua scopo di lucro: ma ciò posto [...] non può concludersi se non nel senso che [...] le parrocchie civilmente riconosciute, che svolgono o promuovono, 'attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale ed artistico', possano essere ricomprese tra le figure destinatarie delle erogazioni liberali 'effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'art. 1 della legge 1° giugno 1939, n. 1089 [...], ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione di mostre ed esposizioni, che siano di rilevante interesse scientifico e culturale”*.

Pertanto riteniamo che non vi siano ragioni per non ritenere applicabile anche alla nuova fattispecie normativa il parere del Consiglio di Stato del

1989 e che quindi tra gli enti beneficiari delle erogazioni liberali “*per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo*”, di cui alla lettera *c-nonies* del c. 2 dell’art. 65 del T.U.I.R., possano essere compresi anche gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, tra cui le parrocchie.

Molteplici possono essere gli interventi riconducibili alla “*realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali*”, pensiamo, a titolo esemplificativo, a progetti di catalogazione informatica del patrimonio storico e artistico di una parrocchia in vista anche di una successiva fruizione di questo archivio digitale anche in ambito intraecclesiale ai fini della catechesi e della nuova evangelizzazione.

4. LE ALTRE LIBERALITÀ PER I BENI CULTURALI

Per completezza val la pena di ricordare che, oltre alla nuova fattispecie prevista dalla lettera *c-nonies* del c. 2 dell’art. 65 del T.U.I.R. e la cui disciplina abbiamo sinora illustrato, è sempre operante – per i titolari di reddito d’impresa – la deducibilità delle liberalità effettuate in base alla lettera *c-quater* del c. 2 dell’art. 65. Tali liberalità devono essere destinate all’*acquisto, manutenzione, protezione o restauro dei beni vincolati* di rilevante interesse storico, artistico o archeologico oppure all’organizzazione di mostre ed esposizioni di rilevante interesse scientifico-culturale, riguardante i beni culturali, compresi gli studi e le ricerche necessari alla realizzazione delle mostre ed esposizioni. Mostre, esposizioni, studi e ricerche devono essere autorizzati dal Ministero per i beni e le attività culturali che dovrà approvare la previsione di spesa e il conto consuntivo.

Certamente il caso più interessante e frequente oggetto di agevolazione è quello della manutenzione e del restauro del patrimonio mobiliare e immobiliare. È importante precisare che il vantaggio fiscale è subordinato all’autorizzazione e al controllo degli interventi da parte del Ministero per i beni e le attività culturali (attraverso la Soprintendenza competente). Quanto alle ricevute da rilasciare all’offerente perché possa essere dedotta la liberalità, visto il silenzio della legge, occorre riferirsi alla prassi instauratasi in questi anni, che prevede l’apposizione di un visto, se non perfino il rilascio di una vera e propria attestazione da parte della Soprintendenza competente.

ESENZIONI ICI PER LE PERTINENZE DEGLI EDIFICI DI CULTO, GLI IMMOBILI DEGLI ENTI ECCLESIASTICI E DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

Carlo Redaelli

In questi ultimi mesi si stanno moltiplicando, da parte di amministrazioni comunali, le contestazioni in merito all'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili (ICI), rivolte agli enti ecclesiastici e agli enti non commerciali, sia in sede di accertamento, sia di vero e proprio contenzioso tributario. Dal momento che tali contestazioni denotano spesso una non conoscenza del mondo degli enti ecclesiastici e degli enti non commerciali in genere, in qualche caso una discutibile interpretazione della norma e in altri persino un'incomprensione della stessa, può essere utile riprendere sinteticamente il tema delle esenzioni ICI che specificamente interessano tali enti e le loro attività, per poter poi delineare una risposta alle obiezioni più frequenti¹.

1. ELEMENTI FONDAMENTALI DELL'IMPOSTA

Come è noto, l'imposta comunale sugli immobili, trova la sua origine nel D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che tuttora è il testo fondamentale di riferimento. Presupposto dell'imposta – come descritto dal c. 2 dell'art. 1 – “è il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa”. Destinatari dell'imposta, nonché soggetti che ne regolano l'applicazione, la riscossione, l'accertamento, ecc., sono i comuni sul cui territorio è situato l'immobile. L'ammontare dell'imposta dovuta viene ricavato dall'applicazione di un'aliquota, stabilita da ciascun comune, al valore dell'immobile catastalmente determinato (cf. art. 5). Viene previsto uno specifico meccanismo per quanto concerne i versamenti e le dichiarazioni dovute, in particolare, in occasione di variazione della situazione degli immobili (cambio di proprietà, modifica del valore catastale, ecc.).

Sempre in termini generali, occorre ricordare che il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, riconoscendo in generale una potestà regolamentare ai comuni (e alle province) in materia di propri tributi (cf. art. 2), ha stabilito, nell'art. 59, specifiche fattispecie di intervento regolamentare dei comuni in ma-

¹ Ringrazio per i preziosi consigli e suggerimenti la rag. Patrizia Clementi e l'avv. Alberto Fedeli.

teria di ICI, compresa – come si vedrà – la possibilità di restringere l'esenzione riconosciuta agli immobili degli enti non commerciali. Occorre, pertanto, verificare caso per caso se il singolo comune abbia utilizzato o no la potestà regolamentare in materia di ICI e come l'abbia utilizzata. Qualora non avesse adottato alcun provvedimento, continuano a valere integralmente le disposizioni del D.Lgs. 504/1992.

2. LE ESENZIONI CHE INTERESSANO SPECIFICAMENTE GLI ENTI ECCLESIASTICI, GLI ENTI NON COMMERCIALI E LE LORO ATTIVITÀ

Prima di entrare nel merito delle esenzioni che interessano i nostri enti, è opportuno attirare l'attenzione sul fatto che nelle fattispecie elencate dall'art. 7 del D.Lgs. 504/1992 si intrecciano diversi elementi che devono essere accuratamente valutati nella loro relazione: i *soggetti* proprietari, possessori e/o utilizzatori; la *natura* degli immobili; le *attività* a cui questi ultimi sono destinati esclusivamente. Per esempio, nel caso dei fabbricati di proprietà della Santa Sede (lett. e), elencati in specifici articoli del Trattato Lateranense, l'esenzione è riconosciuta per il solo fatto *soggettivo*: la proprietà da parte della Santa Sede; nel caso, invece, degli immobili posseduti (non necessariamente quindi a titolo di proprietà) dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dai comuni, ecc. all'elemento soggettivo si aggiunge quello *oggettivo* dell'attività a cui gli immobili sono destinati, cioè *“esclusivamente ai compiti istituzionali”* (lett. a); la fattispecie, prevista, invece, dalla lett. b, prende in esame la sola *classificazione* degli immobili, in atto o possibile, nelle categorie catastali da E/1 a E/9, a prescindere dal soggetto che ne è proprietario, possessore o utilizzatore e dalle attività a cui gli immobili sono destinati.

Con questa avvertenza, si può ora prendere in esame *quattro fattispecie* che possono interessare gli enti ecclesiastici e gli enti non commerciali in genere.

2.1. Gli edifici di culto...

La lett. d dell'art 7 riconosce esenti dall'ICI *“i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni dell'art. 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze”*. Si noti anzitutto che qui il legislatore prende in considerazione solo l'*elemento oggettivo*, vale a dire la tipologia dei fabbricati e la loro destinazione a prescindere da chi li possiede e li utilizza. Nella maggior parte dei casi è molto probabile che il *proprietario* sia un ente ecclesiastico, ma tale circostanza non è necessaria: del resto è un dato di fatto che diversi edifici di culto, ancora utilizzati come tali, sono di proprietà pubblica e che alcuni sono anche di proprietà di privati. L'utilizzatore sarà nella maggior parte dei casi un ente ecclesiastico o confes-

sionale, ma potrà pure essere un soggetto confessionale non riconosciuto civilmente o anche un gruppo di persone, al limite perfino una famiglia: è il caso di una cappella privata.

Quanto poi ai *fabbricati*, è interessante osservare che il concetto utilizzato in questa lettera dal legislatore, cioè *“fabbricati destinati esclusivamente all’esercizio del culto”* è più ampio di quello catastale di *“chiesa pubblica”* (corrispondente alla categoria E/7 e, quindi, l’esenzione indicata nella lett. d dell’art. 7 non è necessariamente già compresa in quella prevista nella lett. b² che fa esclusivamente riferimento alle categorie catastali) e di quello civilistico utilizzato nell’art. 831 del codice civile (*“edifici destinati all’esercizio pubblico del culto cattolico”*). Non c’è alcun riferimento esplicito al culto cattolico, né a terminologie tipiche delle confessioni religiose cristiane (*“chiesa”*) ed è inoltre assente il riferimento al carattere pubblico dell’esercizio del culto (da qui il fatto, come sopra si ricordava, della possibilità che il fabbricato sia utilizzato per il culto da una famiglia o, comunque, da privati). Ciò che è importante è la destinazione esclusiva al culto, destinazione che deve essere chiarita in riferimento a due articoli della costituzione richiamati dalla norma fiscale: l’art. 8 – *“tutte le confessioni sono egualmente libere davanti alla legge...³”* – e l’art. 19 – *“tutti hanno diritto di professare liberamente la propria fede religiosa in qualsiasi forma, individuale o associata, di farne propaganda e di esercitarne in privato o in pubblico il culto, purché non si tratti di riti contrari al buon costume”*. Si tratta di articoli che vanno nella linea di sottolineare l’assoluta libertà della professione di una fede religiosa, sia a livello di confessioni religiose (art. 8), sia a livello individuale o associato (art. 19). Ci si trova di fronte, quindi, a un amplissimo concetto di *“fabbricato destinato al culto”*. Tale destinazione deve essere, però, effettiva e riconoscibile con riferimento, appunto, al concetto di culto, nozione che è tutt’altro che facile da delineare, soprattutto quando si esce dal perimetro delle confessioni religiose in qualche modo riconosciute dallo Stato come tali⁴. L’interprete fiscale non potrà che riferirsi alla giurisprudenza (in particolare di rango costituzionale) e alla dottrina in materia⁵, tenendo conto che la lett. d dell’art. 7

² La lett. b, come visto sopra, esenta *“i fabbricati classificati o classificabili da E/1 a E/9”*.

³ L’art. 8 prosegue con riferimento alle confessioni religiose diverse da quella cattolica. È evidente, però, che il legislatore fiscale intendesse richiamare la libertà, anche per quanto concerne il possesso e l’utilizzo di edifici di culto, di tutte le confessioni religiose compresa quella cattolica: principio appunto affermato nel primo comma dell’articolo.

⁴ In qualche modo, nel senso che per tale *“riconoscimento”* non è necessaria la stipula di un’intesa ex art. 8 cost., né il riconoscimento civile della confessione o di un suo ente esponenziale o, in genere, dei suoi enti.

⁵ Sul punto ci si può rivolgere a uno dei molti manuali di diritto ecclesiastico in uso (cf. anche, con attenzione già finalizzata ai profili fiscali, P. CLEMENTI – G. COLOMBO – C. REDAELLI, *Gli enti religiosi*, Il Sole 24 Ore, Milano 1999, 7-9).

del D.Lgs. 504/1992 riprende le stesse espressioni dell'art. 33 del Testo Unico delle imposte sui redditi (approvato con D.P.R. 917/1986) e, pertanto, esige lo stesso tipo di approccio ermeneutico.

2.2 ... e le loro pertinenze

La lett. d dell'art. 7, ricalcando anche in questo caso la disposizione dell'art. 33 del D.P.R. 917/1986, esenta dall'ICI anche le *pertinenze* dei fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto. Il concetto di pertinenza ritorna più volte in ambito fiscale. La sua delineazione è, però, civilistica e deriva da quanto disposto dall'art. 817 c.c., salva sempre la possibilità che la normativa fiscale circoscriva le disposizioni agevolative solo ad alcune tipologie di pertinenza⁶ o, come si vedrà proprio a proposito dell'ICI, presenti una individuazione piuttosto puntuale, anche se sempre esemplificativa, delle stesse. In assenza di limiti e di precisazioni e, in ogni caso, come concetto fondamentale di riferimento anche in ambito fiscale vale la nozione civilistica di pertinenza⁷.

A norma dell'art. 817 c.c. “*sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa*” (c. 1); “*la destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima*” (c. 2). Due sono dunque gli elementi costitutivi della pertinenza: uno *oggettivo*, individuato nel primo comma, e uno *soggettivo*, descritto nel secondo.

L'elemento *oggettivo* consiste “*nella obiettiva destinazione del bene accessorio ad un rapporto funzionale con quello principale*”⁸, destinazione che, ai sensi dell'art. 817, c. 1, c.c., deve essere impressa “*in modo durevole*”: il vincolo pertinenziale deve cioè essere “*non occasionale*”⁹. È comunemente accettata la possibilità di pertinenze immobiliari, ossia che un immobile possa costituire pertinenza di altro immobile¹⁰. Il rapporto pertinenziale

⁶ Così come accade, ad esempio, per il trattamento agevolativo riservato alle pertinenze dell'abitazione principale, le quali sono diversamente identificate dallo stesso legislatore fiscale nell'ambito delle varie imposte che le coinvolgono: possono essere costituite esclusivamente da cantine, soffitte, box e tettoie nell'ambito dell'imposta di registro (cf. D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, Tariffa, Parte Prima, art. 1, nota 2 bis, n. 3) e dell'IVA (cf. D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, Tabella A, Parte Seconda, n. 21). Ai fini delle imposte sui redditi, sono invece pertinenze le “*cose immobili di cui all'art. 817 del c.c.*”, ma limitatamente a quelle “*classificate o classificabili in categorie diverse da quelle ad uso abitativo*” (cf. D.P.R. 917/1986, art. 10, c. 3-bis).

⁷ Si veda, ad esempio, la Risoluzione ministeriale 30 luglio 1976 n. 4/2954 che, a proposito dell'INVIM, ha individuato il concetto di pertinenza con riferimento all'art. 817 c.c., utilizzando la definizione, così come interpretata dalla giurisprudenza.

⁸ Così Cass. civ., sez. III, 9 gennaio 1998 n. 136.

⁹ Cf. TORRENTE-SCHLESSINGER, *Manuale di diritto privato*, XIV ed., Milano, 1994, 121.

¹⁰ Cf. Cass.civ., sez. II, 19 marzo 1990 n. 2278, giurisprudenza costante; in tal senso anche la dottrina maggioritaria, cf. BIONDI, *I Beni*, in *Trattato Vassalli*, II ed., Torino, 1956, 116; PESCATORE, *Della proprietà*, in *Comm. C.c. Scialoja-Branca*, I, Torino, 1968, 629.

viene definito dalla giurisprudenza e dalla dottrina come vincolo di accessorialità¹¹, per il quale non occorre necessariamente una connessione materiale o strutturale tra bene principale e bene accessorio¹², essendo sufficiente “un rapporto di strumentalità in senso economico giuridico e di complementarità solo funzionale di un bene rispetto a un altro”¹³. Infatti, “il vincolo pertinenziale non consiste in un rapporto di connessione materiale, bensì in un collegamento funzionale, che si configura nel suo aspetto logico-giuridico di strumentalità o complementarità della cosa accessoria rispetto a quella principale”¹⁴. In tal modo può qualificarsi come pertinenza anche un immobile strutturalmente autonomo e anche non contiguo alla cosa principale¹⁵, purché funzionalmente destinato dal proprietario al servizio di quest’ultima.

L’elemento soggettivo consiste, invece, “nella effettiva volontà, espressa o tacita, di destinazione della res al servizio o all’ornamento del bene principale da parte di chi abbia il potere di disporre di entrambi”¹⁶. La capacità di esprimere validamente ed efficacemente tale volontà è riconosciuta a chi esercita un potere di disposizione sui beni, cioè al comune proprietario del bene principale (nel nostro caso dell’edificio di culto) e di quello accessorio (ad esempio, la casa canonica), ma anche al proprietario della cosa principale che risulta titolare di un diritto reale sulla cosa accessoria (servitù, usufrutto, superficie, uso-abitazione, enfiteusi). La volontà di porre il vincolo pertinenziale non necessita di alcuna forma solenne di manifestazione, anche se si tratta di beni immobili¹⁷: è cioè sufficiente una volontà tacita desumibile da fatti concludenti¹⁸. Viene meno tale volontà, e dunque il vincolo pertinenziale, se chi dispone del bene principale e del bene accessorio, destina quest’ultimo ad altra funzione con specifico atto negoziale: ciò avviene, per giurisprudenza costante (formatasi soprattutto con riferimento alle autorimesse), se il bene accessorio è dato in locazione a terzi o se, per effetto di

¹¹ Cf. TORRENTE-SCHLESSINGER, *op. cit.*, 121.

¹² Anzi, è caratteristica della pertinenza la conservazione della propria individualità materiale, distinguendosi dalla “parte di cosa”: cf. MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, vol. I, Milano, 1950, 395.

¹³ TAR Sicilia, Palermo, sez. I, 16 dicembre 1999 n. 2363; Cass. civ. sez. I, 11 novembre 1996 n. 9845; Cass. civ., sez. II, 19 marzo 1990 n. 2278.

¹⁴ Cass. civ., sez. II, 15 aprile 1982 n. 2280; cf. PUGLIATTI, *Gli istituti del diritto civile*, vol. I, Milano, 1943, 321-322.

¹⁵ “Il rapporto di pertinenza prescinde, adunque, dalla materiale congiunzione”, così DE STEFANO, *In tema di pertinenze immobiliari dell’edificio di culto*, in *Diritto Ecclesiastico*, 1951, 863 ss., 868.

¹⁶ Cass. n. 136/1998 cit..

¹⁷ Cf. Cass. civ., sez. II, 15 maggio 2000 n. 6230.

¹⁸ L’atto di destinazione “è un atto giuridico di attuazione o di disposizione, da valutarsi oggettivamente in base, cioè, alla sua consistenza reale; esso può essere posto in essere anche con fatti concludenti”: ALBANO, *Pertinenze*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Milano, 1990, 2.

un atto di disposizione negoziale, cosa principale e pertinenza sono utilizzati da soggetti diversi¹⁹. Sussiste invece la pertinenza nell'ipotesi in cui l'unico proprietario dei due beni concede in locazione entrambi ad un unico conduttore²⁰, ancorché con due distinti contratti di locazione²¹. Nel caso dell'edificio di culto la volontà costitutiva della pertinenzialità può essere espressa anche dall'autorità ecclesiastica competente persino qualora gli edifici in questione non fossero in proprietà di un ente ecclesiastico, essendo di privati, ma la stessa autorità ne avesse la disponibilità²².

Tornando sull'elemento *oggettivo* – sempre a proposito delle pertinenze degli edifici di culto – occorre evidenziare l'importanza del *collegamento funzionale* della pertinenza all'edificio di culto. Diversamente dal *collegamento strutturale*, che si fonda sull'accessorietà legata alla contiguità fisica oltre che complementare con l'edificio principale (è il caso della sacrestia, del sagrato, ecc.), il *collegamento funzionale* si basa sull'attività a cui è destinato l'immobile pertinenziale, attività che, nel caso degli edifici di culto, non può che essere quella di culto, definita nel caso della Chiesa cattolica²³ dalla lett. a dell'art. 16 della L. 20 maggio 1985, n. 222: “*agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione o di culto quelle dirette alla cura delle anime, alla formazione del clero o dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana*”. Occorre notare che nell'ordinamento italiano esiste una lunga tradizione normativa che identifica determinati immobili come pertinenza degli edifici di culto, assoggettandoli, pertanto, alla stessa condizione giuridica, proprio a partire dal collegamento funzionale derivante dall'esercizio in essi di attività di culto o accessorie delle stesse. Alcuni esempi:

- l'art. 4, L. 11 agosto 1870, n. 5784, che assoggettava alla medesima esenzione dalla demanializzazione e conversione gli “edifici di culto” nonché “*gli edifizî necessari ad uso d'ufficio delle rispettive amministrazioni, o di abitazione dei rettori, coadiutori, cappellani, custodi ed inservienti della chiesa, con limitazione alla parte strettamente necessaria*”;
- l'art. 2, D.Lgs.C.P.S. 27 giugno 1946, n. 35, emendato dal D.Lgs.C.P.S. 29 maggio 1947, n. 649, in materia di ricostruzione degli edifici di culto danneggiati o distrutti da offese belliche, dove si legge: “*sono inoltre conside-*

¹⁹ Cf. Cass. civ., sez. III, 9 gennaio 1998 n. 136, che ha escluso il rapporto pertinenziale, ove i due beni, principale e accessorio, sono concessi in anticresi a due diversi soggetti (si ricorda che l'anticresi è il contratto con il quale il debitore o un terzo si obbliga a consegnare un immobile al creditore a garanzia del credito, cf art. 1960 c.c.).

²⁰ Cf. Cass. civ., sez. III, 14 febbraio 2000 n. 1641.

²¹ Cf. Cass. civ., sez. III, 20 maggio 1997 n. 4483.

²² DE STEFANO, *op. cit.*, 877.

²³ Ma simili definizioni sono contenute anche nelle intese finora stipulate con le altre confessioni religiose.

rati edifici di culto [...] i campanili, i locali annessi e quelli comunque pertinenti alle chiese sopraddette purché adibiti ad uso di ministero pastorale, di ufficio, di abitazione degli ecclesiastici addetti al servizio delle chiese stesse". Tale norma è stata significativamente ripresa dal Ministero delle Finanze per ricomprendere gli immobili ivi citati nell'ambito di applicazione dell'esenzione dalla sovrimposta sul reddito dei fabbricati prevista genericamente per i *"fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto"*²⁴;

- *gli artt. 1 e 4, L. 18 aprile 1962, n. 168* (abrogata dalla L. 222/1985), nei quali si parla di "chiese parrocchiali" e "locali da adibire ad uso di ministero pastorale, di ufficio o di abitazione del parroco" che "possono essere costruiti indipendentemente dalla edificazione della chiesa per parrocchie già esistenti";
- *l'art. 5, c. 3, L. 25 marzo 1985, n. 121* (Accordo di revisione del concordato) e *l'art. 53 L. 222/1985*, dove il riferimento è agli "edifici di culto e pertinenti opere parrocchiali": si evidenzia così il profilo funzionale, ancorché con funzione non identica (esercizio culto), ma connessa ("opera parrocchiale");
- *l'art. 44, L. 22 ottobre 1971, n. 865*, che ricomprende tra le opere di urbanizzazione secondaria "le chiese e gli altri edifici per servizi religiosi", nozione quest'ultima più ampia di "esercizio del culto". In questa categoria di edifici rientra anche la canonica, come chiarito dal Ministero dei Lavori Pubblici: "si comunica che le case canoniche, in quanto necessarie all'esercizio del culto, sono da considerarsi opere di urbanizzazione secondaria"²⁵: se sono "necessarie" all'esercizio del culto allora sono funzionalmente connesse all'edificio di culto, e dunque ne costituiscono pertinenza, ai sensi dell' 817 c.c.;
- *il D.M. 2 aprile 1968, n. 1444*, il quale introduce la nozione di "attrezzature religiose", poi definita da ciascuna regione. Anche qui la nozione ha rilievo in sede urbanistica ma è comunque idonea a individuare gli immobili in rapporto di strumentalità con l'edificio di culto, e dunque le sue pertinenze. Tra la normativa regionale si veda, per esempio, *l'art. 2, L.R. n. 20/1992* della Regione Lombardia, secondo il quale "sono attrezzature di interesse comune per servizi religiosi: a) gli immobili destinati al culto anche se articolati in più edifici; b) gli immobili destinati all'abitazione dei ministri di culto, del personale di servizio, nonché quelli destinati ad attività di formazione religiosa; c) nell'esercizio del ministero pastorale, gli immobili adibiti ad attività educative, culturali, sociali, ricreative e di ristoro, che non abbiano fine di lucro", o anche, per la Regione Emilia Romagna, le

²⁴ Cf. Circ. Min. 30 settembre 1983, 15/4/1773.

²⁵ Circ. Min. LL.PP. 13 giugno 1972, 1242.

delibere regionali n. 1706/1978 e n. 1871/1978, secondo le quali “si intende per attrezzature religiose gli edifici di culto e le opere parrocchiali, gli istituti religiosi educativi e assistenziali per bambini e anziani, le attrezzature per attività culturali, ricreative e sportive”.

Sulla stessa linea – del collegamento funzionale tra edificio di culto e immobili che possono essere considerati pertinenza di esso – risulta molto significativo il *parere 18 ottobre 1989, n. 1263/89* espresso dalla Sezione Prima del Consiglio di Stato²⁶, che nel definire la nozione di “rettoria”, intesa come complesso di beni immobili collegati all’edificio di culto e a servizio dello stesso, ha rilevato:

- a) che l’utilizzo a uso abitativo dei ministri di culto o degli inservienti della chiesa non è l’unico uso compatibile con la natura di pertinenza dell’edificio di culto dell’immobile;
- b) che per individuare l’“attività di culto” occorre riferirsi alla definizione posta dall’art. 16, lett. a, della legge n. 222/1985;
- c) che pertanto una “rettoria” è pertinenza dell’edificio di culto se utilizzata anche per opere pastorali (catechesi, opere di apostolato, attività missionaria, ecc.), purché riferite alla comunità locale di fedeli che a quella chiesa fa capo per le sue pratiche di culto²⁷.

Il riferimento alla L. 20 maggio 1985, n. 222 soccorre anche per definire che cosa *non* debba essere considerato pertinenza dell’edificio di culto, sempre in termini funzionali. L’art. 16, infatti, prosegue con una lett. b, che elenca quali attività, pur esercitate da un ente ecclesiastico, debbono considerarsi diverse da quelle di religione o di culto: *“Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: [...] b) attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro”.* Di conseguenza, se in un immobile parrocchiale anche materialmente contiguo con l’edificio di culto si svolgono attività di questo tipo (ad es. gestione di un bar, di un ristorante, di una libreria, di una scuola, di spettacoli a pagamento), l’immobile non può essere considerato pertinenza dell’edificio di culto.

A conclusione della trattazione del tema delle pertinenze degli edifici di culto è necessario ricordare i pronunciamenti in materia del Ministero delle finanze, effettuati in riferimento a quella che può essere considerata l’imposta anticipatrice dell’ICI, ossia l’ISI (imposta straordinaria immobiliare), istituita dal D.L. 11 luglio 1992, n. 333, conv. L. 8 agosto 1992, n. 359, per l’anno 1992, e che possono essere ritenuti totalmente validi anche per l’ICI, tenendo conto che le disposizioni relative all’una e all’altra imposta in tema di esenzioni sono quasi identiche (cf. il c. 4 dell’art. 7 del decreto legge citato

²⁶ Pubblicato in *Diritto Ecclesiastico*, 1989, II, 535 ss..

²⁷ Cf. *ivi*, 543-544.

confrontato con l'art. 7 del D.Lgs. 504/ 1992). Si tratta della Risoluzione Min. Fin. Dir. Gen. Imp. Dir. 12 dicembre 1992 n. 9/1178, con la quale l'Amministrazione, a proposito dell'ISI, ha precisato che sono esenti dall'imposta: *"i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli artt. 8 e 19 Cost., e loro pertinenze, come ad esempio l'oratorio e l'abitazione del parroco"*. Si veda anche la risposta del Ministero delle finanze pubblicata su "Il Sole-24 Ore" del 26 settembre 1992 con la quale si precisava che *"l'oratorio, il cinema parrocchiale e l'abitazione del parroco non sono assoggettabili all'ISI in quanto pertinenze di fabbricati destinati all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli artt. 8 e 19 della Cost.. Riguardo al cinema parrocchiale occorre però verificare che nello stesso non siano esercitate attività commerciali"*. Si noti che la citazione dell'oratorio e dell'abitazione del parroco è chiaramente a titolo esemplificativo (*"...come ad esempio..."*) e non tassativo, non esaurendo tutte le altre possibili ipotesi di collegamento funzionale con l'esercizio del culto, nell'ampia accezione fornita dalla normativa concordataria. Si osservi ancora che, anche se le risposte ministeriali non argomentano con riferimento alla distinzione tra attività di religione o di culto e attività diverse, risulta evidente che tale distinzione è sottesa alla comprensione della casa del parroco, dell'oratorio e del cinema tra le pertinenze e all'esclusione dalle stesse del cinema se in esso sono esercitate "attività commerciali", per definizione – come si è visto – comprese tra le attività *non* di religione o di culto.

2.3 Gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali destinati esclusivamente allo svolgimento di attività di religione o di culto

La lett. i dell'art. 7 del decreto legislativo sull'ICI introduce un'altra categoria di esenzione, che si articola con riferimento sia ai *soggetti utilizzatori* degli immobili, sia alle *attività* a cui essi sono esclusivamente destinati.

I *soggetti utilizzatori* sono individuati con la locuzione *"i soggetti di cui all'art. 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 [TUIR]"*. L'articolo del Testo Unico si riferisce agli *"enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali"*: si tratta, cioè degli *enti non commerciali*. A proposito di essi occorre fare alcune precisazioni riferite alle modifiche introdotte nel D.P.R. 917/86 dal D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 volte a ben delimitare l'ambito dell'ente non commerciale. Può, infatti, essere considerato tale solo quel soggetto la cui *"attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto"* (art. 87, c. 4 del TUIR) sia non commerciale, requisito che deve risultare nell'atto costitutivo o dallo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata

e registrata, o, in mancanza, dall'attività *"effettivamente esercitata"* (c. 4-bis). Inoltre, occorre tenere presente che il c. 1 dell'art. 111-bis, dello stesso Testo Unico, afferma che *"indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta"* e che il comma 2 dello stesso articolo presenta una serie di parametri atti a evidenziare la qualificazione commerciale dell'ente. Il successivo comma 4 precisa, però, che le norme dei primi due commi sulla perdita della qualifica di ente non commerciale *"non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili"*. In conclusione, per l'esenzione ICI, è necessario che il soggetto sia statutariamente e di fatto ente non commerciale cosa che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti sono per definizione.

Le *attività* cui gli immobili devono essere destinati in via esclusiva dagli enti non commerciali utilizzatori perché si possa avere diritto all'esenzione ICI sono quelle *"assistenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive"* nonché quelle *"di cui all'art. 16 lett. a della legge 20 maggio 1985, n. 222"* cioè le attività di *religione o culto*²⁸.

Rinviando al punto successivo la trattazione della prima parte dell'elenco delle attività, è opportuno considerare qui – visto l'immediato riferimento al mondo degli enti ecclesiastici – le attività indicate per ultime nella lett. i dell'art. 7. Ci si potrebbe domandare che *cosa aggiunga* questa disposizione a quella sopra considerata circa gli edifici di culto e le loro pertinenze, definite, appunto, con riferimento alle attività di religione o di culto che in esse si esercitano. La *novità* della disposizione concerne gli immobili destinati esclusivamente a tali attività che non siano collegati con un edificio di culto. È il caso, per esempio, degli immobili di un monastero o di un convento, che non sempre sono annessi a una chiesa²⁹, ma che certamente sono destinati ad attività di religione o di culto³⁰. Lo stesso vale per l'immobile di un seminario o di una casa per esercizi spirituali. Occorre osservare che la destinazione esclusiva degli immobili alle attività di religione o di culto non richiede necessariamente che il soggetto utilizzatore sia un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto: è sufficiente che sia un ente non commerciale (per es. un'associazione di natura religiosa non riconoscibile civilmente come ente ecclesiastico).

Circa l'esenzione di cui ci si sta occupando (compresa la parte che si esaminerà nel punto seguente), resta infine da ricordare che è necessario

²⁸ La lett. i) cita solo la legge concernente gli enti cattolici, ma è ovvio che intende riferirsi anche ad analoghe attività descritte nelle leggi che riprendono le diverse intese con le altre confessioni religiose.

²⁹ Perché il convento o monastero possiede solo una cappella interna destinata alla comunità monastica.

³⁰ Si noti che l'esenzione introdotta dall'art. 6 dalla legge 18 febbraio 1999, n. 28 nell'art. 33 del TUIR riguardante i monasteri di clausura, concerne solo l'IRPEG.

controllare se il comune nel cui territorio l'immobile è situato abbia eventualmente esercitato la potestà regolamentare concessa dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446³¹. Si tratta, come più estesamente esposto di seguito, della facoltà di cui all'art. 59, c. 1, lett. c, di limitare l'esenzione ai soli fabbricati (e non agli immobili in genere) e di condizionarla al fatto che i fabbricati *“oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore”*.

2.4 Gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali destinati esclusivamente a determinate attività

Oltre che alle attività di religione o di culto, la lett. i dell'art. 7 elenca un'ampia serie di attività a cui gli immobili devono essere destinati in via esclusiva, da parte degli enti non commerciali utilizzatori, per godere della esenzione dall'imposta. Si tratta, come abbiamo visto sopra, delle *“attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive”*, ossia delle più comuni attività svolte dagli enti non commerciali.

Merita attenta considerazione la circostanza che il legislatore fiscale citi senza definirle le attività agevolate. È evidente che intende fare riferimento a determinate attività così come precisate da *altre norme* o descritte dal *comune sentire*. In materia di ICI l'Amministrazione Finanziaria e la giurisprudenza sono comunque intervenute in alcuni casi per precisare i limiti delle suddette attività, non sempre in modo convincente. Per esempio, con Risoluzione del 10 settembre 1996, n. 219/E/4/Q/A/5825, Dipartimento Entrate, Dir. Centr. fiscalità locale, è stata esclusa la possibilità di ricondurre l'attività alberghiera a quella “ricettiva”³², senza tener conto dell'art. 6 della legge-quadro sul turismo (L. 17 maggio 1983, n. 217), che afferma al comma 1: *“Sono strutture ricettive gli alberghi, i motels, i villaggi-albergo, le residenze turistico-alberghiere, ...”* e al comma 2 del medesimo articolo: *“Gli alberghi sono esercizi ricettivi aperti al pubblico...”*³³. Più convincente la precisazione apportata dalla R.M. 11 novembre 1996, n. 247/E/2/1689/C, emanata dallo stesso organismo, indirizzata a chiarire che gli scopi scientifici e di ricerca non sono assimilabili a quelli “culturali” e pertanto gli immobili in cui queste attività si svolgono non sono oggetto di esenzione. Altre risoluzioni ministeriali (15 dicembre 1993, n. 2/315/C; 25 giugno 1994, n. 2/1242; 7 ottobre 1997, n. 201/E/2/1636/C) hanno escluso l'agevolazione agli immobili adibiti da parte degli enti non commerciali a uffici amministrativi e non direttamente all'esercizio diretto di una delle attività elencate, anche se occorre tenere presente – come ha precisato il Consiglio di Stato (sez. III - parere del 18 giugno

³¹ Cf. P. CLEMENTI, *La normazione locale dell'ICI*, in *Ex lege* 4°/1999, 28-30.

³² Nel caso concreto l'ente gestore era un ente ecclesiastico (un'“opera diocesana”).

³³ In realtà, il punto di forza di questa risoluzione riguarda la qualificazione di “commercialità” dell'attività esercitata dall'ente non commerciale, qualificazione su cui si tornerà più oltre.

1996, n. 266) – che l'imposta si applica alle singole unità immobiliari e, pertanto, all'interno dello stesso fabbricato, se articolato in più unità immobiliari accatastate singolarmente, potrebbero coesistere parti soggette all'imposta (ad es. gli uffici), e altre esenti (quelle destinate a un'attività esente)³⁴.

3. LE PRINCIPALI CONTESTAZIONI ALL'ESENZIONE ICI PER GLI IMMOBILI UTILIZZATI DA ENTI ECCLESIASTICI E DA ENTI NON COMMERCIALI

3.1 Il venir meno della “pertinenzialità” all'edificio di culto per classificazione catastale e destinazione urbanistica difforme

Da parte di alcuni comuni, si è contestato il venir meno dell'esenzione ICI di una casa canonica, in quanto non più considerabile “pertinenza” di fabbricato destinato esclusivamente all'esercizio del culto, qualora essa sia accatastata in modo difforme o, anche, la sua destinazione urbanistica non coincida con quella dell'edificio di culto.

Non si può non rilevare preliminarmente come tutti i dati indicati (catastali, urbanistici e anagrafici) potrebbero costituire al più idonei indizi dell'esistenza del vincolo pertinenziale, ma non possono comunque esserne elementi costitutivi, essendo sufficiente, perché si realizzi il concetto di pertinenza – che, come si è visto, non può che essere quello civilistico – l'idoneità oggettiva della cosa a porsi a servizio o ornamento del bene principale e la volontà del proprietario di imprimere alla cosa accessoria tale destinazione.

⇒ La classificazione catastale

Per quanto riguarda il dato catastale, si deve osservare che quando il legislatore fiscale intende conferire ad esso rilevanza ai fini dell'individuazione dei beni oggetto di norme di esenzione o di agevolazione, lo fa esplicitamente. Ciò accade in particolare quando per tali beni non vi è una definizione generale, di matrice civilistica, che li individui con precisione³⁵ oppure quando all'interno di una categoria civilisticamente già definita si vogliono ulteriormente individuare specifici beni. Un caso di questo ge-

³⁴ Uno dei casi più discussi durante questi ultimi anni in tema di esenzione ICI, con il tentativo di riallacciarsi a una delle attività elencate, è stato quello degli Istituti Autonomi Case Popolari: sul loro assoggettamento all'ICI si è persino pronunciata la Corte costituzionale (sentenze n.113 del 28 marzo – 12 aprile 1996 e n. 119 del 2 aprile 1999, che hanno riconosciuto la legittimità dell'art. 7 che non prevede per questi enti l'esenzione), oltre che diverse risoluzioni ministeriali e commissioni tributarie (anche con il tentativo di comprendere nel concetto di “assistenza” l'attività di messa a disposizione di alloggi popolari a un canone che non abbia natura di corrispettivo come avviene per gli alloggi di edilizia sovvenzionata).

³⁵ Cf. ad es. il caso dei “*fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata*”: Circ. Min. Fin. 29 dicembre 1999 n. 247/E/219191.

nera è quello delle agevolazioni per la prima casa ai fini dell'imposta di registro³⁶ e dell'IVA³⁷, dove il legislatore ha richiesto che le pertinenze appartengano necessariamente alle categorie catastali C/2 (cantine e soffitte), C/6 (autorimesse) e C/7 (tettoie chiuse o aperte). Ma, salvo pochi casi, la norma fiscale non distingue tra una pertinenza e l'altra, bensì dà piena efficacia al concetto civilistico.

Occorre poi rilevare che nel caso delle pertinenze di edifici di culto – anche quelle esplicitamente individuate come tali in sede interpretativa dall'Amministrazione Finanziaria (l'oratorio, il cinema parrocchiale e l'abitazione del parroco) –, sussistono legittimamente diverse classificazioni catastali non riconducibili a quella dell'edificio di culto propriamente detto (classificato in E/7): ad esempio, le abitazioni del parroco e degli altri sacerdoti addetti alla parrocchia sono spesso classificate nella categoria A; i locali dell'oratorio a volte in quella B; gli impianti sportivi, ancorché parrocchiali, sono prevalentemente ricompresi nella categoria C; i cinema parrocchiali nella categoria D. Questa situazione dipende dalla inesistenza di una categoria catastale apposita per le pertinenze in genere, dovendosi far riferimento alla categorie riferite al bene accessorio in sé considerato. La dottrina, del resto, ha giustamente rilevato che quando la pertinenza è un immobile è del tutto normale e compatibile con il vincolo pertinenziale l'esistenza di una diversa classificazione catastale: *“né giova poi osservare che gli immobili conservano separata iscrizione nei registri catastali e ciò comporta la rispettiva autonomia, poiché la duplice iscrizione si giustifica con la destinazione pertinenziale, la quale non comporta l'identificazione in una unica entità dei due beni, ma presuppone l'autonomia fisica di essi”*³⁸.

Si consideri poi che nemmeno la destinazione al culto di un edificio (ossia della cosa principale che dovrebbe qualificare la destinazione del bene ad essa pertinenziale) può essere identificata con le categorie catastali: se è pur vero che gli edifici “chiesa cattolica” sono normalmente classificati in E/7 (“*chiese pubbliche*”), ciò non esclude che immobili diversamente classificati possano essere destinati all'esercizio del culto, specie quelli destinati a culti diversi da quello cattolico, per i quali non esiste un'apposita categoria catastale, senza che ciò porti a dubitare di una loro esenzione dall'ICI, visto il disposto della lett. d dell'art. 7. Può dunque essere necessario ricorrere ad altri elementi per dimostrare la destinazione dei fabbricati all'esercizio esclusivo del culto, come ad esempio un'attestazione rila-

³⁶ Cf. D.P.R. n. 131/1986, Tariffa I, art. 1, nota II bis.

³⁷ Cf. D.P.R. n. 633/1972, Tabella A, parte II, n. 21, che richiama la citata tariffa dell'imposta di registro.

³⁸ PESCATORE, *Art. 817 c.c.*, in PESCATORE-ALBANO-GRECO, *Comm. cod. civ., Della Proprietà*, Libro III, Tomo I, Torino, 1958, 52 ss., 60.

sciata dai competenti organi del Ministero degli interni³⁹. Ridurre la portata dall'esenzione individuata dalla lett. d dell'art. 7 a una questione di classificazione catastale, non solo renderebbe superflua la disposizione di tale lettera (esiste già infatti quella della lett. b, che fa riferimento alle categorie catastali), ma andrebbe contro all'ampissimo concetto – che sopra si è illustrato – di *“fabbricato destinato esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione”*, concetto scelto dal legislatore come oggetto di esenzione.

⇒ **La destinazione urbanistica**

Anche per la destinazione urbanistica vale quanto detto a proposito della classificazione catastale: la destinazione urbanistica non costituisce la pertinenza; semmai può essere solo un indizio della sua esistenza. Nella pianificazione urbanistica gli edifici di culto e le relative pertinenze rientrano normalmente in aree destinate ad “attrezzature religiose”. Tuttavia può capitare che un immobile sito in altra zona (ad es. residenziale o industriale) venga adibito ad attività pastorali. In tal caso l'immobile può divenire comunque pertinenza dell'edificio di culto ai sensi dell'art. 817 c.c., con tutte le relative conseguenze, anche fiscali. Se poi la costituzione di una pertinenza dell'edificio di culto determina un mutamento di destinazione d'uso urbanisticamente rilevante, ossia quando vi è non solo diversità, ma incompatibilità con la destinazione di zona, la conseguenza non sarà quella di considerare non esistente la pertinenza ma di verificare quali sanzioni la normativa urbanistica, nazionale e regionale, prevede. Esse, in caso di mutamento di destinazione d'uso non autorizzato, sono peraltro limitate: la più grave, ossia la riduzione in pristino stato, si ha solo quando si muta la destinazione, realizzando un'opera che necessita di concessione edilizia. Si tratta di ipotesi del tutto residuale, atteso l'allargamento da parte della legislazione regionale delle tipologie di opere assentibili con mera autorizzazione o con denuncia di inizio attività; comunque mai si ha il venir meno, se sussiste, del carattere pertinenziale e, pertanto, le previste esenzioni fiscali permangono.

3.2 Il venir meno della pertinenzialità all'edificio di culto delle case canoniche non abitate

Si è contestato il fatto che una casa canonica non sarebbe più esente dall'ICI quando il parroco abitasse altrove, perché verrebbe meno il vinco-

³⁹ Tale modalità di prova della destinazione a culto è stata ammessa dalla Circolare Min. Fin. 19 marzo 1980, 7/7/703, esplicativa della normativa di esenzione dall'IRPEG, relativamente a un edificio adibito a culto della Chiesa Mormone.

lo di pertinenzialità al fabbricato di culto. A tale proposito, si può convenire che la residenza possa costituire un dato sufficiente per dimostrare la destinazione effettiva, attuale e durevole a casa canonica dell'immobile e dunque il suo carattere pertinenziale, ma non può ritenersi che essa sia anche un dato necessario. Può accadere infatti che il parroco risieda in altra parrocchia, ad esempio perché responsabile di più parrocchie nell'ambito di una unità pastorale oppure perché condivide con altri confratelli l'abitazione. E infatti l'obbligo di residenza del parroco nella parrocchia posto dal canone 533 § 1 del Codice di diritto canonico non è assoluto, ammettendo lo stesso canone la possibilità che *"in casi particolari, per giusta causa, l'Ordinario del luogo può permettere che dimori altrove"* (la norma canonica esemplifica poi citando il caso dell'abitazione comune a più sacerdoti). In tali evenienze la destinazione a casa canonica, e dunque la pertinenzialità dell'immobile all'edificio di culto, non può dirsi che venga meno qualora l'immobile, ancorché il parroco non risulti ivi residente, sia comunque sede del suo ufficio e/o vi siano sale o locali parrocchiali adibiti alle diverse iniziative catechetiche e pastorali.

In generale si osserva che non può sussistere una pertinenza ad "intermittenza", come avverrebbe se si conferisse esclusivo rilievo alla residenza (ad es., nel periodo in cui la sede parrocchiale fosse vacante, e dunque quando nell'immobile nessun sacerdote risultasse residente, la pertinenza dovrebbe venir meno, stando alla tesi qui contestata). Una volta costituita la pertinenza (e a tal fine è sufficiente che la relazione di servizio oggettivamente apprezzabile e soggettivamente voluta dal proprietario non sia occasionale), questa permane fino alla sua cessazione, che avviene per volontà del titolare del complesso, per perimento della cosa principale o accessoria, per sopraggiunta inidoneità della cosa accessoria a servire la principale o per trasformazione della cosa principale⁴⁰. Se si assume non mutata la situazione oggettiva (la casa non è né distrutta né inidonea all'uso originario), diviene rilevante la volontà del titolare, che è la parrocchia e non il parroco in quanto persona fisica. Tale volontà, nei casi che qui ci occupano, deve essere espressa dalla parrocchia nelle debite forme previste dall'ordinamento canonico, non avendo alcun rilievo la volontà soggettiva del parroco in quanto persona fisica o i suoi comportamenti concludenti (mancata fissazione della residenza nella casa in questione, non utilizzo a fini abitativi).

In definitiva, si possono dare due ipotesi di perdita della natura di pertinenza dell'edificio di culto di una "canonica":

- a) una è quella conseguente al venire meno della destinazione al culto dell'edificio principale: è un'ipotesi contemplata dai cann. 1212 e 1222 CIC, che prescrivono il consenso dell'autorità ecclesiastica competente, applicabili nell'ordinamento civile secondo il rinvio dell'art. 831, c. 2, c.c.;

⁴⁰ Cf. ALBANO, *op. cit.*, 5.

b) l'altra ipotesi deriva da una diversa destinazione impressa al bene accessorio, attraverso un atto di locazione o di altro genere (comodato), che sicuramente, nel caso della locazione (cf. can. 1297 e delibera della Conferenza Episcopale Italiana n. 38), o molto probabilmente, in altri casi (perché quasi certamente previsti dal decreto del Vescovo diocesano determinante gli atti di straordinaria amministrazione per le persone giuridiche a lui soggette, tra cui le parrocchie: cf. can. 1281 § 2), necessitano dell'autorizzazione dell'Ordinario, non essendo quindi sufficiente la semplice volontà in merito del legale rappresentante della parrocchia.

Resta, infine, da sottolineare, che la pertinenzialità di un immobile rispetto all'edificio di culto sussiste anche con il mutare della sua natura, ma non del suo riferimento oggettivo e soggettivo all'edificio di culto. In altri termini, una casa canonica non più adibita ad abitazione o ufficio del parroco, ma trasformata (nel rispetto delle normative urbanistiche e con gli adeguamenti della classificazione catastali, se richiesti) per esempio in "oratorio" o, comunque, in locali per attività pastorali, resta comunque pertinenza dell'edificio di culto, pur non avendo più la destinazione originaria di canonica.

In ogni caso, anche ammesso che una casa canonica utilizzata non più come abitazione ma per varie attività pastorali anche di soggetti diversi dalla parrocchia proprietaria (ma comunque sempre enti ecclesiastici o non commerciali, ad esempio un'associazione di fedeli non riconosciuta civilmente come ente ecclesiastico) non fosse più considerabile come pertinenza del fabbricato di culto, resterebbe sempre valida l'esenzione prevista dalla finale della lett. i dell'art. 7, in quanto le attività pastorali sono certamente "*attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222*".

Qualora, infine, ci fosse qualche dubbio sul fatto che specifiche realtà rientrino tra quelle di religione e di culto, resterebbe comunque la più ampia elencazione delle attività esentate contenuta nella stessa lett. i. In altre parole, è ben difficile che una casa canonica, a meno che perda del tutto il suo legame con la sfera religiosa (per es. se in essa si facessero attività di commercio o venisse affittata a privati per uso di abitazione o di ufficio), non sia per l'una o per l'altra fattispecie agevolativa, esente dall'ICI.

3.3 L'utilizzo da parte di un soggetto diverso dal proprietario

Si è già ricordato che il D.Lgs. 446/1997 ha riconosciuto una potestà regolamentare ai comuni in materia di ICI, in particolare – per quello che qui ci interessa – prevedendo la possibilità di limitare l'agevolazione di cui alla lett. i dell'art. 7 ai soli "*fabbricati*" (non più quindi a tutti gli "*immobili*") e solo se "*posseduti, oltre che utilizzati*" e non più se solo "*utilizzati*" dagli enti non commerciali per le attività elencate (cf. lett. c. 1, lett. c dell'art. 59). La C.M. 17 aprile 1998, n. 101/E - Dipartimento delle Entrate, che ha presentato alcune fattispecie di regolamento che possono essere assunti da parte dei co-

muni, ha suggerito, onde evitare ogni equivoco, di precisare il possesso, con evidente riferimento a quanto stabilito dall'art. 3 del D.Lgs. 504/1992, in questo modo: “*i fabbricati posseduti, a titolo di proprietà o di diritto reale di godimento od in qualità di locatario finanziario*”.

Il fatto stesso che la potestà regolamentare dei comuni possa esercitarsi limitando l'agevolazione prevista dalla lett. i, prova con chiarezza l'ampia portata di tale disposizione. Non si comprendono, quindi, in assenza appunto di specifici provvedimenti regolamentari in materia da parte dei comuni, i dubbi, le perplessità, le contestazioni circa il fatto che l'esenzione dall'ICI riguarda immobili “*utilizzati*” a qualsiasi titolo dagli enti non commerciali, purché per una delle attività tassativamente elencate nella lett. i dell'art.7.

Poco importa, pertanto, chi sia il *proprietario*: lo stesso ente non commerciale utilizzatore, un altro ente non commerciale, una società, una persona fisica. È vero che l'agevolazione va immediatamente a vantaggio del proprietario del bene, che, in mancanza della stessa, sarebbe tenuto a pagare l'imposta, ma è evidente che l'intento del legislatore – salva sempre diversa disposizione regolamentare a livello comunale – è quello non tanto di favorire un qualunque proprietario di immobili, ma il proprietario che mette a disposizione il proprio immobile per attività svolte da enti non commerciali che, per il loro alto contenuto sociale, si ritengono meritevoli di incoraggiamento e di concreta agevolazione⁴¹. Occorre tenere presente, tra l'altro, che anche qualora il proprietario non volesse mettere a disposizione gratuitamente, l'immobile, è probabile che la possibilità di non pagare l'ICI risulti un elemento significativo per diminuire l'ammontare del canone di locazione e, in tal modo, permettere agli enti non commerciali, e alle loro attività socialmente significative, di affacciarsi sul mercato immobiliare trovando immobili per le loro attività con costi alla loro portata. Non va poi dimenticato che l'esenzione riguarda solo l'ICI e non, invece, il reddito che il proprietario ricava dalla locazione dell'immobile, che è comunque soggetto alle imposte sui redditi.

Non ha neppure rilevanza il *titolo* con il quale l'immobile viene messo a disposizione dell'ente non commerciale per le sue attività: comodato, locazione, ecc., né la gratuità o meno della concessione. Molto chiara in proposito è la Circolare 14/438/S DC del 5 luglio 1993 (Ministero delle Finanze, Dipartimento Entrate Dir. Centr. Fiscalità Locale) che afferma: “*In particolare si*

⁴¹ Ci si troverebbe, quindi, di fronte a un meccanismo di incentivazione simile a quello che altre leggi riservano per “premiare” chi pone in essere comportamenti che il legislatore giudica socialmente significativi. Si pensi alle agevolazioni che spettano, a certe condizioni, ai datori di lavoro che assumono nuovi dipendenti o dipendenti appartenenti a particolari categorie. È evidente che chi ha immediata convenienza è il datore di lavoro, ma in realtà chi in maniera meno immediata ma altrettanto reale si avvantaggia è, per stare all'esempio, la persona che è facilitata a trovare lavoro e anche lo Stato che realizza un suo scopo sociale.

richiama l'attenzione sulla lettera i), in forza della quale sono esenti dall'imposta gli immobili, da chiunque posseduti⁴², i quali siano utilizzati dagli 'enti non commerciali' esclusivamente per lo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali ed altre espressamente indicate nella lettera i) medesima; di tal che, ad esempio, se lo Stato dà in locazione un proprio edificio ad una associazione, rivestente la natura di ente non commerciale secondo la nozione datane dall'art. 87 del testo unico delle imposte sui redditi, D.P.R. 22-12-1986, n. 917 e questo è utilizzato dall'associazione medesima esclusivamente per svolgersi un'attività assistenziale, siffatto edificio rimane esente dall'imposta, con conseguente beneficio dello Stato proprietario, indipendentemente dal concorrere o meno delle condizioni prescritte per l'applicazione dell'esenzione di cui alla lettera a)". In termini ancora più puntuali, si è espressa la Risoluzione ministeriale Agenzia Entr. Dir. Reg. Sicilia del 24 ottobre 2000: *"Perché si possa godere dell'esenzione prevista dall'art. 7 lett. i) del D.Lgs. n. 504/1992 è necessario che gli immobili siano direttamente utilizzati a qualsiasi titolo (proprietà, locazione, comodato, ecc.) da un ente non commerciale per l'esclusivo svolgimento negli stessi di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, di religione e di culto".*

3.4 La presenza di un reddito e la "commercialità" delle attività agevolate

Talvolta l'esenzione dell'ICI, invocata in forza della lett. i dell'art. 7, viene contestata per la presenza di un reddito. Ora se il reddito è quello che deriva al proprietario, diverso dall'ente non commerciale utilizzatore, in forza del titolo con cui ha messo a disposizione l'immobile, ciò comporterà – come appena sopra si è affermato – la soggezione dello stesso a imposta sui redditi, ma non anche la perdita dell'esenzione dall'ICI, che, come è noto, è un'imposta sul patrimonio immobiliare e non sul reddito (e ha quindi logiche diverse da quelle che regolamentano l'IRPEF e l'IRPEG).

Analogo discorso può essere fatto a proposito della presenza di un reddito derivante all'ente non commerciale utilizzatore dall'esercizio di una delle attività agevolate e circa la natura "commerciale" di esse. Tale reddito sarà soggetto – salvo il caso in cui l'ente sia una onlus e il reddito sia prodotto nell'esercizio di un'attività istituzionale o connessa – all'imposizione sul reddito, ma non avrà alcuna conseguenza sull'esenzione ICI (sia che l'ente utilizzatore sia anche il proprietario dell'immobile, sia che ne abbia solo l'utilizzo). Così pure l'attività, se da considerarsi come commerciale, dovrà essere esercitata adempiendo a tutta una serie di obblighi di natura fiscale e contabile. Pretendere l'assenza di un reddito e, prima ancora, di corrispetti-

⁴² Si noti che questo inciso conferma quanto appena sopra si è illustrato.

vi, nell'esercizio di una o più delle attività agevolate affinché sussista l'esenzione ICI, significa confondere – lo si è già affermato – un'imposta patrimoniale, quale è l'ICI, con le imposte sui redditi; vuol dire inoltre pretendere più di quanto il legislatore abbia richiesto e, anzi, andare contro il suo chiaro intento di agevolare delle attività che per loro natura si svolgono a fronte di corrispettivi e con tutte le caratteristiche della "commercialità". Si può, infatti, gestire continuativamente e con una dimensione significativa un'attività didattica, un'attività sanitaria, un'attività ricettiva, ecc. senza corrispettivi? senza specifica organizzazione? senza costi e ricavi?⁴³

Pare, inoltre, che si confonda l'assenza dello "scopo di lucro", che deve caratterizzare l'ente non commerciale, con l'assenza di "lucro". Può essere che l'esercizio quasi esclusivo di attività di natura commerciale possa portare a inficiare la natura non commerciale del soggetto utilizzatore degli immobili e, quindi, comporti la perdita dell'esenzione ICI, che in questo caso è esplicitamente legata alla caratterizzazione non commerciale dell'ente utilizzatore degli immobili. Non basta, però, la presenza di corrispettivi o di reddito: devono realizzarsi, invece, le precise condizioni richieste dalla normativa, come si è esposto al punto 2.3.

3.5 L'individuazione della destinazione

Un'ultima e "curiosa" interpretazione⁴⁴ tendente a limitare l'esenzione dell'ICI prevista dalla lett. i dell'art. 7 ha il suo punto di forza nel concetto di "destinati", riferito agli immobili utilizzati dall'ente non commerciale. La destinazione, richiesta affinché ci sia esenzione, deve avere come oggetto una delle attività elencate. Ma chi "destina" gli immobili a queste? Ovviamente il soggetto utilizzatore, con il fatto stesso appunto di utilizzarli per dette attività. In questo caso la destinazione coincide con l'effettivo utilizzo dell'immobile per una delle attività. Del resto, si è detto che la *ratio* della norma è il sostegno, attraverso il mezzo dell'agevolazione fiscale, di attività ritenute socialmente significative da parte del legislatore.

E se proprietario e utilizzatore sono soggetti diversi? Anche in questo caso la destinazione è data dal concreto – ancorché non necessariamente

⁴³ In questa logica non si comprende il senso della Risoluzione del 10 settembre 1996, n. 219/E/4/Q/A/5825, Dipartimento Entrate, Dir. Centr. fiscalità locale – già sopra citata –, che ha ritenuto non rientrante nel concetto di attività "ricettiva" quella "alberghiera", "essendo questa un'attività essenzialmente commerciale". Ora, a parte il netto contrasto con le disposizioni della legge-quadro sul turismo, non si capisce perché l'attività alberghiera dovrebbe essere più commerciale di quella sanitaria o di quella didattica... Certo che se un ente non commerciale esercitasse solo l'attività alberghiera, potrebbe essere molto probabile la perdita della sua (dell'ente) natura non commerciale; ma sarebbe lo stesso con riferimento ad altre attività elencate nella lett. i dell'art. 7, quali, appunto, quelle sanitarie e didattiche.

⁴⁴ Cf. Comm. Trib. I grado di Salerno del 28 novembre 1994, n. 885.

continuativo – esercizio di una delle attività indicate dalla lett. i dell'art. 7 da parte di un ente non commerciale al quale il proprietario abbia concesso, non importa a quale titolo, l'utilizzo dell'immobile. Ben strana perciò, per non dire del tutto infondata, l'interpretazione della norma che riservi l'atto del destinare al solo proprietario e che, nel caso questi abbia concesso l'immobile in locazione, ne deduca la sua destinazione "a locazione" e non invece all'attività per la quale l'ente non commerciale lo utilizza. L'insostenibilità della interpretazione è, tra l'altro, evidente se si considera che quando un soggetto proprietario concede a qualsiasi titolo un immobile a un ente non commerciale, sa benissimo per che cosa quest'ultimo lo utilizzerà e, anzi, ne indica sempre l'utilizzo nel contratto, talvolta persino condizionando esplicitamente il permanere di questo al mantenersi della destinazione pattuita.

L'AUTHORITY DEL TERZO SETTORE

Alberto Fedeli

Dopo una lunga attesa, l'“*Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale*” si accinge ad avviare i lavori, con l'insediamento del Presidente e dei suoi componenti, nominati lo scorso mese di dicembre con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri¹.

La genesi dell'Agenzia è stata alquanto travagliata: prevista ormai nel lontano 1996 dall'art. 3, cc. 190-193 della L. 23 dicembre 1996 n. 662 (modificata dall'art. 14 della Legge 13 maggio 1999, n. 133), è stata istituita quattro anni dopo con D.P.C.M. 26 settembre 2000 (con la fissazione della sede a Milano) e disciplinata, nelle sue attribuzioni, poteri e composizione, da un regolamento, approvato con D.P.C.M. 21 marzo 2001, n. 329 (d'ora in poi *Regolamento*)².

1. I SOGGETTI INTERESSATI

Nonostante la sua denominazione, all'Agenzia compete la vigilanza, il controllo, l'indirizzo e la promozione non solo sulle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) ma anche, come specifica il *Regolamento*, sul più vasto mondo degli enti non commerciali e delle organizzazioni operanti nel terzo settore, nozione questa peraltro alquanto indefinita, quantomeno sotto l'aspetto giuridico, e contrastata anche in ambito politico e sociologico³.

¹ Alla carica di Presidente dell'Agenzia è stato nominato il prof. *Luigi Ornaghi*, pro rettore dell'Università Cattolica di Milano, docente di Scienze politiche e Storia delle dottrine politiche. Sono stati poi nominati otto componenti: *Gian Paolo Barbetta*, docente di Economia Politica all'Università Cattolica di Milano; *Erminio Borloni*, vice presidente di Federmanagement e membro del Consiglio d'Amministrazione dell'ATM; *Stefania Fuscagni*, docente di Storia antica all'Università di Firenze, segretaria nazionale del Movimento per l'Europa popolare; *Arturo Iannacone*, segretario regionale del Centro Cristiano Democratico; *Stefania Mancini*, impegnata nella Fondazione italiana per il Volontariato; *Vera Slepov*, psicologa, assessore alla cultura e alle politiche sociali della Provincia di Padova; *Gianmaria Galimberti*, vicepresidente Banca CrediEuroNord; *Salvatore Pettinato*, avvocato tributarista, esperto di terzo settore. Ne restano da nominare due la cui designazione compete al Ministro dell'Economia e alla Conferenza Stato e regioni.

² Pubblicato in G.U. 17 agosto 2001, Serie Generale, n. 190.

³ E' auspicabile che l'Agenzia suggerisca criteri definitivi univoci, proponendo risposte legislative diversificate a fenomeni sociali quali il volontariato, l'associazionismo, la cooperazione sociale, l'impresa sociale, che, ancorché genericamente riconducibili al cd. terzo settore, si presentano come realtà diverse. Una definizione normativa di “terzo settore”, limitata tuttavia all'applicazione della disciplina degli affidamenti dei servizi sociali, è rinvenibile nell'art. 2 del

I principali soggetti vigilati e controllati dall'Agenzia sono comunque tutte quelle organizzazioni *non profit* soggette al D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, ossia:

- a) gli *enti non commerciali di tipo associativo* (associazioni o comitati, con o senza personalità giuridica), senza fini di lucro, i cui statuti (che possono essere stipulati per atto pubblico notarile o con semplice scrittura privata autenticata o registrata), hanno recepito le clausole previste dall'art. 4, c. 7, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 (*Disciplina dell'IVA*) e dall'art. 111, c. 4-*quinquies* del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (*T.U. delle Imposte sui redditi*), come modificati dall'art. 5, del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 (democraticità ed elettività degli organi sociali, disciplina uniforme del rapporto associativo, divieto di distribuzione degli utili, obbligo del rendiconto, devoluzione del patrimonio in caso di estinzione a favore di enti con finalità analoghe o a fini di utilità sociale, sentito l'organismo di controllo);
- b) le *organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus)*, ossia:
 - associazioni, comitati, fondazioni, società cooperative, con o senza personalità giuridica, che operano esclusivamente nei settori di attività indicati nell'art. 10, c. 1, lett. a, del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 (assistenza sociale e socio-sanitaria; assistenza sanitaria; beneficenza; istruzione; formazione; tutela e promozione dei beni storico-artistici; tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente; promozione della cultura e dell'arte; tutela dei diritti civili; ricerca scientifica di particolare interesse sociale). Tali soggetti devono rispettare gli ulteriori requisiti prescritti dallo stesso art. 10, e, in particolare, che l'attività sia diretta ad arrecare benefici a persone svantaggiate o a componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari⁴;

D.P.C.M. 30 marzo 2001 (*Atto di indirizzo e coordinamento sui sistemi di affidamento dei servizi alla persona ai sensi dell'art. 5 della L. 8 novembre 2000 n. 328*), il quale considera soggetti del terzo settore "*le organizzazioni di volontariato, le associazioni e gli enti di promozione sociale, gli organismi della cooperazione, le cooperative sociali, le fondazioni, gli enti di patronato, altri soggetti privati non a scopo di lucro*": su tale definizione, cf. LOPEZ, *L'affidamento dei servizi alla persona ai soggetti del terzi settore*, in questo fascicolo. In materia è comunque necessaria una riforma del titolo II, del libro I, del Codice civile sulle persone giuridiche (cf. in proposito l'interessante progetto di revisione elaborato dalla Commissione di studio presieduta dal prof. Luigi Rovelli, in D. CARUSI [a cura di], *Associazioni e fondazioni, Dal Codice civile alle riforme annunciate*, Milano, 2001, pp. 161 ss.).

⁴ Tale requisito non è richiesto nei casi in cui l'attività venga svolta nei settori dell'assistenza sociale e socio-sanitaria; della beneficenza; della tutela, promozione e valorizzazione dei beni storico-artistici; della tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente; della ricerca scientifica di particolare interesse sociale; della promozione della cultura e dell'arte, se sono riconosciuti apporti economici da parte dello Stato: in tali casi infatti la legge presume la sussistenza della finalità di solidarietà sociale (cf. art. 10, c. 4).

- gli *organismi di volontariato* di cui alla L. 11 agosto 1991, n. 266, iscritti negli appositi registri regionali⁵;
- le *organizzazioni non governative* riconosciute idonee ai sensi della L. 26 febbraio 1987, n. 49;
- le *cooperative sociali* di cui alla L. 8 novembre 1991, n. 381 e i loro consorzi⁶;
- gli *enti ecclesiastici* e gli *enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno*, limitatamente all'esercizio delle attività elencate nell'art. 10, del D.Lgs. n. 460/1997 (cd. *rami di attività Onlus*);
- gli enti senza fini di lucro che gestiscono *scuole paritarie*, e che sono in possesso dei requisiti di cui all'art. 10, del D.Lgs. n. 460/97 (cf. art. 1, c. 8, della Legge 10 marzo 2000, n. 62).

Tuttavia, come detto, l'Agenzia esercita la propria attività di promozione, vigilanza e controllo nei confronti di tutte le organizzazioni del terzo settore, ancorché non comprese nell'ambito di applicazione del D.Lgs. n. 460/1997, tra le quali si possono citare ad esempio: le *associazioni di promozione sociale*, disciplinate dalla L. 7 dicembre 2000 n. 383⁷; gli *enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno* e i circoli e le associazioni ad essi affiliati, ex art. 3, c. 6, lett. e), della L. 25 agosto 1991, n. 287; gli *enti di patronato*, ex decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 29 luglio 1947, n. 804; le fondazioni ed associazioni *ex Ipab*; eccetera. Senonché, nei confronti di queste (e altre) realtà del terzo settore le funzioni dell'Agenzia non sono ben definite, specie per quanto riguarda il controllo, che pare limitato solo alle organizzazioni soggette al D.Lgs. n. 460/1997.

2. LA CONFIGURAZIONE GIURIDICA E IL RUOLO DELL'AGENZIA

Il dibattito sorto sulla configurazione istituzionale dell'Agenzia e sulle sue attribuzioni ha posto in luce due posizioni: quella di chi voleva l'Agenzia come una *longa manus* del Ministero dell'economia e delle finanze, con un ruolo limitato al settore fiscale, e quella di chi spingeva per un organismo di indiriz-

⁵ Per la Lombardia, cf. L.R. 24 luglio 1993, n. 22.

⁶ Cf. per la Lombardia la L.R. 1 giugno 1993, n. 16.

⁷ La nuova disciplina risulta applicabile per le associazioni a carattere nazionale, essendo stato di recente istituito il registro nazionale (cf. D.M. 14 novembre 2001, n. 471, in G.U. 25 gennaio 2002, n. 21), e per quelle associazioni a carattere regionale le cui regioni hanno attuato la legge, istituendo i relativi registri regionali. Per la Lombardia occorrerà coordinare la L.R. 16 settembre 1996, n. 28 sull'associazionismo (che già prevedeva l'istituzione di registri provinciali e regionali delle associazioni) con la nuova disciplina delle associazioni di promozione sociale.

zo e promozione del terzo settore⁸. Si è tuttavia trattato, a parere di chi scrive, di una falsa alternativa, che ha trascurato quella vera: quella cioè tra un organismo forte e indipendente, nel quale il ruolo di sostegno e promozione degli enti *non profit* ben poteva convivere con un ruolo di controllo (e sanzionatorio) circa i requisiti soggettivi e l'ambito operativo al fine di "garantire il rispetto delle regole della concorrenza e del mercato dall'abuso dell'utilizzazione degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale"⁹, e un organismo debole di sola promozione, con ruolo di mera consulenza qualificata. Quest'ultima sembra essere stata la scelta del Governo, il quale, con il Regolamento di cui al D.P.C.M. 21 marzo 2001, n. 329, sembra aver sì optato per un organismo di sostegno del terzo settore piuttosto che per un "superagente" delle Finanze – e ciò è senz'altro positivo – ma nel far ciò, discostandosi dall'autorevole parere del Consiglio di Stato 28 febbraio 2001, n. 205¹⁰, ha indebolito, sotto l'aspetto sia istituzionale (dell'indipendenza) che funzionale (dei poteri), il ruolo dell'Agenzia.

Anzitutto l'Agenzia è configurata come un organismo che si affianca al Governo e non come vera e propria autorità amministrativa indipendente: essa è infatti posta sotto la vigilanza del Presidente del Consiglio dei Ministri (ad esso, e non al Parlamento, dovrà ogni anno trasmettere la relazione sull'attività svolta), del Ministro del lavoro e delle politiche sociali e del Ministro dell'economia e delle finanze. L'efficacia e l'autorevolezza è altresì intaccata dalla mancata previsione di cause di incompatibilità per i membri; dall'affidamento della loro nomina al Presidente del Consiglio dei Ministri (su proposta dei Ministri dell'economia e delle finanze, del lavoro e delle politiche sociali, e uno su proposta della Conferenza Stato-Regioni) invece che a figure *super partes* (ma si sarebbe potuto, quantomeno a livello di designazione, coinvolgere lo stesso mondo del *non profit*); dall'aver affidato al Presidente del Consiglio la determinazione dell'indennità di funzione invece che predeterminarla nel regolamento; dalla previsione di ben 10 componenti, oltre al Presidente, invece che 5 come suggerito dal Consiglio di Stato¹¹.

⁸ Cf. G. NEGRI, Commento a Cons. Stato, par. 28 febbraio 2001, n. 205, in *Terzo Settore*, 2001, n. 4, p. 24

⁹ Così il Consiglio di Stato, nel citato parere del 28 febbraio 2001. I giudici amministrativi tuttavia individuano nella tutela della concorrenza l'unica funzione dell'Agenzia, il che pare forse eccessivo. Senz'altro questo è un aspetto importante, dato che gli enti *non profit* nell'offerta dei servizi possono porsi in concorrenza con soggetti imprenditoriali, ma rispetto a questi ultimi godono di agevolazioni fiscali e sono scelti dagli enti pubblici per l'affidamento di servizi, se non esclusivamente, con preferenza rispetto alle imprese (cf. in proposito, il citato D.P.C.M. 30 marzo 2001 sull'affidamento dei servizi alla persona, in G.U. 14 agosto 2001, n. 188).

¹⁰ Pubblicato sulla rivista *Terzo Settore*, 2001, n. 4, pp. 20 ss.

¹¹ Nel citato parere del 28 febbraio 2001, il Consiglio di Stato ha censurato la pletoricità dei componenti dell'Agenzia, rilevando come organismi simili abbiano meno membri (ad es. l'Autorità per l'energia e il gas ha solo tre componenti, mentre quella Garante della concorrenza e del mercato ne ha solo cinque).

Sotto l'aspetto funzionale l'Agenzia non ha poteri sanzionatori né partecipa con l'espressione di pareri vincolanti ai procedimenti di declaratoria della decadenza dalle agevolazioni fiscali: tali poteri e procedimenti competono esclusivamente al Ministero dell'economia e delle finanze. L'Agenzia si limita solo a una eventuale attività di accertamento di violazioni in occasione dell'espletamento della sua attività di controllo (tale potere di accertamento appare dal *Regolamento* comunque non esclusivo ma concorrente con quello dell'Amministrazione Finanziaria).

3. LE ATTRIBUZIONI E I POTERI DELL'AGENZIA

All'Agenzia sono riconosciuti poteri di indirizzo, promozione, vigilanza e ispezione per la uniforme e corretta osservanza della disciplina legislativa e regolamentare riguardante le Onlus, gli enti non commerciali e il terzo settore. Potrà formulare osservazioni e proposte su tale normativa; promuovere iniziative di studio e ricerca; raccogliere dati e documenti; promuovere campagne promozionali e azioni di qualificazione di standard in materia di formazione e aggiornamento.

Di rilievo è l'attribuzione del potere di vigilare sull'attività di raccolta fondi e di sollecitazione della fede pubblica, allo scopo di assicurare la tutela da abusi e le pari opportunità di accesso ai mezzi di finanziamento.

L'Agenzia può inoltre segnalare alle autorità competenti casi nei quali norme di legge o di regolamento determinano distorsioni nell'attività delle organizzazioni, formulando proposte di indirizzo e di interpretazione; collaborare nella uniforme applicazione delle norme tributarie, formulando al Ministero dell'economia e delle finanze proposte su fattispecie concrete o astratte riguardanti il regime degli enti *non profit*; elaborare proposte sull'organizzazione dell'anagrafe unica delle Onlus, tenendo presente degli specifici criteri di iscrizione ai registri degli organismi di volontariato, delle cooperative sociali, delle organizzazioni non governative.

Infine si ribadisce il potere dell'Agenzia di rendere parere vincolante sulla devoluzione del patrimonio delle Onlus e degli enti non commerciali nei casi di loro scioglimento.

Nei rapporti con le pubbliche amministrazioni interessate, l'Agenzia può esprimere:

1. *pareri facoltativi, non vincolanti*, su richiesta delle singole Amministrazioni, in occasione dell'adozione di atti amministrativi che coinvolgono organizzazioni *non profit*;
2. *pareri obbligatori, ma non vincolanti* (nel senso che le autorità competenti sono obbligate a richiederli, ma non sono tenute a conformarsi ad essi) in relazione a:

- a) iniziative legislative e di rilevanza generale riguardanti la promozione, l'organizzazione e l'attività delle organizzazioni del terzo settore;
- b) individuazione delle categorie delle organizzazioni del terzo settore e degli enti cui destinare contributi pubblici;
- c) organizzazione dell'anagrafe unica delle Onlus, ex art. 11 del D.Lgs. n. 460/1997;
- d) tenuta dei registri e degli albi delle cooperative sociali, ex L. n. 381/1991¹²;
- e) riconoscimento delle organizzazioni non governative ex L. n. 49/1987;
- f) decadenza totale o parziale delle agevolazioni previste dal D.Lgs. n. 460/1997.

Nell'esercizio delle sue funzioni l'Agenzia corrisponde con tutte le Pubbliche Amministrazioni e gli enti di diritto pubblico, instaurando forme di collaborazione. Inoltre può promuovere indagini conoscitive e consultare le associazioni rappresentative degli interessi di settore delle Onlus, degli enti non commerciali e degli organismi del terzo settore riconosciute come parti sociali dal Governo¹³.

Nello svolgimento dell'istruttoria utile alla propria attività consultiva, di indirizzo e controllo, l'Agenzia ha un ampio potere conoscitivo e acquisitivo di notizie, informazioni, documenti, specie con riferimento allo svolgimento della funzione di tutela da abusi nella raccolta di fondi e nelle sollecitazione della fede pubblica attraverso l'impiego di mezzi di comunicazione.

Come detto, l'Agenzia non ha alcun potere sanzionatorio, limitandosi a comunicare agli organi competenti, le violazioni e le anomalie riscontrate in occasione dello svolgimento della propria attività di controllo e a trasmettere all'ufficio delle entrate competente il processo verbale delle violazioni constatate, anche ai fini dell'irrogazione delle sanzioni di cui all'art. 28 del D.Lgs. n. 460/1997¹⁴.

¹² Non è dato di capire il motivo per cui non si è previsto analogo parere obbligatorio per la tenuta dei registri delle organizzazioni di volontariato ex L. n. 266/1991 e delle associazioni di promozione sociale, ex L. n. 383/2000.

¹³ Non vengono indicati criteri oggettivi di rappresentatività o altri criteri volti a individuare tali associazioni: in sostanza un'associazione è rappresentativa del terzo settore se così decide il Governo!

¹⁴ L'art. 28 del D.Lgs. n. 460/1997 prevede sanzioni amministrative pecuniarie a carico dei legali rappresentanti e dei membri degli organi amministrativi di Onlus nel caso si avvalgono dei benefici fiscali in assenza dei requisiti di cui all'art. 10 (da € 1.032,91 a € 6.197,48); se omettono la comunicazione all'anagrafe unica delle Onlus entro 30 giorni dall'inizio delle attività di cui all'art. 10 (da € 103,29 a € 1032,91); se si utilizza la denominazione Onlus senza averne i requisiti (da € 309,87 a € 3098,74).

PIÙ CARO IL CONTRIBUTO INPS PER I CO.CO.CO.

Patrizia Clementi

Prosegue il graduale innalzamento dell'aliquota contributiva dovuta alla Gestione Separata INPS in relazione ai compensi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa, limitatamente ai soggetti privi di qualsiasi altra forma di copertura previdenziale.

L'aliquota, che era stata inizialmente fissata nella misura del 10%¹ per la generalità dei collaboratori coordinati e continuativi (ormai noti come "co.co.co."), venne successivamente diversificata. Con la legge finanziaria per il 1998², infatti, i collaboratori furono distinti in due categorie: quelli già dotati di una posizione contributiva³ e quelli per i quali l'iscrizione alla Gestione Separata costituiva l'unica copertura. Mentre per i primi l'aliquota restava invariata, per i secondi fu elevata al 12%⁴; fu inoltre stabilito che tale percentuale dovesse ulteriormente aumentare di mezzo punto ogni biennio, fino a raggiungere, il 19%. Nel 1999, con decorrenza per il biennio 2000-2001, ancora ad opera di una legge finanziaria⁵, l'incremento biennale fu portato da mezzo punto ad un punto percentuale, facendo passare così la misura dell'aliquota dal 12 al 13%. Per il *biennio 2002-2003*, perciò, il contributo viene innalzato al 14%.

Si ricorda che dal 1° gennaio 2001 sotto il profilo fiscale i compensi corrisposti ad entrambe le categorie di collaboratori, sono qualificati come *redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente* (la nuova disciplina è stata illustrata in *Ex lege 4-2000*, pagg. 36-39).

Si fa presente inoltre che con Risoluzione n. 36/E, datata 5 febbraio 2002, l'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale, in risposta ad una istanza di interpello ha precisato che i contratti di lavoro costituiti da rapporti collaborazione coordinata e continuativa e le quietanze relative ai corrispondenti emolumenti sono esenti dall'imposta di bollo (rispettivamente, degli articoli 25 e 26 della Tabella, Allegato B, D.P.R. 642/72).

¹ Cf. art. 2, c. 29 della L. 8 agosto 1995, n. 335.

² Cf. art. 59, c. 16 della L. 27 dicembre 1997, n. 449.

³ Si tratta dei lavoratori, sia dipendenti che autonomi, iscritti a forme di previdenza obbligatorie; dei titolari di pensioni dirette o di reversibilità a carico di forme di assicurazione obbligatoria; dei soggetti autorizzati prima del 1996 alla prosecuzione volontaria dei versamenti contributivi.

⁴ Compreso lo 0,5% destinato a coprire gli oneri relativi alla maternità, agli assegni al nucleo familiare e alla malattia in caso di degenza ospedaliera.

⁵ Cf. L. 23 dicembre 1999, n. 488, art. 51, cc. 1, 3, 4.

NUOVE AUTORIZZAZIONI PER TOMBOLE, LOTTERIE E PESCHE DI BENEFICENZA

Patrizia Clementi

Le *manifestazioni di sorte locali* – così vengono classificate le *tombole*, le *lotterie* e le *pesche o banchi di beneficenza* – che fino ad oggi sono disciplinate da un regio decreto legge emanato nel lontano 1938¹ e dal relativo Regolamento approvato con un regio decreto del 1940² e loro successive modificazioni stanno per essere assoggettate ad una nuova normativa. Il 12 aprile 2002, infatti, entrerà in vigore il Regolamento emanato con D.P.R. 26 ottobre 2001, n. 430³.

Il Regolamento, che era stato previsto dalla L. 449/97, doveva rivedere la disciplina delle manifestazioni di sorte locali, sulla base di tre sostanziali principi (art. 19, c. 4):

- a) *revisione dei requisiti, delle condizioni e delle modalità per lo svolgimento [...] delle manifestazioni di sorte locali, con particolare riguardo all'individuazione dei soggetti promotori, [...] alla natura dei premi, ai meccanismi e alle modalità di effettuazione, alle forme di controllo delle singole iniziative;*
- b) *abolizione dell'autorizzazione allo svolgimento [...] e definizione di di eventuali modalità di comunicazione preventiva [...] da parte dei promotori;*
- d) *attribuzione ai comuni del potere di vigilanza sullo svolgimento delle manifestazioni di sorte locali e alle prefetture del potere di vietarne lo svolgimento nei casi di mancanza dei requisiti e delle condizioni di cui alla lettera a)*".

Del provvedimento, che si occupa anche della nuova disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio, ci interessano quasi esclusivamente due articoli: l'art. 13 che identifica l'ambito applicativo delle disposizioni sulle manifestazione di sorte locali e l'art. 14 che detta gli adempimenti dei promotori e i controlli comunali e prefettizi.

1. SOGGETTI INTERESSATI

L'organizzazione di *"ogni sorta di lotteria, tombola e riffa o banco di beneficenza, nonché ogni altra manifestazione avente analoghe caratteristi-*

¹ Si tratta del R.D.L. 19 ottobre 1938, n. 1933, conv. L. 5 giugno 1939, n. 973, in particolare gli artt. dal 39 al 42-bis.

² E' il R.D. 25 luglio 1940, n. 1077, artt. 78-104.

³ Pubblicato sulla G.U. 13 dicembre 2001, n. 289.

che” è, in linea di massima, vietata. In deroga a tale generale divieto, possono essere consentite (art. 13, c. 1):

- “a) le lotterie, le tombole e le pesche o banchi di beneficenza promossi dai enti morali, associazioni e comitati senza fine di lucro, aventi scopi assistenziali culturali, ricreativi e sportivi disciplinati dagli art. 14 e seguenti del codice civile e dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale – Onlus [...], se dette manifestazioni sono necessarie per far fronte alle esigenze finanziarie degli enti stessi;
- b) le lotterie, le tombole e le pesche di beneficenza organizzate dai partiti o movimenti politici, purché svolte nell’ambito di manifestazioni locali organizzate dagli stessi. In caso di svolgimento al di fuori delle dette manifestazioni locali si applicano le disposizioni previste per i soggetti di cui alla lettera a);
- c) le tombole organizzate in ambito familiare e privato, organizzate per fini prettamente ludici”.

L’impostazione della nuova disciplina è in parte simile a quella precedente: ad un divieto generale si accompagna una deroga limitatamente ad una certa tipologia di soggetti. Questi ultimi, sono i medesimi di quelli previsti dal decreto del 1939 (letteralmente per quanto riguarda quelli della lettera a, sostanzialmente per quanto concerne i partiti politici, a cui sono stati aggiunti i “movimenti”). Suscita un po’ di sconcerto scoprire che sono ora consentite anche le tombole organizzate in ambito familiare (significa che in precedenza erano proibite?), mentre sarebbe utile poter sapere cosa intende il legislatore per “ambito privato”⁴.

La differenza rispetto alle disposizioni del 1939, limitatamente all’ipotesi che ci interessa (quella identificata dalla lettera a), è da non sottovalutare: le manifestazioni sono consentite a condizione che siano *necessarie a far fronte alle esigenze finanziarie* degli enti promotori. Circostanza che farebbe supporre, oltre alla previsione di un obbligo di dichiarazione circa la finalizzazione della raccolta (richiesta però solo per le lotterie e per le tombole: cf. art. 14, c. 7), anche quella di un successivo controllo dell’effettiva destinazione allo scopo dichiarato. Mentre, stranamente, nulla viene disposto a proposito della verifica della utilizzazione delle somme raccolte, l’esistenza di esigenze finanziarie cui far fronte con i proventi dell’iniziativa compare tra gli elementi che il Prefetto deve valutare (unitamente alla verifica del rispetto delle condizioni previste dal regolamento) al fine del possibile divieto di svolgimento delle manifestazioni (art. 14, c. 4).

⁴ Le tombole che si svolgono in “ambito privato” e che hanno solo uno scopo ludico non sono assoggettate ad adempimenti e controlli.

2. INIZIATIVE CONSENTITE

Le iniziative consentite sono identificate e definite dal secondo comma dell'art. 13, e precisamente:

- LOTTERIE, ovvero manifestazioni di sorte effettuate *“con la vendita di biglietti staccati da registri a matrice, concorrenti ad uno o più premi secondo l'ordine di estrazione [...] contrassegnati da serie e numerazione progressive”* (dalla definizione si evince chiaramente che rientrano in questa fattispecie anche le “sottoscrizioni a premi”);
- TOMBOLE, ovvero manifestazioni di sorte effettuate *“con l'utilizzo di cartelle 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”*;
- PESCHE O BANCHI DI BENEFICENZA, ovvero manifestazioni di sorte effettuate *“con vendita di biglietti, le quali, per la loro organizzazione non si prestano per la emissione di biglietti a matrice, una parte dei quali è abbinata ai premi in palio”*.

Si tratta, in sostanza, delle stesse iniziative identificate dall'art. 80 del Regolamento del 1940; identici sono anche i limiti imposti:

- per le *lotterie*, la vendita dei biglietti deve essere circoscritta al territorio della provincia e l'importo complessivo dei biglietti che possono emettersi non deve superare la somma di 51.645,69 euro (100 milioni di lire);
- per le *tombole*, la vendita delle cartelle deve essere limitata al comune in cui la tombola si estrae e ai comuni limitrofi e le cartelle devono essere contrassegnate da serie e numerazione progressiva; non vi sono limiti al numero delle cartelle che possono essere emesse per ogni tombola, ma i premi posti in palio non devono superare, complessivamente 12.911,42 euro (25 milioni di lire);
- per le *pesche* o i *banchi di beneficenza*, la vendita dei biglietti è limitata al territorio del comune dove si effettua la manifestazione e il ricavato non deve eccedere la somma di 51.645,69 euro (100 milioni di lire).

I premi delle lotterie e delle pesche possono essere costituite soltanto *servizi e beni mobili*, con esclusione di denaro, titoli pubblici e privati, valori bancari, carte di credito e metalli preziosi in verghe.

3. ADEMPIMENTI DEGLI ENTI PROMOTORI

Contrariamente a quanto previsto per il passato (richiesta di autorizzazione comunale o alla Direzione Regionale delle Entrate, a seconda dell'entità della manifestazione e delle sue caratteristiche), l'art. 14, c. 1, fa obbligo ai legali rappresentanti degli enti organizzatori di dare *comunicazione*

della manifestazione al Prefetto e al Sindaco. Alla comunicazione, che deve essere effettuata con almeno trenta giorni di anticipo rispetto allo svolgimento dell'iniziativa o all'estrazione dei premi, deve essere allegata specifica documentazione a seconda del tipo di manifestazione:

- per le *lotterie*, il regolamento nel quale sono indicati la quantità e la natura dei premi, la qualità e il prezzo dei biglietti da vendere, il luogo in cui vengono esposti i premi, il luogo e il tempo fissati per l'estrazione e la consegna dei premi ai vincitori;
- per le *tombole*:
 - 1) il regolamento con la specificazione dei premi e con l'indicazione del prezzo di ciascuna cartella;
 - 2) la documentazione comprovante l'avvenuto versamento della cauzione in misura pari al valore complessivo dei premi promessi, determinato in base al loro prezzo di acquisto o in mancanza al valore normale degli stessi. La cauzione è prestata a favore del comune nel cui territorio la tombola si estrae ed ha scadenza non inferiore a tre mesi dalla data di estrazione. La cauzione è prestata mediante deposito in denaro o in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, presso la Tesoreria provinciale o mediante fideiussione bancaria o assicurativa in bollo con autentica della firma del fideiussore;
- per le *pesche* o *banchi di beneficenza* è sufficiente indicare nella comunicazione il numero dei biglietti che si intende emettere ed il relativo prezzo.

Ammettiamo che ci è oscuro il motivo per cui è stata così penalizzata l'organizzazione di tombole (forse si teme che gli enti possano entrare in "concorrenza" con le "sale del bingo?"); appesantire in tal modo un'iniziativa così tradizionale e spesso scelta tra altre per il suo contenuto ricreativo non sembra molto ragionevole, né motivato.

Si tenga inoltre presente che non è più possibile stampare in proprio i biglietti e le cartelle relativi alle diverse manifestazioni; infatti *"la serie la numerazione progressiva dei biglietti e delle cartelle è indicata nella fattura di acquisto rilasciata dallo stampatore"*, dispone il c. 6 dell'art. 14.

4. CONTROLLI

Oltre alla possibilità che il Prefetto vieti lo svolgimento della manifestazione cui abbiamo già fatto cenno, l'art. 14 prescrive le forme e le modalità di controllo che spettano al comune e al Prefetto.

È previsto che l'estrazione della lotteria e della tombola siano portate a conoscenza del pubblico presso tutti i comuni interessati alla manifestazione. L'avviso deve contenere gli estremi della comunicazione fatta al Sindaco e al Prefetto, il programma della lotteria e della tombola, le finalità che

motivano lo svolgimento, la serie e la numerazione dei biglietti e delle cartelle messe in vendita.

È stata molto analiticamente normata la procedura che precede l'estrazione.

Per *lotterie e tombole* è necessario che un rappresentante dell'ente organizzatore provveda a ritirare tutti i registri, i biglietti o le cartelle rimaste invendute e verifichi che la serie e la numerazione dei registri corrispondano a quelle indicate nelle fatture di acquisto. Biglietti e cartelle non riconsegnati devono essere dichiarati nulli e di tale circostanza si deve dare atto al pubblico prima dell'estrazione che viene effettuata alla presenza di un incaricato del Sindaco. Tutte le operazioni vengono riassunte in un processo verbale del quale una copia va inviata al Prefetto ed un'altra consegnata all'incaricato del Sindaco.

Per le *pesche o banchi di beneficenza*, un responsabile dell'ente promotore deve controllare il numero dei biglietti venduti e procedere, alla presenza di un incaricato del Sindaco, alla chiusura delle operazioni; anche in questo caso occorre stilare un processo verbale, inviarne una copia al Prefetto e consegnarne una seconda all'incaricato del Sindaco.

Per quanto riguarda le sole tombole, l'ente organizzatore, entro trenta giorni dall'estrazione deve presentare all'incaricato del Sindaco la documentazione attestante l'avvenuta consegna dei premi ai vincitori, ottenendo in tal modo lo svincolo della cauzione. In caso di mancata consegna dei premi, la cauzione verrà incamerata dal comune.

5. SANZIONI

Il comma 5 dell'art. 19 della L. 449/97 ha aggiunto al R.D.L. 1933/38 l'art. 113-bis con il quale sono state inasprite le sanzioni previste in caso di inosservanza delle disposizioni previste per le manifestazioni di sorte locali. Le nuove sanzioni, che sono applicabili dalla data di entrata in vigore del nuovo Regolamento, possono essere riassunte come segue:

- sanzione amministrativa da 1.032,91 a 10.329,14 euro (da due a venti milioni di lire) in caso di svolgimento di manifestazioni al di fuori dei casi consentiti; la sanzione è ridotta alla metà nel caso in cui l'operazione sia circoscritta a poche persone e il premio risulti di scarso valore (cf. c. 1);
- sanzione amministrativa da 309,87 a 3.098,74 euro (da 600 mila a 6 milioni di lire) a carico di colui che, in qualsiasi modo reclamizza le manifestazioni non consentite; la sanzione è raddoppiata nel caso in cui la pubblicità venga effettuata tramite stampa o radio o televisione (cf. c. 3);
- sanzione amministrativa da 154,93 a 1.936,27 euro (da 300 mila a un 1.800.000 di lire) a carico del giocatore, compratore o sottoscrittore di biglietti, cartelle, numeri o altro relativi a manifestazioni non consentite.

L'INSTALLAZIONE DI IMPIANTI PER TELEFONIA MOBILE SU IMMOBILI PARROCCHIALI

Alberto Fedeli

Sul numero 4 del 2000 di *Ex Lege*¹ è stata pubblicata la Nota del Segretario generale della Conferenza Episcopale Italiana 4 dicembre 2000, prot. n. 1447/00, con la quale, recependo le conclusioni del Comitato per gli enti e i beni ecclesiastici – Sez. I, della CEI, si sono forniti orientamenti e indicazioni sulla questione dell'installazione di impianti per la telefonia cellulare sugli immobili di proprietà degli enti ecclesiastici, con particolare riferimento agli edifici di culto e relative pertinenze (è il caso frequente della richiesta di installazione di antenne sui campanili). Giova ricordare di seguito tali indicazioni.

⇒ **Per gli edifici di culto e relative pertinenze:**

si invita a rifiutare l'installazione di ripetitori per telefonia mobile e a procedere al loro smontaggio ove già installati, in quanto:

- a) un uso, sia pure parziale, dell'edificio di culto per scopi alieni dalla sua destinazione è contrario alla normativa canonica (cann. 1205 ss., spec. can. 1210 c.j.c.²) e potrebbe porre in discussione la permanenza della speciale tutela civile apprestata dall'art. 831, c. 2, c.c.³;
- b) l'installazione di tali impianti dietro percezione di compenso è un'attività produttiva di reddito (si tratta infatti di locazione), con conseguente rischio di perdita dell'esenzione fiscale riconosciuta all'edificio di culto in quanto considerato per presunzione legislativa non produttivo di reddito⁴;
- c) nella maggior parte dei casi l'edificio di culto è bene culturale tutelato, e pertanto deve essere salvaguardato da ogni rischio che ne possa compromettere l'integrità e che ne possa deturpare l'aspetto o pregiudicare la fruizione;

¹ Cf. la sezione *Documentazione*, pp. 108 ss..

² Can. 1210 c.j.c.: “*Nel luogo sacro sia consentito solo quanto serve all'esercizio e alla promozione del culto, della pietà, della religione, e vietata qualunque cosa sia aliena dalla santità del luogo. L'Ordinario, però, per modo d'atto può permettere altri usi, purché non contrari alla santità del luogo*”.

³ Art. 831, c. 2, c.c.: “*Gli edifici destinati all'esercizio pubblico del culto cattolico, anche se appartengono a privati, non possono essere sottratti alla loro destinazione neppure per effetto di alienazione, fino a che la destinazione stessa non sia cessata in conformità alle leggi che li riguardano [ossia quelle canoniche e concordatarie]*”.

⁴ Cf. art. 33 del D.P.R. n. 917/1986, secondo il quale, “*non si considerano produttivi di reddito, se non sono oggetto di locazione, le unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto...e loro pertinenze*”.

- d) vi sono poi ragioni connesse all'impatto ambientale e alla tutela della salute: anche se l'opinione scientifica al riguardo non è univoca, nel dubbio, adottando il principio della precauzione, è preferibile eliminare ogni rischio;
- e) infine, si rischia di perdere la piena disponibilità del bene (si pensi agli obblighi di permettere l'accesso al personale del gestore per la manutenzione e verifica dei ripetitori) e, data la natura di pubblico servizio della telefonia mobile, si profila difficoltoso, e comunque oneroso, rientrare nel possesso dell'immobile sia in caso di risoluzione anticipata sia in quello di mancato rinnovo del contratto⁵.

⇒ **Per gli altri immobili di proprietà di enti ecclesiastici:**

si segnala l'opportunità di evitare l'installazione presso strutture dove vi sia un soggiorno prolungato di categorie "a rischio" come bambini e anziani (oratori, scuole, case di riposo, ecc.) e si richiama la necessità in ogni caso di acquisire, per il gestore, le prescritte autorizzazioni amministrative e, per l'ente ecclesiastico, la licenza canonica, in quanto la concessione dell'installazione di un impianto per telefonia mobile su un bene immobile (costruzione o nudo terreno) si configura come locazione e dunque atto di straordinaria amministrazione, ai sensi del can. 1297 c.j.c. e della delibera CEI n. 38.

Dalla data di emanazione della citata nota ad oggi sono intervenute novità giurisprudenziali e legislative che hanno confermato le indicazioni della CEI.

Si segnala anzitutto l'*ordinanza 27 settembre 2001, n. 1299*, con la quale il *Tribunale Amministrativo Regionale per la Puglia, sez. I di Lecce*, ha respinto la domanda di un gestore di telefonia mobile volta alla sospensione cautelare dell'esecuzione del provvedimento del Comune di Ostuni, che aveva disposto l'annullamento dell'autorizzazione edilizia all'installazione di una stazione radio base sul campanile di una chiesa⁶.

⁵ L'orientamento della giurisprudenza di merito, in un caso simile (installazione di antenna radio), è nel senso di ritenere applicabile non solo la fattispecie tipica della locazione ma anche la disciplina vincolistica posta dagli artt. 27 ss. della L. n. 392/1978 (*legge sull'equo canone* ancora vigente per le locazioni ad uso non abitativo), "*attesa la natura imprenditoriale-commerciale dell'attività svolta dal conduttore*" (Pretura Milano, 30 maggio 1994, in *Foro it.* 1994, I, p. 3657). Come è noto tale disciplina prevede una durata di sei anni più sei e l'impossibilità di disdetta alla prima scadenza, se non ricorrono i motivi di cui all'art. 29 (non si ritengono invece applicabili le norme sull'indennità di avviamento, sulla prelazione e sul riscatto, non essendo un'attività che comporta contatti diretti con il pubblico).

⁶ Il testo integrale dell'ordinanza è pubblicato nella sezione *Documentazione*. L'ordinanza è un provvedimento incidentale al processo di merito, che decide un'istanza del ricorrente volta a sospendere cautelamente l'esecuzione del provvedimento impugnato, assumendo che dallo stesso gli derivi un pregiudizio grave e irreparabile nelle more del giudizio.

La decisione si fonda sulle seguenti considerazioni in diritto:

- a) l'autorità amministrativa competente al rilascio di provvedimenti amministrativi di assenso all'edificazione (concessioni e autorizzazioni edilizie, dichiarazione di inizio attività non seguita da provvedimento di diniego) deve verificare non solo il rispetto della normativa amministrativa (urbanistica, edilizia, ambientale, sanitaria, ecc.) ma anche di quella civile, accertando la presenza di un valido titolo che legittima il richiedente a disporre dell'area o del bene interessato all'intervento;
- b) nel caso di specie, il gestore era sprovvisto di tale titolo, in quanto la "dichiarazione di assenso" del parroco era invalida ai sensi dell'art. 18 della L. 20 maggio 1985, n. 222⁷, essendo priva dell'autorizzazione dell'Ordinario diocesano, richiesta dal can. 1210 c.j.c. per consentire validamente "altri usi" dei luoghi sacri.

Il principio espresso dal giudice amministrativo è di estremo interesse anche oltre la questione qui esaminata. Si afferma infatti l'applicabilità dell'art. 18 della L. n. 222/1985 (invalidità o inefficacia civile di un atto in assenza dei prescritti controlli canonici) non solo alle ipotesi negoziali che si concretano in atti di disposizione dei beni ecclesiastici di straordinaria amministrazione⁸, ma anche a quelle che incidono sull'uso di tali beni, qualora la loro utilizzazione è soggetta, ai sensi del codice di diritto canonico⁹, all'assenso dell'autorità ecclesiastica superiore, come nel caso dei luoghi sacri¹⁰, a fronte del quale il mero assenso del parroco¹¹ è "*titolo insufficiente, in quanto posto in essere da soggetto privo del potere di disporre e comunque assoggettato alla condizione di validità dell'efficacia rappresentata dall'assenso dell'Ordinario, unico legittimato a disporre dell'uso del bene sacro*"¹².

⁷ L'art. 18 dispone che "*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*".

⁸ Cf. i canoni in proposito disposti in particolare nel Libro V, *Beni temporali della chiesa* (spec. cann. 1267, § 2; 1277; 1281; 1288; 1290 ss.). Per una rassegna degli atti soggetti ad autorizzazione nella Diocesi di Milano, cf. Decreto Arcivescovile 25 luglio 2001, n. 2585, pubblicato come inserto in *Ex Lege*, 2001, n. 3.

⁹ Occorre soddisfare il requisito della conoscibilità da parte del terzo richiesto dall'art. 18, che si ha quando l'atto di controllo è previsto dal codice di diritto canonico: è il caso del consenso dell'Ordinario diocesano necessario a permettere un "altro uso" del luogo sacro, espressamente previsto dal can. 1210.

¹⁰ Ai sensi del can. 1205 c.j.c. "*sono luoghi sacri quelli che vengono destinati al culto divino o alla sepoltura dei fedeli mediante la dedicazione o la benedizione, a ciò prescritte dai libri liturgici*". Nella nozione vi rientrano le chiese (cf. can. 1214 ss.), gli oratori e cappelle private (cann. 1223 ss.), i santuari (cann. 1230 ss.); i cimiteri propri della Chiesa (cann. 1240 ss.).

¹¹ Normalmente l'assenso è espresso con la stipula del contratto di locazione con il gestore.

¹² Così il T.A.R. Puglia nelle motivazioni dell'ordinanza in commento.

In applicazione di tale principio, il Tribunale ha così giudicato che non si ha valido titolo, agli effetti sia civili che amministrativi (urbanistici, edilizi, ecc.), per installare un impianto per la telefonia cellulare su un edificio di culto o su una sua diretta pertinenza (il campanile) se non vi è l'assenso dell'Ordinario diocesano.

Sul fronte legislativo la novità più rilevante è l'emanazione della L. 22 febbraio 2001, n. 36 (*Legge quadro sulla protezione dalle esposizioni a campi elettrici, magnetici ed elettromagnetici*). Il provvedimento, recependo il principio di precauzione¹³, non si limita a prevedere il rispetto dei "limiti di esposizione"¹⁴, ma anche dei "valori di attenzione" e degli "obiettivi di qualità"¹⁵. Il "valore di attenzione" è definito come "il valore di campo elettrico, magnetico ed elettromagnetico, considerato come valore di immissione, che non deve essere superato negli ambienti abitativi, scolastici e nei luoghi adibiti a permanenze prolungate" (art. 3, c. 1, lett. c). Per chiarire che cosa si intenda per "permanenza prolungata" si ritiene che debba farsi ancora riferimento al D.P.C.M. 10 settembre 1998, n. 381 (*Regolamento recante norme per la determinazione dei tetti di radiofrequenza compatibili con la salute umana*) – tuttora applicabile fino all'emanazione dei nuovi regolamenti previsti dalla legge quadro –, il quale, all'art. 4, c. 2, prescrive le "misure di cautela" (che corrispondono ai "valori di attenzione") "in corrispondenza di edifici adibiti a permanenze non inferiori a quattro ore". Tale normativa può interessare la maggior parte delle strutture degli enti ecclesiastici, in specie parrocchiali, dove la permanenza di persone, a volte prolungata, è la norma (chiese, oratori, uffici parrocchiali, ecc.). La legge prevede inoltre "misure specifiche" a tutela dell'ambiente e del paesaggio relative alle caratteristiche tecniche e alla localizzazione di impianti di telefonia mobile, da individuarsi con regolamento governativo. A loro volta le regioni dovranno, tra l'altro, disciplinare le funzioni relative all'individuazione dei siti degli impianti per telefonia mobile nonché le modalità per il rilascio delle autorizzazioni all'installazione di tali impianti (art. 8, cc. 1-3). I comuni invece svolgeranno le relative funzioni amministrative e potranno altresì adottare uno specifico regolamento "per assicurare il corret-

¹³ È principio di derivazione europea, posto dall' art. 174 del Trattato dell'Unione, secondo il quale: "La politica della Comunità in materia ambientale mira a un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni della Comunità. Essa è fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio 'chi inquina paga'".

¹⁴ Il "limite di esposizione" è definito come "valore di campo elettrico, magnetico ed elettromagnetico, considerato come valore di immissione, definito ai fini della tutela della salute da effetti acuti, che non deve essere superato in alcuna condizione di esposizione della popolazione e dei lavoratori" (art. 3, c. 1, lett. b).

¹⁵ Gli obiettivi di qualità sono: "i criteri localizzativi, gli standard urbanistici, le prescrizioni e le incentivazioni per l'utilizzo delle migliori tecnologie disponibili, indicati dalla leggi regionali" nonché "i valori di campo elettrico, magnetico ed elettromagnetico definiti dallo Stato...ai fini della progressiva miticizzazione dell'esposizione ai campi medesimi" (art. 3, c. 1, lett. d).

to insediamento urbanistico e territoriale degli impianti e minimizzare l'esposizione della popolazione ai campi elettromagnetici" (art. 8, c. 6).

La Regione Lombardia è intervenuta sulla materia con la L.R. 11 maggio 2001, n. 11. Rispetto alla legge quadro la normativa lombarda appare molto più "tollerante" proprio rispetto agli impianti per la telefonia cellulare. Il trattamento di favore, che si concreta nella non applicabilità agli *"impianti radio base per la telefonia mobile di potenza totale ai connettori di antenna non superiore a 300 W"* della specifica regolamentazione urbanistica comunale in materia di localizzazione di aree per gli impianti produttivi di campi elettromagnetici, viene giustificata dall'art. 4, c. 7, in considerazione delle *"caratteristiche tecniche delle reti per la telefonia mobile"* e della *"natura di pubblico servizio dell'attività svolta, che motivano una diffusione capillare delle stazioni impiegate a tale scopo"*. Si prevede in ogni caso l'obbligo di comunicazione (è nella sostanza una denuncia di inizio attività) al Sindaco e all'Agenzia Regionale per la protezione dell'ambiente (ARPA) trenta giorni prima dell'attivazione, se si tratta di *"esercizio di impianti di potenza al connettore di antenna non superiore a 7 W"* e di *"esercizio di reti microcellulari di telecomunicazione"* (art. 6); negli altri casi, gli impianti sono soggetti ad autorizzazione comunale, previa acquisizione del parere dell'ARPA (cf. art. 7). Nell'ipotesi invece di *"impianti mobili di telefonia mobile"* è sufficiente una comunicazione al comune 45 giorni prima della loro collocazione, corredata dal parere favorevole dell'ARPA e dell'ASL: in tal caso il comune può chiedere al gestore una diversa collocazione (cf. art. 8).

Di rilevante interesse per le strutture degli enti ecclesiastici e, in specie parrocchiali, è il disposto dell'art. 4, c. 8, che così recita. *"È comunque vietata l'installazione di impianti per le telecomunicazioni [compresi gli impianti radiobase per la telefonia mobile] e per la radiotelevisione in corrispondenza di asili, edifici scolastici nonché strutture di accoglienza socio-assistenziali, ospedali, carceri, oratori, parco giochi, orfanotrofi e strutture similari, e relative pertinenze, che ospitano soggetti minorenni"*.

Si tenga presente che la legge quadro n. 36/2001 e la L.R. n. 11/2001 disciplinano solo gli aspetti concernenti la salute, la sicurezza e l'ambiente. Restano salvi gli aspetti edilizi e urbanistici che sono disciplinati da altre disposizioni. Ne deriva che l'autorizzazione o la comunicazione prevista dalle citate leggi per la collocazione dell'impianto di telefonia cellulare non sostituisce ma si aggiunge alla concessione o autorizzazione o denuncia di inizio attività (c.d. d.i.a.) edilizia. Tuttavia la recente normativa regionale, e ora anche statale, ha reso residuali le ipotesi in cui si richiede la concessione edilizia, rendendo la d.i.a. la regola¹⁶.

¹⁶ Per la Lombardia cf. l'art. 4 della L.R. 19 novembre 1999, n. 22 che ha esteso la d.i.a. ben oltre l'ambito previsto dalla normativa nazionale (ossia l'art. 4 della L. 4 dicembre 1993, n. 493, come modificato dall'art. 2, c. 60, della L. n. 662/1996: ora la relativa disciplina è stata recepita

In conclusione, nonostante alcuni elementi di “liberalizzazione” introdotti soprattutto dalla normativa regionale, l’utilizzo degli immobili di proprietà degli enti ecclesiastici per l’installazione di impianti di telefonia mobile:

- è vietato se in essi si ospitano soggetti minorenni (asili, scuole, oratori, ecc., cf. art. 4, c. 8, L.R. n. 11/2001);
- è limitato al rispetto dei valori di attenzione (oltre che ai limiti di emissione), se sono adibiti a permanenze prolungate di persone (cf. art. 3, c. 1, lett. c, della L. n. 36/2001), superiori alle quattro ore (cf. art. 4, c. 2, D.P.C.M., n. 381/1998).

Tuttavia, se si tratta di edifici di culto e delle immediate pertinenze (es. campanili) l’installazione di tali impianti è da evitare per le ragioni esposte dalla citata nota della CEI.

ta dagli artt. 22 e 23 del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, Testo Unico dell’Edilizia), ricomprendendovi, per quanto qui ci interessa, anche *“l’installazione di torri e tralicci per impianti radio-ricetrasmittenti e di ripetitori per i servizi di telecomunicazione”* (cf. All. A alla Delibera della Giunta Regionale 25 settembre 1998, n. 6/38573, richiamata dall’art. 4, c. 3, della L.R. n. 22/1999, che ha introdotto la cd. “super-dia”). La disciplina lombarda sta per essere adottata anche a livello nazionale, quando sarà esercitata la delega conferita dall’art. 1, c. 6, della L. 21 dicembre 2001, n. 443 (si prevede la sottoposizione a d.i.a. di tutti gli interventi ora sottoposti a concessione edilizia, se sono specificamente disciplinati da piani attuativi comunali, nonché delle ristrutturazioni edilizie – comprese le demolizioni e ricostruzioni –, i sopralzi, le addizioni, gli ampliamenti e le nuove edificazioni in diretta esecuzione di strumenti urbanistici di dettaglio).

L’AFFIDAMENTO DEI SERVIZI AI SOGGETTI DEL TERZO SETTORE

Aldo Lopez

1. DAL MONOPOLIO PUBBLICO ALLA PRIVATIZZAZIONE DEI COMPITI: IL RUOLO DEL PRIVATO SOCIALE

Il presente scritto intende affrontare un argomento che lo stesso legislatore ha considerato tra i “*principi generali*” della legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali di cui alla L. 8 novembre 2000, n. 328¹ e cioè i sistemi di affidamento dei servizi “*previsti dalla presente legge*” ai soggetti operanti nel terzo settore.

La recente normativa prevede che “*alla gestione e all’offerta dei servizi provvedono soggetti pubblici nonché, in qualità di soggetti attivi nella progettazione e nella realizzazione concertata degli interventi, organismi non lucrativi di utilità sociale, organismi della cooperazione, organizzazioni di volontariato, associazioni o enti di promozione sociale, fondazioni, enti di patronato e altri soggetti privati*” (art. 1, c. 4, della L. n. 328 del 2000).

Si tratta di affermazioni di assoluto interesse: la gestione e l’offerta dei servizi sociali non è più di monopolio della sfera pubblica e la “privatizzazione” non riguarda solo la concreta erogazione del servizio, ma la stessa gestione complessiva dello stesso. In altre parole non si tratta di una diminuzione di compiti “pubblici” – anzi la stessa legge ha proprio lo scopo di assicurare un “*sistema integrato di interventi e servizi sociali*” ancora più ampio e adeguato di quello fino ad oggi offerto nel nostro Paese – ma di un “alleggerimento” dello Stato nei compiti di amministrazione diretta per aprirsi a contributi di soggetti provenienti dall’ampia sfera privata.

Per cui la tendenza di lungo periodo, che per quasi due secoli ha spinto la forza espansiva del pubblico, sembra definitivamente arrestarsi anche nel settore dei servizi sociali, mentre si impone una diversa dinamica che vede il passaggio di compiti dalla esclusiva responsabilità pubblica a quella *anche* del privato sociale.

Non solo: tale processo di esternalizzazione si indirizza in modo preferenziale verso i soggetti del privato sociale, riconoscendo espressamente a tali soggetti un ruolo in termini di co-progettazione e di protagonisti nella gestione dei servizi.

¹ Per uno sguardo storico e sistemico della L. n. 328 del 2000 si rinvia a: C.M. MOZZANICA, *Legge quadro per la realizzazione dei servizi sociali*, in *Ex Lege*, n. 4/2000, pp. 76 e ss.

2. LE FUNZIONI REGOLATIVE DELL'AUTORITÀ PUBBLICA

Il restringersi della sfera di amministrazione diretta non significa la scomparsa della sfera pubblica in quanto tale. Infatti la diminuzione dei compiti di amministrazione diretta e la loro assunzione da parte di soggetti privati, comporta reciprocamente, una crescita delle funzioni regolative dell'autorità pubblica. Alla responsabilità di erogazione, sia nella fase della gestione che in quella dell'offerta, si sostituisce una responsabilità *prevalentemente* di controllo e di garanzia.

L'ente pubblico da "prestatore" si converte, quindi, in "aggiudicatore" o "compratore" nel senso che affida ad un terzo – estraneo alla propria organizzazione – il compito di eseguire per la comunità degli utenti determinate prestazioni e compensa economicamente tale attività secondo l'offerta presentata dallo stesso soggetto privato.

L'art. 5 della L. n. 328 dispone testualmente che *"ai fini dell'affidamento dei servizi previsti dalla presente legge, gli enti pubblici, fermo restando quanto stabilito dall'art. 11², promuovono azioni per favorire la trasparenza e la semplificazione amministrativa nonché il ricorso a forme di aggiudicazione o negoziali che consentano ai soggetti operanti nel terzo settore la piena espressione della progettualità, avvalendosi di analisi e di verifiche che tengano conto della qualità e delle caratteristiche delle prestazioni offerte e della qualificazione del personale"* (c. 2).

Le modalità di scelta del soggetto contraente, all'interno del variegato mondo del privato sociale, deve avvenire attraverso un procedimento che garantisca una adeguata rilevanza sia alla *"progettualità"* di ciascun soggetto ovvero la peculiare capacità di personalizzare il servizio attraverso un'attenzione globale al soggetto e al bisogno di cui è portatore e, contemporaneamente, sia alla *"qualità"* della prestazione erogata.

È stato, infatti, sottolineato che *"a livello intersoggettivo i servizi erogati dal terzo settore sembrano incentivare uno stile di community care che mette al centro la relazione tra soggetto e ambito territoriale e sociale di appartenenza/di riferimento, seppur emergano tra i diversi attori di terzo settore intensità e modalità differenti per diffondere lo stile comunitario"*³.

Quindi anche se la scelta del contraente deve avvenire mediante una gara (sia pure diversamente caratterizzata a seconda che si tratti di asta pubblica, di licitazione privata, di appalto-concorso o di trattativa privata⁴), il metodo di

² Tale norma disciplina il sistema di *"autorizzazione e accreditamento"* riguardo *"i servizi e le strutture a circolo residenziale e semiresidenziale"*.

³ G. Rossi, *I servizi alla persona in Italia: risorse, obiettivi, norme e cultura*, in AA.VV. a cura di P. Donati, *Lo Stato sociale in Italia. Bilanci e prospettive*, Milano, 1999, p. 208.

⁴ Sui diversi metodi di preselezione del contraente si rinvia a: P. LO GIUDICE, *L'aggiudicazione nell'appalto pubblico di servizi: procedure e criteri*, in *I TAR*, 1999, II, pp.13 e ss. Per un sguardo globale sugli appalti di servizi, da ultimo: S. BANDINI ZANIGNI, *Gli appalti pubblici di forniture e servizi*, Milano, 2001.

selezione del contraente non deve porre in secondo piano la peculiarità del servizio alla persona tra i vari servizi sociali.

3. I SISTEMI DI AFFIDAMENTO DEI SERVIZI ALLA PERSONA

Sempre in base all'art. 5, le regioni sono tenute ad intervenire *“sulla base di un atto di indirizzo e coordinamento del Governo”* adottando *“specifici indirizzi per regolamentare i rapporti tra enti locali e terzo settore, con particolare riferimento ai sistemi di affidamento dei servizi alla persona”* (c. 3), nonché a disciplinare *“sulla base dei principi della presente legge e degli indirizzi assunti con le modalità previste al comma 3, le modalità per valorizzare l'apporto del volontariato nell'erogazione dei servizi”* (c. 4).

Con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri (D.P.C.M. 30 marzo 2001⁵) è stato adottato l'atto di indirizzo e coordinamento del Governo previsto nel citato art. 5 della legge quadro.

Con tale atto, in primo luogo viene data una definizione di *“soggetti del terzo settore”* che sono *“le organizzazioni di volontariato, le associazioni e gli enti di promozione sociale, gli organismi della cooperazione, le cooperative sociali, le fondazioni, gli enti di patronato e gli altri soggetti privati non a scopo di lucro”* (art. 2).

Si tratta evidentemente di una definizione *“aperta”* in quanto l'atto di indirizzo e coordinamento non precisa ulteriormente che cosa debba intendersi per *“altri soggetti privati non a scopo di lucro”*. D'altra parte né la dottrina (civilistica, tributaria ed amministrativista), né la giurisprudenza sono ancora giunti ad una definizione di soggetti operanti nel terzo settore più puntuale di quella del presente atto. Anzi deve essere apprezzato il tentativo di inquadrare la categoria ai fini dell'azione amministrativa, senza *“cristallizzare”* un fenomeno tuttora *in progress* e frutto di forte motivazione, atipicità o, se si preferisce, di spontaneità.

Tali soggetti possono contrattare con la Pubblica Amministrazione. Il soggetto pubblico, quindi, può *“acquistare servizi o interventi organizzati”* o *“affidare l'erogazione dei servizi”* ai predetti soggetti del terzo settore a condizione che superino una *“selezione”* in cui siano valutati sia *“la formazione, la qualificazione e l'esperienza professionale degli operatori coinvolti”* sia *“l'esperienza maturata nei settori e nei servizi di riferimento”* (art. 4, c. 1).

Infatti, oggetto dell'acquisto o dell'affidamento *“deve essere l'organizzazione complessiva del servizio o della prestazione con assoluta esclusione delle mere prestazioni di mano d'opera”*. Tale affermazione ha una du-

⁵ In G.U. 14 agosto 2001, n.188.

plice valenza. Da un lato si vuole evitare che il soggetto sia un mero intermediatore di manodopera per l'Amministrazione che, in luogo di procedere con autonoma organizzazione e personale (c.d. servizi in economia), utilizzi la propria organizzazione e il personale fornito da altro soggetto. Dall'altro la norma esige che il soggetto non sia un mero "simulacro" di organizzazione e quindi privo di capacità organizzativa ed assunzione di responsabilità.

Tanto nel caso della selezione dei soggetti fornitori per "*l'acquisto da parte dei comuni dei servizi ed interventi organizzati dai soggetti del terzo settore*" (art. 5) che per "*affidamento dei servizi da parte della pubblica amministrazione*" (art. 6) la direttiva stabilisce che ciò debba avvenire in base a criteri di aggiudicazione propri dell'offerta economicamente più vantaggiosa "*tenuto conto delle normative nazionali e comunitarie che disciplinano le procedure di affidamento dei servizi da parte della pubblica amministrazione*". Viceversa è fatto espresso divieto di utilizzare nell'affidamento dei servizi "*il metodo del massimo ribasso*" (art. 4, u.c.).

La normativa, quindi, non impone un preciso metodo di scelta del contraente (ad. es. licitazione privata o appalto-concorso), invece richiede un preciso metodo di valutazione delle offerte, quello dell'offerta economicamente più vantaggiosa e vieta quello del massimo ribasso. Con il criterio del prezzo più basso, infatti, è sufficiente procedere ad una comparazione quantitativa del prezzo delle offerte, per scegliere quella che, matematicamente, si presenta minore. Tale metodo inibisce la valutazione di qualunque altro elemento, come la progettualità e la qualità dell'offerta, che non comporti immediatamente una valorizzazione di carattere economico.

Il sistema di aggiudicazione detto dell'offerta economicamente più vantaggiosa ha invece la caratteristica che, ai fini della valutazione complessiva dell'offerta, occorre tener conto del fatto che l'aspetto economico rappresenta solo uno degli elementi di valutazione per la scelta del contraente, mentre assumono un rilievo preponderante le caratteristiche "tecniche" dell'offerta, valutate in base ai criteri obiettivi indicati dall'Amministrazione nel bando o nella lettera d'invito⁶.

Ciò significa anzitutto che l'Amministrazione deve individuare con precisione i criteri in base ai quali intende affidare il servizio e, soprattutto, che tali criteri – come la giurisprudenza ritiene ormai pacificamente⁷ – siano indicati chiaramente nel bando o nella lettera d'invito a tutela delle esigenze di imparzialità e trasparenza, oltreché di completezza e logicità. Si tratta evidentemente di principi indefettibili affinché i soggetti partecipanti alla proce-

⁶ Così: D. SCICOLONE, *Valutazione tecnica delle offerte e limiti al sindacato giurisdizionale*, in *I TAR*, 2001, II, p. 478, ma anche: S. BANDINI ZANIGNI, *Op. cit.*, pp. 284 e ss.

⁷ Tra le tante decisioni: T.A.R. Lombardia, Milano, sez. II, 16 dicembre 1992, n. 777, in *I TAR*, 1993, I, p. 467; Cons. St., sez. VI, 14 dicembre 1991, in *Cons. Stato*, 1991, I, p. 1847.

dura di affidamento siano posti in grado di presentare un'offerta conforme all'interesse perseguito dall'Amministrazione.

Quindi la valutazione, in una procedura impostata sull'offerta economicamente più vantaggiosa, implica un giudizio sulla *validità* e sull'*idoneità* delle soluzioni proposte dai soggetti partecipanti tale per cui l'attribuzione del relativo punteggio non può avvenire in base ad un criterio automatico – certamente possibile, viceversa, per quegli elementi (come ad esempio il prezzo o i tempi di esecuzione) che, per loro natura, si prestano ad essere ricondotti a parametri aritmetici – ma dovrà essere il risultato del *giudizio complessivo* riferito all'insieme delle soluzioni prospettate dai soggetti concorrenti.

Detto altrimenti, solo mediante l'utilizzo di tale ultimo criterio gli elementi di "qualità" presenti nelle offerte dei partecipanti possono venire premiati e valorizzati, mentre quello riferito al massimo ribasso spingono i soggetti ad "economizzare" (e quindi rendere più conveniente) la propria offerta a danno di quegli elementi (che inevitabilmente si traducono in costi) che, invece, risultano necessari nell'espletamento di un servizio che voglia ispirarsi ad uno stile personalistico e comunitario.

Va comunque precisato che i giudizi di merito sui singoli elementi dell'offerta (ad es. preparazione del personale) non sono frutto di pura arbitrarietà, ma vengano tradotti in *coefficienti numerici* (ad. es. un punteggio per la frequentazione di corsi di formazione, un altro per l'esperienza maturata sul campo, ecc.) per cui la somma di tutti i punteggi relativi ad ogni singolo elemento dell'offerta – come individuate nel bando o nella lettera d'invito con annesso capitolato d'oneri – costituisce la misura dell'apprezzamento complessivo dell'offerta medesima.

L'Amministrazione aggiudicatrice dispone comunque (ed inevitabilmente) di un *potere discrezionale* che viene espresso con l'attribuzione dei vari punteggi in ordine alla valutazione, e quindi, nella comparazione dei singoli elementi delle singole offerte, per cui l'offerta vincitrice sarà quella che ha ottenuto il *maggior punteggio* della graduatoria delle offerte presentate.

È possibile concludere che le indicazioni provenienti dall'atto di indirizzo e coordinamento appaiono adeguate a garantire all'azione amministrativa un sufficiente spazio di valutazione discrezionale tra i vari soggetti offerenti e, contemporaneamente, la necessità che tale valutazione sia comunque agganciata a criteri che assicurino la vittoria (e quindi la stipula del contratto di acquisto o di fornitura del servizio) all'offerta migliore. Adesso bisognerà verificare come le Regioni attueranno queste indicazioni e quale spazio sarà dato a tutti quegli elementi che magari non garantiscono un risparmio di spesa, ma certamente migliorano la qualità della prestazione.

LE SUCCESSIONI E IL TESTAMENTO

Davide Quaglia

È esperienza comune per molti parroci e sacerdoti essere oggetto, come persone di fiducia, di richieste volte ad ottenere indicazioni sulle modalità per redigere un valido testamento, spesso con l'intendimento del richiedente di beneficiare la parrocchia.

Inoltre nell'ordinamento canonico vi è l'obbligo per i religiosi di fare testamento (cf. can. 668 c.j.c.); analogo obbligo è previsto nella diocesi ambrosiana per i parroci, i quali sono tenuti a consegnare copia del testamento presso la Curia arcivescovile entro un anno dalla nomina a parroco, al fine di distinguere l'amministrazione dei beni personali da quelli parrocchiali (cf. cost. 345, Sinodo diocesano 47^o1).

Si ritiene pertanto utile illustrare sommariamente con questa nota le regole della successione *mortis causa* e in particolare di quella testamentaria.

1. NOZIONE

La successione *mortis causa* rappresenta il passaggio della titolarità di uno o più rapporti patrimoniali da un soggetto ad un altro, a seguito della morte del primo.

Si parla di *successione a titolo universale*, o *eredità*, qualora il successore subentri in tutti i rapporti patrimoniali attivi e passivi trasmessi dal *de cuius*²; si definisce, invece, *successione a titolo particolare*, o *legato*, l'ipotesi in cui un soggetto succede solo in uno o più diritti determinati, normalmente la proprietà di un bene mobile o immobile determinato o di altro diritto reale specifico, ad es. usufrutto, abitazione, eccetera.

¹ Cf. anche cost. 497 § 4, Sinodo 47°: "il presbitero senta il dovere di fare testamento in spirito di povertà e carità, sia per esercitare una giusta libertà dai beni di questo mondo, sia per adempiere a obblighi di giustizia. I parroci, in specie, ritengano impegno spirituale osservare le disposizioni diocesane circa il deposito del testamento presso la curia". Si veda inoltre l'istruzione in materia amministrativa della C.E.I., n. 36: "Una particolare attenzione dovrebbe essere riservata dai sacerdoti, nelle loro ultime volontà, al seminario, all'istituto diocesano per il sostentamento del clero, alla diocesi per il fondo diocesano di solidarietà per i sacerdoti anziani e malati".

² È questo il termine tecnico-giuridico per indicare il defunto.

2. I TIPI DI SUCCESSIONE

La facoltà di disporre dei propri beni dopo la morte si sostanzia con la possibilità riconosciuta dalla legge di redigere il testamento, l'unico atto considerato idoneo a tale scopo: si apre, in questo caso, la *successione testamentaria* (artt. 587 c.c. e segg.).

Nella contraria ipotesi in cui nulla sia stato predisposto volontariamente, il nostro ordinamento viene in soccorso con una serie di norme relative alla cosiddetta *successione legittima* (artt. 565 c.c. e segg.), definita in tal modo proprio perché stabilita dalla legge: è la legge cioè che determina chi tra i parenti è chiamato all'eredità e in che proporzione.

Nel caso di successione testamentaria, il testatore non può decidere interamente della sorte dei suoi beni, in quanto il codice civile (artt. 536 c.c. e segg.) impone dei limiti, riservando ad alcuni soggetti, legati al defunto da uno stretto vincolo familiare, una quota di eredità anche contro l'espressa volontà del *de cuius*; in tale ipotesi si parla di *successione necessaria* (cf. Tabella).

La casistica delle disposizioni testamentarie è quanto mai varia. Il testamento può limitarsi alla nomina di uno o più eredi; vi può essere la disposizione di legati, accanto alla nomina di eredi; può capitare che il testatore disponga solo legati (in tal caso per determinare l'erede o gli eredi si applicheranno le regole della successione legittima); eccetera.

È consigliabile che si utilizzino espressioni chiare e univoche, precisando in particolare se si intende istituire un erede o disporre un legato. A tal proposito si devono tener presente i principi posti dall'art. 588 c.c., secondo il quale le espressioni o denominazioni utilizzate dal testatore non sono indici sufficienti per individuarne la reale volontà, dovendosi far riferimento al contenuto delle disposizioni testamentarie. E così le stesse saranno intese come *a titolo universale*, attribuendo la qualità di erede, se comprendono l'universalità o una quota dei beni del testatore; altrimenti, se dispongono di singoli diritti o beni, saranno intese come *a titolo particolare*, attribuendo la qualità di legatario, a meno che risulti che il testatore abbia inteso assegnare quei beni come quota del patrimonio.

Il principale criterio di interpretazione del testamento è dunque quello dell'effettiva volontà del *de cuius*, rinvenibile anche da altri elementi (dichiarazioni, atteggiamenti, abitudini, cultura del defunto, ecc.). Si noti che, "*nelle disposizioni vevoli in caso di morte a favore della Chiesa*", l'ordinamento canonico dispone che qualora siano state omesse le formalità del diritto civile (ossia se un testamento è nullo per vizio di forma), "*gli eredi devono essere ammoniti circa il loro obbligo di adempiere la volontà del testatore*" (can. 1299 § 2, c.j.c.): si tratta di obbligo canonico non avente efficacia civile, che assume tuttavia rilevanza per il credente come vincolo morale.

3. MODALITÀ PER REDIGERE IL TESTAMENTO

Abbiamo precedentemente accennato al fatto che chiunque voglia disporre dei propri beni per il periodo successivo alla sua morte, debba farlo attraverso la stesura di un testamento, che si distingue in *ordinario* (artt. 601 c.c. e segg.) e *speciale* (artt. 609 c.c. e segg.).

⇒ I testamenti ordinari

Il codice suddivide i testamenti ordinari in tre specie: olografo, pubblico e segreto. La caratteristica che accomuna i tre consiste nella necessità che tutti siano redatti per iscritto, in quanto qualsiasi dichiarazione orale, seppur rilasciata alla presenza di testimoni o di pubblico ufficiale, non ha valore.

Ai fini della validità del *testamento olografo* (art. 602 c.c.) è necessario che venga redatto, oltre che per iscritto, integralmente di proprio pugno dal testatore, il quale deve indicare la data e sottoscrivere il tutto. Ribadiamo che il testamento olografo deve essere scritto per intero di mano dal testatore; l'intervento, sia pure parziale, della scrittura di un terzo produce nullità dell'intero atto. Non sussistono formule predeterminate per esprimere la volontà, l'importante è che sia espressa in modo chiaro e comprensibile. Se il testatore è analfabeta o si trova nell'impossibilità, anche temporanea, di scrivere, non potrà servirsi di questa forma e dovrà utilizzare le altre previste dall'ordinamento.

È poi possibile dichiarare la propria volontà davanti al notaio, alla presenza di testimoni, nella forma del *testamento pubblico* (artt. 603 c.c. e segg.). Quest'ultimo deve contenere l'indicazione del luogo, della data del ricevimento della dichiarazione, dell'ora della sottoscrizione e, inoltre, dev'essere sottoscritto dal testatore, dai testimoni e dal notaio. Vanno, poi, rispettate le seguenti formalità: il testatore, alla presenza di due testimoni, dichiara la propria volontà al notaio, il quale la redige per iscritto, ne dà lettura e, su ciascun foglio, vengono apposte le firme del testatore, dei testimoni e del notaio stesso. Regole speciali sono dettate per il caso in cui il testatore sia muto, sordo, sordomuto o non conosca la lingua italiana.

Un'altra forma di testamento ordinario è quello *segreto* (art. 604 c.c. e segg.), che è redatto dal testatore o da una terza persona, anche con l'ausilio di mezzi meccanici; il testatore è tenuto a rileggerlo e a firmarlo su ogni foglio, senza necessità di indicare la data. Poi consegna l'atto, in plico sigillato o da sigillare immediatamente dal notaio stesso, alla presenza di due testimoni e dichiara che vi è contenuto il proprio testamento; il notaio redige, all'esterno del plico, un verbale firmato da lui, dal testatore e dai testimoni.

⇒ I testamenti speciali

Esistono, come già accennato, anche *testamenti speciali* che hanno requisiti di forma ridotti rispetto a quelli ordinari e sono ricevuti da persone che rivestono cariche particolari (artt. 609 c.c. e segg.); il minor rigore di forma è stabilito in considerazione della situazione di pericolo o urgenza in cui il testamento è fatto e del grave ed imminente pericolo di vita in cui si trova il testatore. Ciò spiega anche come mai, se il testatore non muore prima, tali atti perdono efficacia dopo tre mesi dalla cessazione del pericolo, o da quando ci si possa avvalere delle forme ordinarie.

4. CAPACITÀ DI TESTARE

Per la redazione di un testamento è necessario che il soggetto abbia la *capacità di testare*, ossia presenti i requisiti indicati dalla legge della maggiore età, della mancanza di interdizione per infermità di mente e della capacità di intendere e di volere. Se non sussistono tali requisiti, la persona è *incapace* di testare e l'eventuale testamento posto comunque in essere sarà nullo; mentre se il testatore è pienamente capace la sua manifestazione di volontà assume pieno valore.

Può darsi che l'invalidità riguardi tutto o solo una parte del testamento: nel primo caso, in assenza di un altro atto valido, subentrerà la successione legittima, mentre nel secondo le disposizioni valide conserveranno il loro valore e il resto si considererà come non scritto.

5. LA TUTELA DELLA LIBERTÀ DEL TESTATORE

La libertà del testatore di disporre liberamente dei propri beni per il periodo successivo alla sua morte, nei limiti del rispetto della quota di riserva, è tutelata tramite il divieto normativo dei *patti successori* (art. 458 c.c.) – con i quali taluno si impegna nei confronti di altri a disporre della propria successione in un determinato modo –; con il divieto del testamento *congiuntivo* – cioè stipulato da più persone contemporaneamente – e *reciproco* (art. 589) di cui parleremo a proposito della condizione di reciprocità (infra n. 8).

6. MODIFICABILITÀ E REVOCABILITÀ DEL TESTAMENTO

Il testamento può, comunque, essere sempre modificato o revocato (art. 587 c.c.); la revoca può riferirsi all'intero documento o a singole disposizioni.

Essa è *espresa* se è stato redatto un nuovo atto, è *tacita* se un nuovo testamento contiene disposizioni incompatibili con quelle contenute nel precedente; in tal caso, sono annullate solo queste ultime, le quali vengono “tacitamente”, appunto, sostituite dalle successive. Non è necessario che venga utilizzata la stessa forma per entrambi; quindi, ad esempio un testamento olografo può essere sostituito, integrato o modificato da uno pubblico e viceversa.

7. DISPOSIZIONI PATRIMONIALI E NON PATRIMONIALI

Le disposizioni contenute nell’atto di ultima volontà hanno generalmente carattere patrimoniale, ma possono anche avere valore solo morale e riguardare, per esempio, lo svolgimento del funerale. Altre, non patrimoniali, hanno, invece, valore giuridico e obbligano gli eredi ad osservarle, non solo in base alla propria coscienza come le precedenti, ma per rispetto alla legge, in quanto essa stessa preveda che determinate manifestazioni di volontà possono essere contenute nel testamento. Le principali disposizioni non patrimoniali aventi carattere giuridico sono la riabilitazione di un indegno a succedere, la nomina del tutore e la manifestazione della volontà di legittimare un figlio naturale; quest’ultima è, altresì, una disposizione irrevocabile, nonostante l’eventuale modifica o revoca del testamento.

8. LA CONDIZIONE, IL TERMINE E L’ONERE

L’atto può presentare il contenuto più vario e, nei limiti del rispetto dei diritti dei riservatari, è valido ed efficace. Vi sono, poi, elementi definiti “accidentali”, quali la condizione, il termine e l’onere.

La *condizione* è un evento futuro ed incerto al verificarsi del quale decorrono (*condizione sospensiva*) o vengono meno gli effetti del testamento (*condizione risolutiva*)³. Qualunque condizione illecita, per contrarietà a norme imperative, all’ordine pubblico o al buon costume, o impossibile è nulla ed il testamento vale come se essa non vi fosse. Causa di nullità è la cosiddetta *condizione di reciprocità* con la quale due soggetti si nominano vicendevolmente eredi l’uno dell’altro (art. 589 c.c.).

³ Esempio: “*nomino erede del mio patrimonio Tizio... se entro due anni dalla mia morte conseguirà la laurea...*[condizione sospensiva]” oppure: “*purché non venda l’immobile sito in ...*[condizione risolutiva]”.

Il *termine* consiste, invece, nell'indicazione di un momento a partire dal quale la volontà del testatore cominci (*termine iniziale*) o cessi di avere effetto (*termine finale*): la legge ne ammette, però, l'apposizione solo alle disposizioni a titolo particolare, cioè ai legati, non a quelle a titolo universale⁴.

Altro elemento accidentale è l'*onere*. Si tratta di un "peso" che può essere posto a carico sia dell'erede, sia al legatario e che vincola il beneficiario dell'atto *mortis causa* all'adempimento di quanto imposto. Anch'esso deve rispettare i limiti della liceità e della possibilità già evidenziati per la condizione. Inoltre, è opportuno sottolineare che l'onere imposto ad un legittimario in modo da ledere la sua quota di riserva non può esistere, dunque è considerato come illecito, cioè non apposto.

Ricorrono spesso, quali oneri, le disposizioni "*a favore dell'anima*" (cf. art. 629 c.c.), che si hanno quando il testatore nomina erede o dispone un legato imponendo l'onere, ad esempio, di celebrare una o più messe di suffragio (c.d. *legato pio*). In tal caso devono essere indicati i beni o la somma da impiegarsi a tal fine, altrimenti la disposizione si considera invalida. Inoltre, secondo le regole generali, l'onere dovrà essere possibile (ad es., non si potrà pretendere di far celebrare 50 messe al giorno di suffragio!)⁵.

Nel caso di oneri che si concretano in un vincolo di destinazione del bene (ad es. "*lascio l'immobile x con l'onere di destinarlo all'educazione della gioventù*"), è bene sottolineare che gli stessi dovrebbero essere possibili nella loro realizzazione e non perpetui. Se ad esempio si impone come onere un uso dell'immobile non compatibile con la destinazione urbanistica, la sua realizzazione sarà impossibile e si considera come non apposto (art. 647, c. 2, c.c.). Si noti poi che la giurisprudenza giudica nullo il testamento al quale sia apposta una clausola d'inalienabilità relativamente ad un immobile "*qualora essa non sia contenuta in convenienti limiti di tempo e se non risponda ad un apprezzabile interesse delle parti*"⁶. Tale principio è applicato anche qualora vi siano vincoli di destinazione, i quali, anche se non riconducibili all'ipotesi di divieto di alienazione, "*comportino comunque limitazioni altrettanto incisive del diritto di proprietà*"⁷ ed "*abbiano quindi il medesimo risultato dal punto di vista generale*"⁸.

Ai sensi dell'art. 648 c.c. qualsiasi interessato può agire per ottenere l'adempimento dell'onere: nel caso di inadempimento il giudice può pronun-

⁴ Esempio: "*Lego alla parrocchia di... la somma di euro..., da pagarsi il giorno del santo patrono successivo alla mia morte*".

⁵ Occorre poi osservare le norme canoniche sulla fondazione di legati pii (cf. cann. 1299-1310 e disposizioni diocesane).

⁶ Tribunale Cagliari, 21 settembre 1998.

⁷ Cass. civ., sez. II, 17 novembre 1999, n. 12769.

⁸ Cass. Civ., sez. III, 11 aprile 1990, n. 3082.

ciare la risoluzione della disposizione testamentaria solo se la risoluzione è stata prevista dal testatore o se l'adempimento dell'onere ha costituito il solo motivo determinante della disposizione.

9. L'ACQUISTO DELLA QUALITÀ DI EREDE O DI LEGATARIO

L'eredità acquista efficacia solo con l'accettazione del chiamato all'eredità, che può essere *espressa*⁹ o *tacita*¹⁰. Quanto al contenuto l'accettazione può essere *pura e semplice*, in tal caso la complessiva posizione patrimoniale e giuridica del *de cuius* si confonde con quella dell'erede, o *con beneficio di inventario*, che consente di tener distinto il patrimonio del defunto da quello dell'erede¹¹. Il diritto di accettare si prescrive nel termine di 10 anni dall'apertura della successione.

Nell'ipotesi in cui gli eredi siano persone giuridiche (come nel caso degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, parrocchie comprese), associazioni, fondazioni o enti non riconosciuti, l'accettazione non può che essere con il beneficio di inventario e dunque espressa (cf. art. 473 c.c., come sostituito dalla L. 22 giugno 2000, n. 192).

Il legato invece si acquista senza necessità di accettazione, salva la facoltà di rinunciare (art. 649 c.c.): il legatario deve solo preoccuparsi di richiedere all'onerato (di norma l'erede o gli eredi) il possesso della cosa legata.

Per le persone giuridiche, enti ecclesiastici compresi, non è più necessaria l'autorizzazione governativa ad accettare eredità e a conseguire legati¹². Per gli enti ecclesiastici, ivi comprese le parrocchie, l'accettazione e il conseguimento del legato devono tuttavia ottenere la prescritta autorizzazione canonica, a pena di invalidità (cf. art. 18, L. 222/1985).

10. LA MASSA EREDITARIA

Abbiamo accennato in precedenza alla distinzione tra successione a titolo universale, la quale conferisce la qualità di erede, e a titolo particolare,

⁹ Con dichiarazione espressa in atto pubblico o scrittura privata: cf. art. 475 c.c..

¹⁰ Quando il chiamato all'eredità compie un atto che presuppone necessariamente la sua volontà di accettare e che non avrebbe diritto di fare se non nella qualità di erede: cf. art. 476 c.c..

¹¹ Con il beneficio dell'inventario: a) l'erede conserva nei confronti dell'eredità tutti i diritti e tutti gli obblighi che aveva nei confronti del defunto; b) inoltre, l'erede non è tenuto al pagamento dei debiti ereditari e dei legati oltre il valore dei beni a lui pervenuti; c) i creditori dell'eredità e i legatari hanno preferenza sul patrimonio ereditario di fronte ai creditori dell'erede (cf. art. 490 c.c.).

¹² Cf. art. 13 della L. 15 maggio 1997, n. 127 e l'art.1 della L. 22 giugno 2000, n. 192.

che conferisce quella di legatario (art. 588 c.c.). L'erede, dunque, succede al *de cuius* in tutto il suo patrimonio, ivi compresi i debiti, mentre il legatario subentra solo per il bene o per più beni determinati, a lui lasciati.

La *massa ereditaria*, cioè l'insieme dei rapporti attivi e passivi di carattere patrimoniale che costituiscono materia di successione, indica quanto e cosa viene trasmesso *mortis causa* ad eredi e legatari. In essa devono essere fatte rientrare ai soli fini contabili, quindi in modo fittizio, le donazioni eseguite in vita, in modo da determinare la quota disponibile e la riserva. Le donazioni sono, infatti, considerate come un anticipo dell'eredità.

11. CONCLUSIONI

Concludiamo con un'esemplificazione relativa alla redazione di un testamento olografo (ipotesi più frequente), pur consigliando, ove il patrimonio sia di rilevante entità, l'espressione delle volontà testamentarie a mezzo di testamento pubblico (dinanzi al notaio).

ESEMPIO DI TESTAMENTO OLOGRAFO

“Io sottoscritto ... [nome e cognome], nel pieno possesso delle mie facoltà mentali e in piena libertà, volendo disporre per il tempo in cui avrò cessato di vivere, dichiaro con il presente atto le mie ultime volontà come di seguito espresse:

1. Revoco ogni mio precedente testamento [disposizione eventuale da inserire se si è redatto in precedenza un altro testamento che si intende superare];

2. Istituisco mio erede universale la parrocchia di ... [o: il Signor ... o altri soggetti] oppure:

Istituisco miei eredi universali, in parti uguali [o in altre quote], il Signor ... e la parrocchia di ... [e/o altri soggetti];

3. Lego al Signor ... la somma di euro ... [oppure: l'immobile sito in...; l'usufrutto dell'appartamento sito in...; ecc.]

Scritto interamente di mio pugno, in ... [Luogo], oggi... [data]

[Firma del testatore]

Si ricorda:

- a) che il testamento olografo deve essere scritto per intero, datato e sottoscritto di mano del testatore, senza alcun ausilio, il tutto a pena di nullità;
- b) che alle disposizioni testamentarie possono essere aggiunti condizioni, termini e oneri;
- c) che, per quanto riguarda gli oneri, si deve aver cura che gli stessi:
 - siano di possibile realizzazione;
 - non vincolino la destinazione dell'immobile in perpetuo o in modo eccessivamente gravoso, tale da renderlo inutilizzabile ad altri scopi o non alienabile¹³.

È sconsigliabile la nomina di un esecutore testamentario, se non nei casi in cui vi siano un numero consistente di legati e vi sia l'esigenza di garantirne l'adempimento.

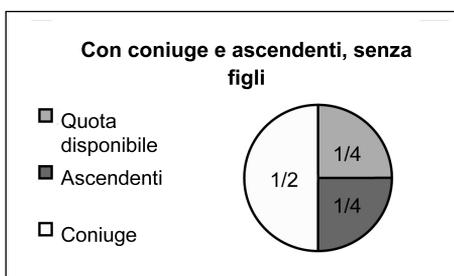
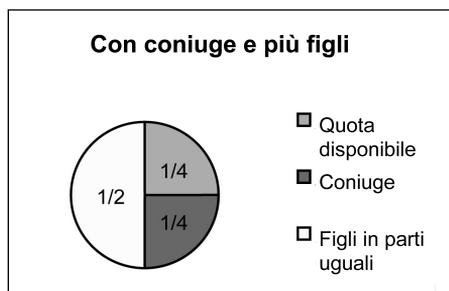
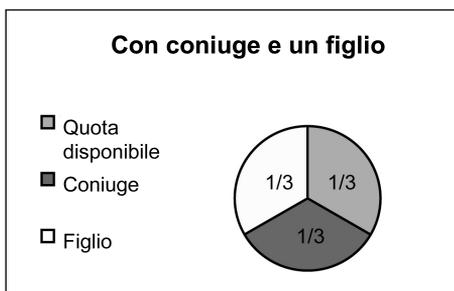
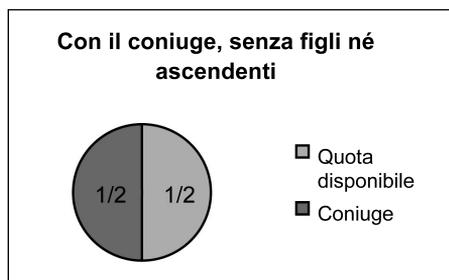
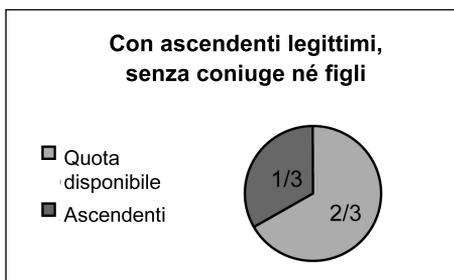
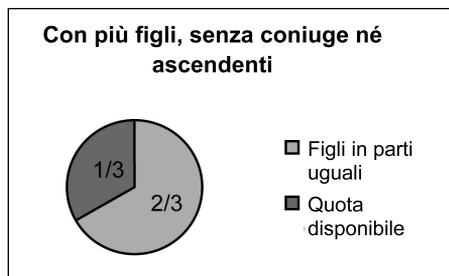
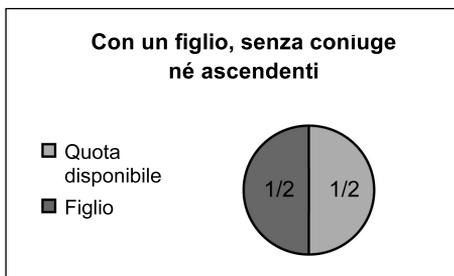
Inoltre, si ricorda che, nel caso di testamento olografo, chi ne è in possesso ha l'obbligo, posto dall'articolo 620, comma 1, c.c. di consegnarlo a un notaio per provvedere alla sua pubblicazione, che sola ne determina l'opponibilità in giudizio. Si ricorda altresì che l'occultamento di un testamento è causa di indegnità a succedere (art. 463, n. 5 c.c.), può esporre ad una responsabilità per danno e, infine, costituisce un'ipotesi penalmente sanzionata, ai sensi dell'art. 490 c.p. (si tratta del reato di "soppressione, distruzione e occultamento di atti veri"). Gli eredi, i legatari o, se nominato l'esecutore testamentario, se vi sono beni immobili nella massa ereditaria, devono poi provvedere a presentare alla competente Agenzia delle Entrate la dichiarazione di successione (utilizzando i modelli a ciò predisposti dall'Amministrazione Finanziaria) entro sei mesi dalla data di apertura della successione.

Si ribadisce infine che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono accettare eredità o acquisire legato solo a seguito di autorizzazione canonica.

¹³ Nel caso si voglia beneficiare un ente ecclesiastico, si ricorda quanto indicato dai Vescovi nella nota della C.E.I. *Sovvenire alle necessità della Chiesa*, p. 15: "E' bene evitare nella misura possibile di porre a carico dell'ente a cui si dona oneri e condizionamenti, pur derivanti da apprezzabili intenzioni di devozione o di memoria, che siano eccessivi e rendano praticamente difficile una moderna gestione delle risorse generosamente donate alla chiesa".

QUOTE DI RISERVA PER I LEGITTIMARI

(coniuge; figli legittimi, legittimati, adottivi e naturali o loro discendenti che vengono alla successione in luogo di questi; ascendenti legittimi)



Note:

- **Ascendenti:** la loro quota spetta per $\frac{1}{2}$ a quelli della linea materna e per $\frac{1}{2}$ a quelli della linea paterna; se gli ascendenti non sono di eguale grado la quota è devoluta a quello più vicino, senza distinzione di linea.

- **Coniuge:** Al coniuge spetta in ogni caso il diritto di abitazione sulla casa adibita a residenza familiare e di uso sui mobili che la corredano. Tali diritti gravano sulla quota disponibile e, se non sufficiente, su quella del coniuge e dei figli.

La riserva è a favore anche del coniuge separato, cui non è stata addebitata la separazione; se invece è a lui addebitata o addebitata ad entrambi, gli spetta solo un assegno vitalizio se godeva degli alimenti al momento dell'apertura della successione.

Documentazione

TAR PUGLIA-LECCE, SEZ. I
ORDINANZA 27 SETTEMBRE 2001 n. 1299

Pres. Ravalli, Est. Martino – Alcatel Italia S.p.A. (Avv.ti Lofoco e Cassola)
c. Comune di Ostuni (Avv. Zaccaria).

Per l'annullamento, previa sospensione dell'esecuzione, dell'atto impugnato con i motivi aggiunti depositati il 3 agosto 2001, e precisamente del provvedimento prot. n. 14469 del 30.5.2001 adottato dal Dirigente dell'U.T.C. del Comune di Ostuni; nonché di ogni altro atto presupposto, connesso e consequenziale;

Visti gli atti e i documenti depositati con il ricorso;

Vista la domanda di sospensione della esecuzione del provvedimento impugnato, presentata in via incidentale dalla ricorrente;

Visto l'atto di costituzione in giudizio di:

COMUNE DI OSTUNI

Udito il relatore Ref. SILVIA MARTINO e uditi altresì per le parti l'Avv. Carnevale, in sostituzione dell'Avv. Lofoco, e l'Avv. Zaccaria;

Considerato che è stato impugnato l'atto con il quale il Comune ha disposto l'annullamento di ufficio della autorizzazione edilizia rilasciata alla ricorrente Alcatel per la installazione di una stazione radio base (S.R.B.) per la telefonia radiomobile sul campanile della Chiesa di SS. Cosimo e Damiano in Ostuni;

Considerato che detto annullamento è motivato in relazione al fatto che la "dichiarazione di assenso" alla installazione data dal parroco non fosse di per sé sufficiente titolo legittimante la disponibilità alla utilizzazione del luogo sacro ai sensi del Codice di diritto canonico;

Considerato che l'Amministrazione comunale competente al rilascio della concessione edilizia è comunque tenuta a verificare l'esistenza del titolo che legittima l'istante a disporre dell'area o del bene interessato dall'intervento;

Considerato che la formula della salvezza dei diritti dei terzi, ex art. 4, comma 6, della L. 10/77, non è sufficiente a che la medesima Autorità sia tenuta a rilasciare il titolo concessorio ogni qual volta, secondo il livello di attenzione dovuta, possa apparire carente il titolo di disponibilità;

Considerato, nella fattispecie, che il Comune era tenuto a conoscere che l'art. 18 della L. n. 222/85 richiama espressamente, ai fini della validità ed efficacia dell'atto di disponibilità del bene "Chiesa", i controlli e le limitazioni ai poteri di rappresentanza previsti dal diritto canonico;

Considerato che la norma del canone 1210 Cod. Dir. Canonico prescrive che “altri usi” del luogo sacro possono essere consentiti solo dall’Ordinario diocesano;

Considerato che, nella fattispecie, l’Arcivescovo della Diocesi di Brindisi, in data 29.11.99, ha chiaramente negato il proprio consenso all’installazione dell’antenna *de qua*;

Ritenuto, in definitiva, che il titolo vantato dalla Alcatel (dichiarazione di assenso del parroco) relativamente alla disponibilità del campanile destinato ad ospitare la SRB appare titolo insufficiente, in quanto posto in essere da soggetto privo del potere di disporre e comunque assoggettato alla condizione di validità dell’efficacia rappresentata dall’assenso dell’Ordinario, unico legittimato a disporre dell’uso del bene sacro;

Visti gli artt. 19 e 21, della Legge 6 dicembre 1971, n. 1034, e l’art. 36 del R.D. 17 agosto 1907, n. 642;

Ritenuto che non sussistono i presupposti previsti dal citato art. 21;

P.Q.M.

Respinge (Ricorso numero 529/2001) la suindicata domanda incidentale di sospensione.

La presente ordinanza sarà eseguita dalla Amministrazione ed è depositata presso la Segreteria del Tribunale che provvederà a darne comunicazione alle parti.

Lecce, lì 26 settembre 2001.

Aldo RAVALLI – Presidente
Silvia MARTINO – Estensore

Depositata il 27 settembre 2001.