
**RELAZIONI DEGLI INCONTRI
DI AGGIORNAMENTO
PER I CAEP**

**AGGIORNAMENTI
NORMATIVI**

1°/2004

SOMMARIO

EDITORIALE	pag. 7
ORATORIO: RICONOSCIMENTO DI UNA TRADIZIONE E PROBLEMATICHE GESTIONALI	pag. 9
L'ORATORIO OGGI E DOMANI <i>Massimiliano Sabbadini</i>	pag. 11
LA LEGGE 206 DEL 2003 E LA LEGGE REGIONALE 22 DEL 2001: IL RICONOSCIMENTO DELLA FUNZIONE SOCIALE ED EDUCATIVA DEGLI ORATORI <i>Alberto Fedeli</i>	pag. 15
I SOGGETTI E LE ATTIVITÀ OGGETTO DEL RICONOSCIMENTO. UNA DEFINIZIONE DI ORATORIO	pag. 15
LA QUALIFICAZIONE GIURIDICA DELL'ORATORIO E LA SUA DISCIPLINA	pag. 17
GLI ORATORI E LE ASSOCIAZIONI	pag. 19
RICONOSCIMENTO DELLA FUNZIONE SOCIALE ED EDUCATIVA DELL'ORATORIO E I SUOI EFFETTI	pag. 20
a) La partecipazione alla programmazione dei servizi e interventi sociali rivolti ai minori	pag. 22
b) La rilevanza sociale dell'attività oratoriana nel territorio	pag. 22
c) Svolgimento di attività sociali integrative all'oratorio	pag. 23
LE CONVENZIONI CON I COMUNI	pag. 23
a) Sostegno all'attività oratoriana in quanto tale	pag. 25
b) Collocazione con l'ente pubblico in progetti o iniziative specifiche, di tipo più prettamente educativo e socio-assistenziale, realizzate nell'ambito dell'attività oratoriana e loro sostegno	pag. 25
IL FINANZIAMENTO REGIONALE	pag. 26
ASPETTI AMMINISTRATIVI DELLE ATTIVITÀ ORATORIANE <i>Vincenzo Barbante e Umberto Oltolini</i>	pag. 27
CONTO ECONOMICO	pag. 28
SITUAZIONE PATRIMONIALE	pag. 28
LE PRINCIPALI ATTIVITÀ DEGLI ORATORI: ADEMPIMENTI AMMINISTRATIVI E FISCALI E ATTENZIONI PASTORALI <i>Patrizia Clementi</i>	pag. 31
LA CLASSIFICAZIONE DELLE ATTIVITÀ DELL'ORATORIO	pag. 31
1. L'attività religiosa	pag. 31
2. L'attività decommercializzata	pag. 32

3. L'attività commerciale	pag.	32
<i>La partita IVA</i>	pag.	33
<i>Il REA</i>	pag.	33
<i>La contabilità</i>	pag.	34
<i>Le dichiarazioni fiscali</i>	pag.	36
<i>Il pagamento delle imposte dirette</i>	pag.	36
<i>La tassazione degli immobili nei quali si svolgono le attività commerciali</i>	pag.	37
LA QUESTIONE DELL'ESENZIONE ICI PER GLI ORATORI	pag.	44
LE ATTIVITÀ COMMERCIALI IN ORATORIO	pag.	45
1. Il bar	pag.	45
a) La "licenza" nella nuova legge regionale	pag.	45
<i>La tipologia degli esercizi</i>	pag.	45
<i>I requisiti professionali</i>	pag.	46
<i>Fuori dal contingentamento i bar degli oratori</i>	pag.	46
<i>L'autorizzazione</i>	pag.	46
<i>Divieto di somministrazione di bevande alcoliche</i>	pag.	47
<i>Le autorizzazioni temporanee</i>	pag.	47
<i>L'affitto di azienda</i>	pag.	48
<i>Aspetti con qualche elemento di problematicità</i>	pag.	48
b) Le conseguenze fiscali della gestione del bar	pag.	48
<i>Non tutti i bar "in" oratorio sono attività commerciali</i>	pag.	48
<i>Alcune specificità nella gestione fiscale del bar</i>	pag.	49
<i>Il caso dell'affitto di azienda</i>	pag.	50
2. Le attività spettacolistiche	pag.	50
a) I diritti d'autore	pag.	51
b) Gli obblighi tributari	pag.	51
c) Una puntualizzazione: l'affitto della sala cinematografica o teatrale	pag.	52
3. Gli apparecchi da gioco	pag.	52
a) Imposta sugli intrattenimenti	pag.	53
b) IVA	pag.	54
4. Tombole, lotterie e pesche di beneficenza	pag.	54
a) Adempimenti amministrativi	pag.	55
<i>Manifestazioni consentite</i>	pag.	55
<i>Definizioni e limiti</i>	pag.	55
<i>Adempimenti</i>	pag.	56
<i>Trasparenza</i>	pag.	56
<i>Procedure di controllo</i>	pag.	57
<i>Sanzioni</i>	pag.	57
b) Adempimenti fiscali	pag.	57

AGGIORNAMENTI NORMATIVI

IL CONDONO EDILIZIO

<i>Cristina Ceruti</i>	pag.	63
------------------------	------	----

FINANZIAMENTI DALLA REGIONE LOMBARDIA PER L'ELIMINAZIONE DELLE BARRIERE ARCHITETTONICHE

<i>Francesca Palei</i>	pag.	65
------------------------	------	----

DOCUMENTAZIONE

I GIUDICI MODIFICANO I REQUISITI PER L'ESENZIONE DALL'ICI DEGLI IMMOBILI: IN ALLARME GLI ENTI NON COMMERCIALI

<i>Patrizia Clementi</i>	pag.	71
CORTE DI CASSAZIONE, SEZ. TRIB., SENTENZA 5 MARZO 2004, N. 4573	pag.	76

1994-2004: dieci anni di *Ex lege*. Un anniversario e un saluto

Il 15 maggio 1994 nasceva *Ex lege*, *Informatore normativo delle parrocchie e degli enti non commerciali*, come supplemento alla *Rivista diocesana milanese*. Firmando l'editoriale di quel primo numero don Carlo Redaelli, allora Avvocato generale della Curia arcivescovile di Milano, così presentava ai lettori la nuova pubblicazione: "vuole offrire alle parrocchie della Diocesi e agli enti con esse collegati delle indicazioni per impostare le loro attività in modo conforme alla legge. Si tratta di un servizio reso già da anni, oltre che con appositi convegni, con la pubblicazione di circolari e, più recentemente, dell'*Aggiornamento normativo sugli enti ecclesiastici*, che ora trova una veste più pratica e graficamente migliore".

Grazie all'impegno appassionato e competente di don Redaelli e degli altri redattori, prima fra tutti Patrizia Clementi, *Ex lege* negli anni è cresciuta divenendo, a partire dal 1999, una rivista autonoma che svolge il proprio servizio non più solo a favore di parroci, amministratori e consulenti delle parrocchie e degli enti ecclesiastici della Diocesi di Milano ma anche delle altre Diocesi italiane.

Il lieto anniversario del primo decennio di vita della rivista viene a coincidere con un altro evento cui abbiamo recentemente partecipato e che ci ha riempito di gioia: l'ordinazione episcopale di mons. Carlo Redaelli. Chiamato dall'Arcivescovo Cardinale Dionigi Tettamanzi a ricoprire l'Ufficio di Vicario generale nella Diocesi di Milano già nel dicembre 2003, lo scorso 5 giugno mons. Redaelli è stato consacrato Vescovo titolare di Lambesi, ausiliare dell'Arcivescovo di Milano.

Al novello Vescovo vogliamo esprimere tutta la nostra riconoscenza e gratitudine per aver fatto nascere, accompagnato e guidato *Ex lege* sino ad ora, con lungimirante e sapiente competenza.

Ci piace qui ricordare quanto il neo-consacrato ebbe a dire nel suo saluto di ringraziamento al termine del solenne rito di ordinazione, a proposito di un sogno fatto qualche notte prima. Ricordava mons. Redaelli: "Nel sogno ho visto venire verso di me [...] attorno a S. Satiro, fratello e collaboratore di Ambrogio nell'amministrazione dei beni, [...] preti e laici che lavorano per l'amministrazione della Chiesa: [...] i cancellieri e gli economisti lombardi e di altre diocesi italiane, [...] i consiglieri dei diversi enti e delle parrocchie e tanti altri".

Si può ben ritenere che nel numero delle persone intraviste in sogno e simpaticamente menzionate da mons. Redaelli possano rintracciarsi anche molti lettori di *Ex lege*.

Anche a nome loro mi è gradito esprimere al Vescovo Carlo l'augurio più sincero di buon lavoro nel nuovo servizio che gli è stato affidato

assicurando altresì, unitamente ai redattori e ai collaboratori della rivista, il massimo impegno nel raccogliere e nel portare avanti il testimone che dalle sue mani ci viene trasmesso, affinché *Ex lege* possa continuare ad essere un efficace strumento informativo e un valido ausilio formativo per tutti coloro che più direttamente sono coinvolti nell'amministrazione della Chiesa e dei suoi beni.

EDITORIALE

Come è ormai tradizione il primo numero di *Ex lege* del 2004 riunisce ed offre ai suoi lettori, pur con notevole ritardo del quale ci scusiamo, le relazioni presentate negli incontri di aggiornamento per i consiglieri degli affari economici delle parrocchie che la Diocesi di Milano organizza in primavera, a cura dell'Avvocatura e in collaborazione con l'Ufficio amministrativo diocesano e, quest'anno, anche con il Servizio diocesano per i Ragazzi e l'Oratorio.

Il tema affrontato negli incontri è stato quello dell'oratorio che, nella tradizione ambrosiana, è da sempre oggetto di una particolare attenzione pastorale. La riflessione sull'oratorio peraltro è stata anzitutto motivata dai recenti provvedimenti normativi con i quali, la Regione Lombardia prima e lo Stato poi, hanno riconosciuto la funzione sociale ed educativa svolta dalle parrocchie attraverso quell'insieme peculiare di attività che configurano la proposta oratoriana.

Dopo una breve introduzione di don Massimiliano Sabbadini, responsabile del Servizio diocesano per i Ragazzi e l'Oratorio, sul *proprium* dell'oratorio, espressione antica e sempre nuova della cura pastorale realizzata dalla Chiesa in favore di ragazzi, adolescenti e giovani, l'avv. Alberto Fedeli illustra i più recenti interventi normativi attraverso i quali è stata riconosciuta la funzione sociale ed educativa dell'oratorio stesso, segnalandone alcuni effetti. Tra questi la partecipazione alla programmazione dei servizi e interventi sociali rivolti ai minori, la rilevanza sociale dell'attività oratoriana nel territorio, la possibilità di svolgere attività sociali integrative all'oratorio mediante convenzionamento con l'ente locale.

Don Vincenzo Barbante, responsabile dell'Ufficio amministrativo diocesano e don Umberto Oltolini, convisitatore e collaboratore dell'Ufficio stesso, con puntualità e rigore, frutto anche di una ormai consolidata esperienza maturata sul campo, presentano gli aspetti amministrativi più rilevanti delle attività oratoriane.

Infine la rag. Patrizia Clementi illustra, inquadrandoli nella corretta prospettiva pastorale, gli adempimenti amministrativi e fiscali delle principali attività tradizionalmente presenti negli oratori. Si fa così il punto della situazione circa l'attività religiosa istituzionale, l'attività decommercializzata e quella commerciale, con precisazioni in materia di contabilità e tassazione.

Si affronta poi la questione dell'esenzione ICI per gli oratori, che ha creato un certo allarme tra le parrocchie, e si precisano le problematiche gestionali relative ai bar, alle attività spettacolistiche, agli apparecchi da gioco, a tombole, lotterie e pesche di beneficenza, il tutto alla luce della normativa vigente e delle disposizioni amministrative più recenti.

Nella sezione dedicata agli aggiornamenti normativi si fa il punto circa il cosiddetto "condono edilizio" dopo le recenti sentenze della Corte costituzionale (dott.ssa Cristina Ceruti) e si segnala la possibilità di ottenere un finanziamento regionale per lavori di abbattimento di barriere architettoniche (Francesca Palei); nella sezione documentazione si pubblica la Sentenza 5 marzo 2004, n. 4573 della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria relativa all'esenzione ICI negata ad un ente religioso a motivo della commercialità delle attività esercitate. Nella nota critica che l'accompagna si evidenziano le contraddizioni della sentenza rispetto alle disposizioni di legge.

Da ultimo pubblichiamo nel Supplemento – per gentile concessione degli Enti promotori che ringraziamo – gli Atti della Giornata di studio organizzata dal Centro Studi sugli enti ecclesiastici e sugli altri enti senza fini di lucro (CESEN) dell'Università Cattolica del Sacro Cuore e dal Comitato per gli enti e i beni ecclesiastici della Conferenza Episcopale Italiana, Giornata che ebbe luogo il 29 marzo 2004 presso la sede milanese dell'Università Cattolica, sul tema *Riforma tributaria, Enti non profit ed Enti ecclesiastici*.

Scopo di quel momento d'incontro e di riflessione "alta" era quello di richiamare l'attenzione delle istituzioni competenti, degli studiosi, dell'opinione pubblica, della società civile sul complesso e variegato mondo del *non profit* in una stagione in cui sembrano delinearsi credibili prospettive di significative innovazioni normative in materia. Gli autorevoli interventi del Card. Dionigi Tettamanzi, *Arcivescovo di Milano*, del Prof. Lorenzo Ornaghi, Presidente dell'*Agenzia per le ONLUS* e dell'On. Giulio Tremonti, allora *Ministro dell'Economia e delle Finanze* offrono un singolare e prezioso contributo di intelligenza, di passione e di competenza, a partire dal privilegiato osservatorio proprio di ciascuno, che ci è gradito offrire alla lettura e alla considerazione di un pubblico più vasto di quello che intervenne ai lavori di quella intensa e proficua giornata.

Milano, 1° luglio 2004

don Carlo Azzimonti
Avvocato generale e Direttore responsabile

ORATORIO: RICONOSCIMENTO DI UNA TRADIZIONE E PROBLEMATICHE GESTIONALI

**Incontri di studio per i consiglieri
degli affari economici delle parrocchie**

Diocesi di Milano - marzo 2004

L'ORATORIO OGGI E DOMANI

L'oratorio è sempre sul fronte dell'attualità: dove oggi crescono i bambini, i preadolescenti, gli adolescenti e i giovani, l'Oratorio c'è per rispondere alla vocazione specifica della comunità cristiana che è chiamata ad educare i suoi figli.

Da uno sguardo il più possibile panoramico si comprende quanto il "pianeta oratorio" sia complesso e nello stesso tempo affascinante. Noi ne conosciamo solo una fetta, ma è la più consistente: gli oratori in Italia sono una "specialità" quasi lombarda, perché, dei seimila oratori che sono stati censiti dal Forum degli oratori Italiani, circa tremila sono in Lombardia e ben milleduecento nella Diocesi di Milano. Una buona parte poi è situata nel Triveneto (dove si chiamano Patronati o Ricreatori), nel Friuli Venezia Giulia e in Piemonte. Scendendo nello "Stivale", gli oratori sono presenti a macchia di leopardo, là dove una certa esperienza storica li ha generati e dove l'intraprendenza educativa delle comunità cristiane ne ha intuito l'opportunità (spesso anche dove ci sono comunità religiose con carisma "oratoriano", come, ad esempio, i Salesiani). Si capisce quindi come nella Diocesi di Milano e nelle Diocesi Lombarde sia normale pensare all'oratorio. Abbiamo la responsabilità di perpetuare questa tradizione e portarla avanti.

I *numeri* di coloro che frequentano l'oratorio sono anch'essi importanti. In Italia possiamo stimare che almeno un milione di ragazzi frequenta stabilmente l'oratorio; diventano almeno il doppio se si pensa alle gente che li accompagna (genitori, animatori, catechisti, ecc.) o a quelli che lo frequentano solo occasionalmente. Di solito quando i giornalisti mi chiedono quanti sono i ragazzi che frequentano l'oratorio, li invito a chiedermi inoltre quante e quali sono le persone che *lo fanno vivere*, perché l'oratorio rappresenta un forte fenomeno di volontariato educativo e sociale fatto di persone che, a vario titolo, spendono tempo, risorse, energie, passione per l'educazione umana e cristiana delle giovani generazioni. In Italia sono almeno centocinquantamila i volontari degli oratori. Nella Diocesi di Milano i ragazzi che lo frequentano stabilmente sono circa trecentocinquantamila

con almeno cinquantamila volontari. In verità trentacinquemila circa sono giovani e adulti (catechisti, allenatori, ecc.) e quasi ventimila sono gli adolescenti che d'estate si mettono al servizio degli altri. Da una recente indagine sviluppata per tutta la Lombardia e in Diocesi di Milano per profilare il volto dell'oratorio nel suo stato attuale, sono emerse alcune *linee di tendenza*. La più clamorosa è quella che vede ancora una massiccia aggregazione giovanile dei ragazzi fino alla terza media (56% della popolazione di riferimento dai sei ai dodici anni; 24% dai tredici ai diciassette anni); va calando nelle scuole superiori per poi quasi scomparire nell'età dell'università e/o dopo la maggiore età (diventa il 2,4% nei giovani dai 19 anni in poi). Leggendo questo dato viene facile pensare alla crisi dell'oratorio: è scontato chiedersi perché l'oratorio non riesca più ad aggregare i giovani dai 19 anni in su. Ma il divario della percentuale del 2,4% dei giovani "oratoriani" rispetto alla presenza - in controtendenza, rispetto a tutte le altre agenzie educative o anche solo aggregative - del 56% dei ragazzi, dipende dal fatto che l'oratorio per sua natura è collocato in un luogo preciso del territorio (è vicino a casa del ragazzino che citofona all'amico per "andare all'oratorio"). Man mano che cresce l'età dei ragazzi, soprattutto quando si arriva alla maggiore età, sappiamo che invece l'esigenza diventa quella di una *grande mobilità*. I giovani oggi hanno un'appartenenza territoriale che è la più vasta e la più varia: il gruppo sportivo in un paese, la ragazza in un altro paese, la scuola in un altro, il gruppo di volontariato e d'impegno nel sociale in un altro ancora. È chiaro che in questo senso l'oratorio non riesce più a rispondere ai bisogni e alle esigenze di un giovane dai venti anni in su. Però l'oratorio ha anche molto da dire a questi giovani aggregandoli nell'età precedente. Se il legame è positivo, se c'è un trasferimento di significati, di contenuti e di esperienze educative, quel giovane che a 20 anni prende il suo zainetto e comincia ad andare in giro per le esperienze del mondo, dentro lo zainetto avrà quei valori, quella capacità critica quella armonia morale e spirituale che ha maturato all'oratorio negli anni della sua adolescenza e preadolescenza. L'oratorio è molto importante per fornire ai giovani un corredo adatto contro la dispersione che qualche volta diventa tremenda e drammatica. Esistono giovani dai 20 anni in su che non sanno mai decidere nella vita perché in realtà manca loro questo corredo. Sentiamo allora che una delle sfide che l'oratorio ha davanti è questa: fornire ai giovani elementi critici, punti di riferimento, un saldo corredo morale, intellettuale e spirituale, oltre che relazionale. C'è da dire poi che quel 2,4% di giovani che frequenta l'oratorio nella stragrande maggioranza sono educatori (quelli che si impegnano per l'oratorio), allenatori, responsabili di qualche attività. Si avverte la grande grazia della loro presenza. E poi quel giovane che all'oratorio ha potuto fare un tirocinio di crescita da educatore, imparando la fatica, liberante e un po' sacrificante, che è l'impegnarsi per gli altri, saprà certamente educare i suoi figli in famiglia o dove Dio vorrà.

L'oratorio oggi dunque non è e non deve essere "l'isola che non c'è" (come se, aperto il cancello, fossimo su un altro pianeta); l'oratorio oggi è

un *incrocio* bello, affascinante, terribile e faticoso che raccoglie e fa incontrare tutte le vicende di vita dei ragazzi e dei giovani insieme a quelle dei loro educatori. L'oratorio si fa carico dei problemi del territorio dove, ad esempio, ci sono sfide che oggi si chiamano *noia e vuoto esistenziale*. L'oratorio si sente ricco di educazione capace di fornire educazione a chi ha bisogno.

L'oratorio è sempre un cantiere: se il vostro è un bell'oratorio, allora vi sembrerà sempre un po' indefinito come se mancasse ancora qualcosa. Guai se non fosse così, perché altrimenti sarebbe un bel museo con le vetrine ordinate e qualche ricordo da mostrare, ma non sarebbe dentro la vita dei ragazzi, che invece è in crescita, continuamente passibile di un successo o di sconfitta e che potrebbe prendere inaspettatamente una certa direzione o un'altra.

Ci sono alcune *parole "sparse"*, alcuni termini che potrebbero delineare le sfide di un oratorio che è capace di sognare e di mettersi in discussione per costruire il suo futuro.

La prima la chiamerei *sicurezza e santa inquietudine*. L'oratorio piace alle famiglie, ai genitori e ai ragazzi perché suggerisce l'immagine di una certa sicurezza, rispetto alla strada, rispetto alle complessità di tante esperienze selvagge che molti ragazzi fanno. L'oratorio è un luogo ancora protetto. Lo sarà ancora di più se saprà tenere l'orecchio là dove c'è il battito di una santa inquietudine, cioè là dove ci sono i problemi. Se nell'oratorio c'è un problema, è quel problema che ci farà crescere, non è facendo finta di non vederlo o di sopprimerlo che si cresce.

La seconda parola si chiama *il Vangelo in palestra*. L'oratorio c'entra con il Vangelo e come! Non solo perché vi si impara il catechismo, ma anche perché il Vangelo è proposta di vita. L'oratorio esiste per questo, per far sentire a tutti, a quelli bravi e a quelli meno bravi, che si può vivere secondo lo spartito della vita che è il Vangelo di Gesù Cristo. L'oratorio diventa così il luogo più bello per imparare a vivere, dove uno è lieto, impegnato, non si sente solo ed è felice di spendersi per gli altri.

La terza parola è *la regia*. Negli oratori qualche momento di crisi si vive là dove prima esisteva una regia forte ed ora, a causa di una sua assenza, a volte improvvisa, non è ancora maturata la sua sostituzione. La regia forte era la presenza del prete coadiutore, responsabile dell'oratorio (o, più raramente, di una religiosa) che ora diventa sempre più rara: nella Diocesi di Milano due parrocchie su tre non hanno il prete giovane e, dove esiste il coadiutore, non è escluso che magari debba occuparsi di più parrocchie in unità pastorale. Ovviamente questa regia "forte" viene a mancare perché noi intendiamo il prete come unico punto di riferimento, ma non è così che va considerata. L'oratorio da sempre ha avuto una *regia partecipata*. Bisogna continuare a mettere insieme i talenti di tutti; bisogna coltivare la capacità di far comunicare responsabilità diverse. La regia ha bisogno dell'aiuto del consiglio dell'oratorio o della comunità degli educatori, perché tante gambe si muovano in sincronia e armonia: catechisti, animatori del tempo libero, baristi, teatro, gruppi di base, gruppi di interes-

se, responsabili e dirigenti della società sportiva...

Una delle sfide del futuro sono poi *i genitori*. L'oratorio non si propone da solo, come protagonista dell'educazione umana e cristiana dei ragazzi, ha bisogno dei genitori, con realismo però. Quando ci accorgiamo che alcuni genitori sono sull'orlo di una crisi esistenziale (quando si intuisce che quell'uomo e quella donna non ce la fanno più a vivere in un certo modo e magari insieme...), l'oratorio può e deve intervenire magari per mettere solo qualche cerotto. Ci sono poi altri genitori che sono invece persone che semplicemente oscillano tra l'indifferenza e la pigrizia e che hanno bisogno di essere un po' "sollecitati" per ridestare la passione e il gusto di educare insieme i loro figli. Un terzo gruppo di genitori sono quelli che educano bene i propri figli e che volentieri si spendono per quelli degli altri. Sono quelli che ci danno una mano, che sono pronti ad impegnarsi, che possono coinvolgere quelli del secondo tipo e aiutare quelli del primo tipo.

La quinta parola è *il territorio*. È necessario che l'oratorio sia sempre presente "in rete" con il territorio. L'oratorio è guardato con interesse dal territorio in cui vive ed è su questo terreno che gli oratori possono oggi crescere di più. In molti casi c'è da imparare a saper stendere un progetto che sia condivisibile con gli operatori sociali, a saper intercettare le associazioni culturali e le altre associazioni o movimenti che potrebbero offrire opportunità, ecc. Chi ha all'interno dell'oratorio queste competenze (assistente sociale, educatore professionale...) può spenderne un po' per far crescere in questa direzione l'oratorio. Come sviluppo di questo versante oratoriano, sarebbe bello e utile che, anche negli oratori, riprendesse una sana *educazione e passione politica*. Se l'oratorio è un ponte tra la Chiesa e la strada (come ha detto il Papa) rappresenta un pezzo importante della società. Bisogna che qualcuno dell'oratorio si prenda a cuore la società e pensi ai modi in cui si realizzano la partecipazione, la giustizia, la democrazia. Si può iniziare fin da piccoli a capire l'importanza di contribuire a rendere più bella la città, più vivibile il proprio quartiere, più equa l'intera società.

Un'ultima parola, non ultima per importanza, è *la formazione*. Il cuore e il patrimonio di ogni oratorio sono i suoi educatori. Tutti sentiamo importante la loro formazione. La parola si è ultimamente molto consumata, fino a diventare povera di concretezza oppure utilizzata quasi "magicamente" (del tipo: basta parlare di formazione e ne verranno in qualche modo gli effetti...). Detto altrimenti: ai molti discorsi e proclami sulla formazione degli educatori non sembra sempre corrispondere una reale efficacia delle iniziative, dei sussidi, dei corsi e percorsi. In ogni comunità risulta difficile avere un chiaro riscontro degli investimenti operati in questo campo (naturalmente, dove gli investimenti si sono effettivamente prodotti). Proviamo a rileggere le nostre riflessioni in proposito, e magari anche a calibrare nuovamente le nostre proposte per formare le figure educative dell'oratorio.

LA LEGGE 206 DEL 2003 E LA LEGGE REGIONALE 22 DEL 2001: IL RICONOSCIMENTO DELLA FUNZIONE SOCIALE ED EDUCATIVA DEGLI ORATORI

I SOGGETTI E LE ATTIVITÀ OGGETTO DEL RICONOSCIMENTO. UNA DEFINIZIONE DI ORATORIO

Con la legge 1 agosto 2003 n. 206 (pubblicata in Gazzetta Ufficiale, Serie generale n. 181, del 6 agosto 2003), per la prima volta, quantomeno a livello nazionale, il legislatore ha preso in considerazione in modo esplicito il fenomeno degli oratori, riconoscendone la rilevanza sociale ed educativa. Alcune regioni in verità avevano anticipato con proprie leggi tale riconoscimento. Tra queste anche la Regione Lombardia, che ha operato il riconoscimento con la L.R. 23 novembre 2001 n. 22, dove si legge: *“La Regione riconosce, sulla base dei principi ispiratori che fanno riferimento alla sussidiarietà, alla cooperazione, alla partecipazione e al concorso per la costituzione di un sistema integrato a favore dell’area giovanile, la funzione educativa e sociale svolta dalle parrocchie mediante l’oratorio, che, in stretto rapporto con le famiglie, costituisce uno dei soggetti sociali ed educativi della comunità locale per la promozione, l’accompagnamento ed il supporto alla crescita armonica dei minori, adolescenti e giovani, che vi accedono spontaneamente”* (art. 1, c. 1); *“La Regione si propone altresì di sostenere l’attività di altri soggetti che, in relazione al mondo giovanile e adolescenziale, svolgano azioni di rilevanza sociale ed educativa, riconosciuta nei termini di cui all’art. 3, comma 3”* (art. 1, c. 2)¹.

A sua volta, l’articolo 1, comma 1, della legge n. 206/03 così esplicita il riconoscimento: *“In conformità ai principi generali di cui al capo I della legge 8 novembre 2000, n. 328, e a quanto previsto dalla legge 28 agosto*

¹L’art. 3, c. 3, prevede che il riconoscimento della funzione sociale ed educativa possa essere esteso ad *“altri enti che svolgono attività analoghe”* a quelle oratoriane, previa sottoscrizione di specifici protocolli di intesa, secondo le disposizioni stabilite da apposito regolamento. Il regolamento, adottato con D.G.R. 14 luglio 2003 n. VII/13599, ha chiarito l’ambito dei soggetti che svolgono attività similari a quelle dell’oratorio individuandoli negli *“enti analoghi a quelli previsti dall’art. 1 della legge”*. Dato che gli enti di cui all’art. 1 della legge sono le parrocchie l’analogia ricorre con gli altri enti ecclesiastici della Chiesa cattolica (si pensi agli Istituti religiosi) e gli enti di altre confessioni religiose.

1997, n. 285, lo Stato riconosce e incentiva la funzione educativa e sociale svolta nella comunità locale, mediante le attività di oratorio o attività similari, dalle parrocchie e dagli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica, nonché dagli enti delle altre confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato un'intesa ai sensi dell'articolo 8, terzo comma, della Costituzione, ferme restando le competenze delle regioni e degli enti locali in materia".

Come si vede, la legge statale e regionale riconosce la funzione sociale di un'attività (l'oratorio), di cui non fornisce la definizione, assumendola per come essa si presenta nella realtà, svolta dai seguenti soggetti:

- le parrocchie;
- gli altri enti ecclesiastici della Chiesa cattolica (in particolare, gli istituti religiosi);
- gli enti delle altre Confessioni religiose firmatarie di intese.

In altri termini, si conferisce legislativamente una rilevanza sociale a un'attività che è, e resta, ultimamente religiosa, disciplinata e organizzata dalle confessioni religiose interessate e dai loro enti.

Il parametro di riferimento è comunque dato dall'oratorio cattolico, istituzione antica, che risale al XVI secolo, sorta nella diocesi ambrosiana e a Roma, con San Filippo Neri, diffusasi poi nell'800, con il forte impulso dato da San Giovanni Bosco, e radicatasi nelle comunità cristiane².

Tenendo conto delle diversità esistenti, l'oratorio può in definitiva definirsi come un'azione pastorale della comunità cristiana, anzitutto parrocchiale, diretta all'educazione e formazione cristiana dei ragazzi, adolescenti e giovani, attraverso il metodo dell'animazione e la proposta di esperienze aggregative e socializzanti, capace di integrare fede e vita in percorsi educativi attenti alle dimensioni prettamente religiose e spirituali nel loro inscindibile intreccio con quelle più ampiamente morali e sociali: gli oratori *"costituiscono uno dei modi più tipici di espressione di quel nesso inscindibile tra azione di evangelizzazione e attenzione alle esigenze sociali ed educative, che caratterizza la visione cristiana della persona e il progetto formativo proprio della Chiesa"*³. Ulteriormente l'oratorio si qualifica per il suo carattere popolare, di massa (aperto a tutti, pur richiedendo a chi vi si inserisce, come minimo, la disponibilità a compiere un cammino educativo), per il coinvolgimento dei ragazzi non solo come destinatari di proposte ma come protagonisti, per la presenza di risorse umane a titolo di volontariato (catechisti, animatori, allenatori, ecc.). Ma soprattutto l'oratorio si caratterizza per la messa a disposizione di un ambiente, che non si presenta come un semplice spazio attrezzato per il

²Per una ricostruzione storica degli oratori nella diocesi ambrosiana, si veda E. Apeciti, *L'oratorio ambrosiano da San Carlo ai giorni nostri*, Milano, editrice Ancora, Milano, 1998, e G. Barzaghi, *Tre secoli di storia e pastorale degli Oratori Milanesi*, Elle Di Ci Leumann, Torino, 1985.

³Così l'Audizione della Conferenza Episcopale Italiana, rappresentata da S. E. Mons. Giuseppe Betori, Segretario generale, e da don Mauro Rivella, Direttore dell'Ufficio nazionale per i problemi giuridici, svolta in data 24 aprile 2002 dalla XII Commissione permanente Affari sociali della Camera dei Deputati.

libero confluire dei giovani nel tempo libero, ma “*come complesso di incontri significativi e un assumere qualcosa in comune... L’ambiente così costituito, comunità-organizzazione-spazio-programma-struttura, ha una caratterizzazione: è cristiano. Lo si sa collegato alla comunità ecclesiale, di cui è mediazione*”: da qui “*la forte connotazione catechistica che rimane come un tratto fondamentale, non unico e nemmeno isolato dagli altri che conformano la risposta globale*”, ossia dal gioco, dall’animazione culturale⁴ e dalle iniziative più prettamente di promozione sociale⁵.

La “dose” di tali elementi potrà poi variare a seconda delle diverse tradizioni storiche locali e dalle opzioni pastorali di ciascuna diocesi (o dal carisma dell’Istituto religioso, se l’oratorio è da esso gestito). Vi potranno dunque essere esperienze in cui la dimensione religiosa e spirituale è più marcata e altre in cui invece si privilegia maggiormente l’aspetto aggregativo e sociale, pur mantenendo l’orizzonte religioso⁶. Va da sé che se l’iniziativa aggregativa, ancorché gestita da una parrocchia o da altro ente ecclesiastico, non presenta un progetto educativo cristiano non si ha oratorio ma mera attività socio-assistenziale rivolta ai minori gestita da un soggetto non profit secondo le normative (di norma regionali) di settore.

LA QUALIFICAZIONE GIURIDICA DELL’ORATORIO E LA SUA DISCIPLINA

Giova precisare – e non è inutile farlo, per le continue confusioni che si verificano in proposito – che l’oratorio *non è un soggetto giuridico autonomo* ma è un’attività, e precisamente *un’attività di un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*, ossia la parrocchia ma anche, come detto, un Istituto religioso, il quale comunque svolge l’attività oratoriana nella (e in

⁴J.E. VECCHI, voce *Oratorio*, in M. MIDALI e R. TONELLI (a cura di), *Dizionario di pastorale giovanile*, Torino, 1992, pp. 683 ss.

⁵Come evidenziato dai responsabili del Forum degli Oratori Italiani nella citata audizione parlamentare, in molti ambienti oratoriani si ritrovano, ad esempio, iniziative di: prevenzione al disagio giovanile; animazione dell’extrascuola (doposcuola, percorsi di apprendimento personalizzati, attività integrative e di sostegno); percorsi di educazione civica e alla multiculturalità; integrazione di giovani stranieri; volontariato socio-assistenziale; educativa di strada (cioè l’attenzione ai giovani dei gruppi informali); attività sportive, culturali, teatrali, musicali, ludiche, ed espressive in genere; aggregazione in tempi continuativi e prolungati (vacanze, campi scuola, oratori estivi, ecc.); ecc.

⁶Ad esempio nella Diocesi di Brescia gli oratori sono connotati per una proposta più tipicamente aggregativa e sociale, tanto che spesso la proposta oratoriana coincide con quella dei Centri di Aggregazione Giovanile, veri e propri servizi socio-assistenziali disciplinati da apposite normative regionali (cf ad es. l’art. 77, c. 3, lett. d, della L.R. Lombardia 7 gennaio 1986 n. 1, che tra i “centri diurni” prevede e disciplina i “centri di aggregazione giovanile presso i quali vengono svolte o coordinate attività sociali, educative, culturali, ricreative e sportive”), non senza problemi di compatibilità con le finalità religiose dell’ente: sul punto cf P. MARCHETTI, *Oratori e centri di aggregazione*, in «Orientamenti pastorali», n. 7-8/2001. Come si dirà, il riconoscimento legislativo della funzione socio-educativa degli oratori in quanto tali renderà del tutto superflua l’assimilazione (peraltro poco rispettosa delle finalità religiose dell’attività) dell’oratorio ai Centri di Aggregazione Giovanile.

favore della) comunità ecclesiale di inserimento (si pensi, ad esempio, agli oratori salesiani), o un ente di altra Confessione religiosa.

L'oratorio cattolico, essendo un particolare strumento di pastorale giovanile (dunque un'attività religiosa), trova anzitutto la propria disciplina nell'ordinamento della Chiesa cattolica. Trattandosi di una tradizione pastorale locale e non diffusa a livello universale⁷, l'oratorio è di norma disciplinato dal diritto canonico particolare, diocesano⁸, il quale, in ogni caso, nel prevedere lo strumento pastorale dell'oratorio, si pone come un'attuazione dei canoni 795 e 528 § 1 del codice di diritto canonico, che stabiliscono il dovere di impartire un'adeguata educazione cristiana ai fanciulli, attenta alla formazione integrale della persona umana, in tutte le sue dimensioni⁹.

Nel diritto civile invece l'oratorio costituisce un'attività di un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto (la parrocchia o l'Istituto religioso), direttamente collegata ai suoi fini istituzionali di religione e di culto, come definiti dall'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985 n. 222¹⁰. L'oratorio può infatti trovare collocazione nella categoria delle attività catechetiche e di educazione cristiana previste dalla citata lett. a), ancorché, per la sua particolare natura, presenti aspetti più propriamente sociali. Come detto, il momento sociale ed educativo generale si presenta sempre come strumentale alla formazione cristiana del giovane.

L'oratorio, in quanto attività religiosa, beneficia pertanto della tutela costituzionale (artt. 7, 8 e 19 Cost.) e concordataria riservata alla *"missione pastorale, educativa e caritativa, di evangelizzazione e di santificazione"* della Chiesa Cattolica (art. 2 dell'Accordo di revisione del Concordato), che deve potersi estrinsecare liberamente, secondo l'organizzazione che la Chiesa stessa si dà nel proprio ordinamento, indipendente e sovrano, senza ingerenze dei pubblici poteri. Si tratta qui di un limite che deve esse-

⁷L'oratorio è una tradizione pastorale tipicamente italiana, anche se esperienze simili si sono avute in Francia con i *Patronages* e le *Ouvres de Jeunesse*, risalenti al XVIII secolo e durate fino a tutto il XIX con successivi adeguamenti e particolare attenzione alla gioventù lavoratrice. Si ritrovano poi in altri Paesi, come attività di quelle Congregazioni religiose che hanno come proprio carisma la formazione religiosa della gioventù nelle forme oratoriane (ad es. i Salesiani).

⁸Per l'Arcidiocesi di Milano si vedano le costituzioni 218-241 del 47° Sinodo diocesano, spec. la cost. 218 § 1, dove si fornisce la seguente definizione di oratorio: *"Esso è una comunità che educa all'integrazione fede-vita, grazie al servizio di una comunità di educatori, in comunione di responsabilità e di collaborazione con tutti gli adulti. Il metodo dell'oratorio (o il suo stile) è quello dell'animazione, che consiste nel chiamare i ragazzi a partecipare a proposte educative che partono dai loro interessi e dai loro bisogni"*.

⁹Can. 795 cjc: *"Dal momento che la vera educazione deve perseguire la formazione integrale della persona umana, in vista del suo fine ultimo e insieme del bene comune della società, i fanciulli e i giovani siano educati in modo da poter sviluppare armonicamente le proprie doti fisiche, morali e intellettuali, acquistino un più maturo senso di responsabilità e il retto uso della libertà e siano preparati a partecipare attivamente alla vita sociale"*; can. 528 § 1 cjc: *"il parroco...abbia cura speciale della formazione cattolica dei fanciulli e dei giovani"*.

¹⁰Agli effetti civili si considerano attività di religione e di culto *"quelle dirette all'esercizio del culto e della cura d'anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana"*.

re tenuto presente nella produzione legislativa (regionale e nazionale) volta al riconoscimento della funzione sociale degli oratori. Analogo discorso vale per le attività similari svolte da enti di altre Confessioni religiose¹¹, attività che saranno disciplinate dagli statuti delle Confessioni religiose stesse, e tutelate, quanto ad autonomia di organizzazione e libertà religiosa, dagli articoli 8 e 19 della Costituzione.

Oltre agli aspetti inerenti alla tutela della libertà religiosa, la qualificazione dell'oratorio come attività di religione e di culto comporta altre conseguenze nell'ordinamento giuridico statale. Si pensi agli aspetti fiscali dell'attività oratoriana, ma anche quelli relativi alla qualificazione giuridica dell'immobile nel quale si svolge tale attività, nei suoi riflessi civilistici, urbanistici e fiscali.

GLI ORATORI E LE ASSOCIAZIONI

Nell'ambito dell'esperienza oratoriana cattolica vi sono alcune associazioni a carattere nazionale, che spesso gestiscono, tramite i propri circoli parrocchiali, attività oratoriane (si pensi, tra le più note, all'Associazione Nazionale San Paolo degli Oratori e Circoli giovanili – ANSPI, all'Associazione NOI, alle associazioni salesiane, ecc.). Esse operano soprattutto in quelle diocesi (specie del centro-sud Italia) in cui non sussiste una radicata tradizione di oratori intesi come ordinaria attività di pastorale giovanile svolta direttamente dalle parrocchie. Senonché – secondo la sua definizione propria, come sopra individuata – l'oratorio è un'attività con finalità di religione e di culto necessariamente riconducibile a un ente ecclesiastico, ossia, di norma, alla parrocchia ma anche, come abbiamo visto, a Istituti religiosi, che comunque svolgono l'attività oratoriana nel contesto di una comunità ecclesiale (parrocchiale o interparrocchiale). In altri termini, l'oratorio per essere tale non può che essere un'azione educativo-religiosa della comunità cristiana locale in favore della generalità dei giovani ivi residenti. È questa peraltro l'esperienza di oratorio che, come visto, è stata riconosciuta dalla legge n. 206/2003, la quale prende in considerazione le sole parrocchie, gli altri enti ecclesiastici della Chiesa Cattolica e gli enti delle Confessioni religiose firmatarie di intese. Orbene, le citate associazioni non sono qualificabili come enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e dunque, a rigore, l'attività dei loro circoli non potrebbe essere definita come attività oratoriana propriamente detta: non è infatti un'attività pastorale parrocchiale diretta alla generalità dei ragazzi presenti nella comunità locale bensì un'attività associativa diretta ai soci dei

¹¹Quando nel testo vorremo riferirci anche a tali enti insieme a quelli della Chiesa cattolica utilizzeremo l'espressione sintetica di "Enti religiosi" (sull'utilizzo di tale nozione cf P. CLEMENTI, G. COLOMBO, C. REDAELLI, *Gli Enti religiosi. Natura giuridica e regime tributario. Le attività istituzionali e commerciali. La contabilità e il bilancio*, Milano, 1999, p. 11).

circoli. Tuttavia, se ben si considerano i loro statuti, i circoli di dette associazioni si pongono (si dovrebbero porre) a sostegno e supporto dell'attività oratoriana propriamente detta, che resta (deve restare) riconducibile alla parrocchia (o alla congregazione religiosa, ma in favore comunque della comunità locale), in quanto soggetta alla direzione e responsabilità pastorale del parroco e dei vicari parrocchiali con lui. Tale aspetto, probabilmente, andrà sempre più evidenziato, anche con opportune convenzioni tra i circoli e le parrocchie di riferimento, che oltre a disciplinare il titolo di utilizzo delle strutture parrocchiali, faccia emergere la titolarità e la direzione ultima dell'attività oratoriana in capo alla parrocchia.

Nel contesto oratoriano sussistono anche altre esperienze associative. Vi sono infatti specifiche attività che, seppur ricomprese nel progetto educativo oratoriano, possono richiedere una gestione da parte di soggetti giuridicamente distinti rispetto all'ente ecclesiastico gestore dell'oratorio. Si pensi ad esempio alle associazioni sportive dilettantistiche, alle compagnie teatrali, ai centri culturali, ad associazioni di volontariato per la gestione di attività sociali, ecc.. Il legame con la parrocchia di riferimento sarà solitamente garantito sia a livello statutario che con apposite convenzioni che esplicheranno le modalità di collegamento e di collaborazione con la parrocchia nell'oratorio, oltre che il titolo e la disciplina dell' utilizzo dei locali e degli impianti oratoriani¹².

Altro fenomeno da tener presente sono le aggregazioni diocesane, regionali e nazionali, che promuovono le attività oratoriane, predisponendo forme di coordinamento degli enti ecclesiastici che svolgono attività oratoriane, formulando proposte di programmi di attività e di iniziative unitarie, corsi di formazione per educatori e animatori, realizzando sussidi e servizi. È il caso, ad esempio, della Fondazione Oratori Milanesi (FOM). A livello nazionale è stato costituito nel settembre 2001 il Forum degli Oratori Italiani (FOI), associazione nazionale, con finalità di coordinamento, sostegno e promozione degli oratori, che raggruppa gli organismi di coordinamento regionale degli Uffici diocesani di pastorale giovanile, le associazioni ecclesiali di rilevanza nazionale e gli Istituti di vita consacrata che svolgono attività di oratorio, nonché le aggregazioni di oratori (fondazioni, federazioni, centri, ecc.) in ragione della loro rappresentatività territoriale.

IL RICONOSCIMENTO DELLA FUNZIONE SOCIALE ED EDUCATIVA DELL'ORATORIO E I SUOI EFFETTI

L'oratorio, in quanto attività di religione di un ente ecclesiastico, non può essere disciplinato da fonti dell'ordinamento statale o regionale, se non nei rapporti di collaborazione e prendendo atto della sua configurazio-

¹²Per le associazioni sportive si rimanda a *Ex Lege*, n. 1/2001, nel quale si sono pubblicati modelli di statuti e di contratti d'uso gratuito (comodati) delle attrezzature parrocchiali.

ne giuridica che è data da un altro ordinamento, quello canonico.

È quello che è successo con la legge 206 e la L.R. n. 22/2001. Esse infatti correttamente non definiscono l'oratorio, né dettano norme di organizzazione o standard a cui adeguarsi per ottenere un riconoscimento, ma assumono l'oratorio così come si presenta e si configura nell'ordinamento confessionale. Tali leggi si muovono in un'ottica di collaborazione nel contesto del sistema integrato di interventi e servizi sociali rivolti ai minori, disciplinati dalla legge 8 novembre 2000, n. 328 (*legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali*), dalla legge 28 agosto 1997, n. 285 (*disposizioni per la promozione di diritti e di opportunità per l'infanzia e l'adolescenza*) e dalla normativa regionale¹³.

La collaborazione è resa possibile da un duplice riconoscimento operato dalla legge 206 e prima ancora dalla L.R. 2001. Si riconosce:

- a) la funzione sociale ed educativa degli enti religiosi (*in primis* la parrocchia) che è insita nello svolgimento della attività oratoriana o similare, *in quanto tale*;
- b) l'abilitazione di tali enti (e in particolare delle parrocchie) a svolgere iniziative più prettamente sociali, ad integrazione del progetto educativo oratoriano, senza pregiudizio per l'attività oratoriana propriamente detta.

Solo grazie a tale duplice riconoscimento si rende possibile l'inserimento nel sistema integrato di interventi e servizi sociali delle attività oratoriane *in quanto tali*.

Tale sistema è stato introdotto dalla citata legge 328/2000, e si fonda sull'integrazione tra pubblico e privato nella programmazione e gestione, a livello locale, dei servizi sociali. L'articolo 1, comma 4, dispone infatti che "*Gli enti locali, le regioni e lo Stato, nell'ambito delle rispettive competenze, riconoscono e agevolano il ruolo degli organismi non lucrativi di utilità sociale, degli organismi della cooperazione, delle associazioni e degli enti di promozione sociale, delle fondazioni e degli enti di patronato, delle organizzazioni di volontariato, degli enti riconosciuti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese operanti nel settore nella programmazione, nella organizzazione e nella gestione del sistema integrato di interventi e servizi sociali*".

Come si vede anche gli enti ecclesiastici possono partecipare al sistema, a condizione però che svolgano un servizio sociale contemplato nella programmazione regionale e locale.

Orbene l'oratorio *non è un servizio sociale* ma, come ripetutamente detto, è un'attività religiosa, e pertanto non abilita la parrocchia o altro ente religioso che svolge attività oratoriana o similare a partecipare al sistema

¹³Con la legge quadro n. 328/00 e le normative regionali in materia, i servizi sociali sono gestiti dai Comuni, a livello di distretto socio-sanitario, in base alla programmazione effettuata con i Piani di Zona. Nella programmazione e nella gestione partecipano accanto all'ente pubblico, anche le organizzazioni private del Terzo settore.

integrato di servizi sociali. Ora invece, con il riconoscimento della funzione sociale ed educativa svolta mediante l'oratorio operato dalla L.R. 22/2001 e dalla legge 206/2003, le parrocchie e gli altri enti religiosi per il solo fatto di svolgere attività oratoriana o similare possono parteciparvi.

Più concretamente tale riconoscimento produce gli effetti seguenti.

a) La partecipazione alla programmazione dei servizi e interventi sociali rivolti ai minori

Con la legge 206/2003 (ma già prima con la L.R. 22/2003) e in applicazione dei principi della legge 328/2000, sussiste un diritto in capo agli enti religiosi che svolgono attività oratoriana e similare a essere consultati e coinvolti istituzionalmente nei momenti di programmazione delle politiche sociali verso i minori.

A livello di programmazione regionale, l'articolo 2, comma 1, della L.R. n. 22/2001 prevede esplicitamente la titolarità delle diocesi lombarde a essere consultate e a far parte di commissioni e organismi regionali. Al comma 2 del medesimo articolo la regione riconosce altresì il ruolo delle parrocchie a essere soggetti promotori di azioni in favore dell'area giovanile attraverso l'attività oratoriana.

Ne deriva che le parrocchie *per il solo fatto di svolgere attività oratoriana* hanno titolo a partecipare anche alla programmazione locale degli interventi sociali, ossia alla definizione dei Piani di Zona e alla partecipazione, tramite propri rappresentanti, ai tavoli tematici dell'area minori, che si affiancano agli uffici tecnici e di governo deputati alla gestione del Piano.

b) La rilevanza sociale dell'attività oratoriana nel territorio

Con il riconoscimento della funzione sociale degli oratori in quanto tali operata dalla legge n. 206, i comuni, nell'organizzare la rete di interventi e servizi per i minori, possono (anzi, devono) rilevare la presenza di parrocchie o altri enti religiosi che svolgono attività oratoriana, valorizzarla e sostenerla, senza creare inutili doppioni. In concreto, se nell'ambito comunale già esiste un oratorio il comune legittimamente può rapportarsi con esso, riconoscendo anche un sostegno economico, senza dover creare un proprio centro di aggregazione giovanile, a meno che l'oratorio si riveli insufficiente a soddisfare l'intera domanda aggregativa giovanile presente sul territorio. La riconosciuta rilevanza sociale che l'attività oratoriana in quanto tale possiede giustifica inoltre la sua valorizzazione e il relativo sostegno economico, senza pretendere che gli enti gestori svolgano altro rispetto a quello che già autonomamente realizzano mediante l'oratorio: non devono cioè essere costretti a trasformare gli oratori in centri di aggregazione giovanile o centri ricreativi diurni o entità simili, soggetti alle normative regionali di settore che li riguardano e da esse definiti. In altri termini, il riconoscimento legislativo della funzione sociale dell'oratorio in quanto tale giustifica da solo, sotto il profilo amministrativo dell'interesse pubblico, la corresponsione all'ente religioso di contributi economici, senza

imporre modalità di collegamento con l'ente pubblico invasive e, per ciò, spesso illegittime. Per realizzare forme di collaborazione, prevedendo un sostegno economico, la forma più rispettosa della natura ultimamente religiosa dell'attività è quella della convenzione. Sul tema delle convenzioni con i comuni si tornerà più oltre.

c) Svolgimento di attività sociali integrative all'oratorio

Le parrocchie e gli altri enti religiosi che svolgono attività oratoriana sono *ex lege* abilitati a gestire iniziative prettamente sociali (doposcuola, contrasto alle devianze minorili, alla disabilità, ecc.), integrative del progetto educativo oratoriano.

Il richiamo al riconoscimento operato dalla legge 206/2003 evita, in sede di disciplina regionale e locale, di assoggettare le parrocchie e gli altri enti religiosi a forme di attestazione dell'idoneità a partecipare al sistema integrato condizionate al possesso di particolari requisiti soggettivi, che – spesso pensati per le realtà “laiche” – rischiano di essere incompatibili con la loro natura e specificità religiosa (ad esempio prevedendo che un determinato servizio possa essere svolto solo da organizzazioni di volontariato o da Onlus: qualificherebbe queste che le parrocchie non potranno mai assumere). Qui non si sta valorizzando l'attività oratoriana propriamente detta ma la capacità dell'ente religioso di gestire veri e propri servizi sociali rivolti ai minori, integrando il progetto educativo oratoriano con specifici programmi di intervento che ben possono essere condivisi e finanziati dall'ente pubblico. Per questi servizi, ma solo per essi, l'ente religioso può essere qualificato come “unità di offerta” nell'ambito del sistema integrato locale di interventi sociali, assoggettandosi, quanto a quell'attività sociale realizzata, alla normativa regionale di settore.

Anche per tali attività integrative, così come per le attività oratoriane propriamente dette, la forma di collaborazione (e di relativo sostegno economico) preferibile è il convenzionamento con il comune o con l'eventuale ente gestore del Piano di Zona, al fine di evitare forme, come l'accreditamento o l'autorizzazione, che rischiano di dettare standard per l'attività difficilmente compatibili con la natura religiosa degli enti interessati.

LE CONVENZIONI CON I COMUNI

Nell'ottica della legge 206/2003 e della L.R. 22/01, il sostegno economico delle parrocchie o degli altri enti religiosi che svolgono attività oratoriana non può essere trattato nell'ambito della generica attività promozionale dell'associazionismo e del Terzo settore.

È certo possibile ottenere contributi in forza del Regolamento comunale che disciplina erogazioni in favore di organizzazioni private, ai sensi dell'articolo 12 della legge 241/90. Ma spesso tali regolamenti pongono criteri che non tengono conto delle specificità delle parrocchie e degli enti

religiosi (si pensi alla richiesta di produrre lo statuto: come è noto le parrocchie non hanno statuto, essendo disciplinate dal diritto canonico). Inoltre il contributo non è commisurato all'effettivo valore sociale dell'oratorio e, soprattutto, ai suoi costi.

La via migliore e rispettosa della legge 206/2003 e della L.R. 22/2001 è quella della collaborazione nell'ambito del sistema integrato locale di servizi sociali, disciplinata con convenzione con l'ente locale, attraverso la quale riconoscere un contributo a copertura totale o parziale dei costi.

Nella prassi attuale le convenzioni sono normalmente stipulate tra l'ente religioso (di norma la parrocchia o le parrocchie, se nel territorio comunale ve ne sono più d'una) e il singolo comune dove ha sede l'ente che svolge l'attività oratoriana. In prospettiva, si prevede (e ciò è auspicabile perché consente un miglior coordinamento e inserimento nel sistema integrato locale di servizi sociali) che tali convenzioni siano stipulate con le aggregazioni dei comuni che, nell'area di riferimento, gestiscono il Piano di Zona.

Le modalità di convenzionamento che si stanno affermando nella prassi sono invero le più diverse e non tutte rispettose della specificità religiosa dell'oratorio. Nella prassi si registrano infatti con una certa frequenza convenzioni "imposte" dai comuni in cui si stabiliscono illegittime forme di cogestione o di programmazione pubblica dell'attività oratoriana o in cui, addirittura, si giustifica il contributo come prezzo del servizio «oratorio» appaltato dal comune!

Sullo sfondo resta infatti un'incomprensione dell'oggetto del riconoscimento: si riconosce e incentiva l'oratorio quale realtà già esistente, con le sua finalità religiosa e le sue peculiari caratteristiche aventi *anche* valenza sociale ed educativa e nel rigoroso rispetto dell'autonomia dell'ente religioso (parrocchia) che promuove l'oratorio? Oppure si sostengono e finanziano iniziative specifiche prettamente socio-assistenziali realizzate dagli enti religiosi nell'ambito dell'oratorio? Oppure, ancora, si affidano, con riconoscimento di un corrispettivo, servizi sociali all'ente religioso, da realizzarsi nell'ambito dell'oratorio? Va da sé che solo nel primo caso si può parlare di oratorio propriamente detto; negli altri due si tratta di attività socio-educative diverse da quelle oratoriane, anche se ad esse complementari e inserite nel progetto e nell'ambiente oratoriano, sfruttandone magari le risorse materiali e umane e l'esperienza educativa.

La legge n. 206 e le leggi regionali dovrebbero, come abbiamo visto, contribuire a porre chiarezza, là dove riconoscono, da una parte, la funzione sociale ed educativa degli enti religiosi che svolgono attività oratoriana o simile in quanto tale e, dall'altra, l'idoneità di tali enti a gestire servizi sociali integrativi l'attività oratoriana, senza pregiudizio per essa.

Tenendo conto di tali precisazioni, i contenuti di una convenzione possono dunque essere i seguenti.

a) Sostegno all'attività oratoriana in quanto tale

La convenzione dovrebbe anzitutto recare una presa d'atto da parte del comune dell'esistenza sul proprio territorio di esperienze oratoriane, quindi riconoscere a sua volta, alla luce della legge n. 206 e dell'eventuale legge regionale in materia, la funzione sociale e, infine, prevedere misure di sostegno: contributi economici, agevolazioni per l'accesso a servizi comunali, comodati di beni mobili e immobili (tale forma di sostegno è esplicitamente prevista dall'art. 3 della legge n. 206). L'ente religioso dovrà a sua volta garantire l'effettivo svolgimento dell'attività oratoriana o simile (a tal fine potranno eventualmente essere richiesti dati a consuntivo, per quanto riguarda il numero dei frequentatori e i costi sostenuti).

In tale contesto, il sostegno economico non dovrà essere qualificato come corrispettivo di un servizio convenzionato (sarebbe, tra l'altro, attività commerciale resa in favore del comune, con tutti gli obblighi fiscali e contabili conseguenti) ma come contributo a fondo perduto diretto a coprire i costi di un'attività che si intende promuovere in quanto socialmente rilevante per la stessa comunità civile, e, per tale motivo, non produttivo di reddito tassabile (art. 143, c. 1, TUIR) e non rientrante nel campo di applicazione dell'IVA, per carenza dei requisiti oggettivi (non è uno scambio di beni o servizi dietro corrispettivo) e soggettivi (è attività istituzionale senza connotazioni di commercialità)¹⁴.

b) Collaborazione con l'ente pubblico in progetti o iniziative specifici, di tipo più prettamente educativo e socio-assistenziale, realizzate nell'ambito dell'attività oratoriana e loro sostegno

(ad es.: attività estive, doposcuola, volontariato socio-assistenziale rivolto ai minori, interventi per stranieri, ecc.).

Nella medesima convenzione si potrebbero individuare, accanto al sostegno dell'oratorio in quanto tale¹⁵, forme di collaborazione su progetti e iniziative specifiche di tipo sociale, integrative del progetto educativo oratoriano, che potranno eventualmente essere elaborate e realizzate in accordo con il comune o dallo stesso valutate ai fini di un possibile finanziamento.

Nel caso di finanziamenti o contributi comunali per la realizzazione di tali progetti, si applicherà l'articolo 143, comma 2 bis, lett. b), del TUIR, introdotto dall'articolo 2 del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, che dispone la non assoggettabilità all'imposta sui redditi dei contributi corrisposti da

¹⁴Si rimanda all'intervento di Patrizia Clementi, in questo fascicolo.

¹⁵La convenzione potrebbe limitarsi a considerare solo specifiche iniziative sociali-educative senza prendere in considerazione il sostegno all'attività di oratorio in quanto tale. Sembra, però, indispensabile che, almeno in premessa, ci sia una presa d'atto da parte del comune dell'esistenza dell'oratorio e della valenza anche sociale della sua attività nel suo complesso, presa d'atto che costituisce il contesto in cui si inserisce la collaborazione tra ente religioso e comune per le particolari iniziative a favore dei giovani che si è ritenuto di sostenere.

amministrazioni pubbliche a enti non commerciali (tali sono di diritto gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti¹⁶), per lo svolgimento convenzionato “*di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi*”. Resta tuttavia l’assoggettamento all’IVA se l’attività non è occasionale.

Si ricorda che il soggetto che stipula la convenzione è sempre la parrocchia (o l’ente religioso che svolge attività oratoriana) e non l’oratorio, che non è soggetto giuridico autonomo. La convenzione dovrà essere sottoscritta dal parroco, in quanto legale rappresentante della parrocchia, e non dal direttore dell’oratorio (vicario parrocchiale, religioso o religiosa o laico incaricato).

IL FINANZIAMENTO REGIONALE

Abbiamo più volte citato la legge regionale 23 novembre 2001, n. 22. A tal proposito, è opportuno in conclusione precisare che tale legge non riconosce finanziamenti diretti alle singole parrocchie o enti religiosi che svolgono l’oratorio. Come abbiamo visto, la regione con il riconoscimento della funzione sociale ed educativa dell’attività oratoriana consente alle parrocchie di inserirsi, a livello locale, nel sistema integrato di servizi sociali, convenzionandosi con il comune dove ha sede l’attività oppure, se costituito, con l’eventuale ente che nel distretto socio-sanitario gestisce il sistema, ottenendo così un sostegno anche economico.

Per l’aspetto direttamente promozionale la L.R. n. 22/2001 si limita infatti a prevedere un finanziamento regionale da erogare alla Regione Ecclesiastica Lombardia, il quale sarà ripartito tra le diocesi nel modo seguente: 30% in base alla popolazione; 40% in base al numero di parrocchie; il restante 30% sarà utilizzato dalla Regione Ecclesiastica Lombardia o da altro ente indicato dalla stessa per attività e iniziative interdiocesane.

Nell’ambito di tale sistema di finanziamento vengono in particolare sostenuti i progetti relativi:

- alla formazione degli operatori oratoriali;
- allo svolgimento di ricerche e sperimentazioni di attività e metodologie di intervento innovative;
- al sostegno ad iniziative interdiocesane anche rivolte al monitoraggio e allo studio dell’esistente.

¹⁶Cf art. 111 bis, u.c., del TUIR, introdotto dall’art. 6 del D.Lgs. n. 460/1997. Tale norma si applica anche agli Enti di Confessioni religiose diverse da quella Cattolica se civilmente riconosciuti in base alle rispettive discipline attuative delle intese ex art. 8, c. 3, Cost.

ASPETTI AMMINISTRATIVI DELLE ATTIVITÀ ORATORIANE

Tra le attività specifiche dell'ente parrocchia (che è un ente ecclesastico civilmente riconosciuto) rientrano anche quelle educative, soprattutto nei confronti dei giovani e dei ragazzi.

Le attività legate al mondo giovanile vengono realizzate dalla parrocchia, nella stragrande maggioranza dei casi, mediante lo strumento educativo dell'oratorio, che rimane una delle sue articolazioni, nel senso che il soggetto giuridico e fiscale resta comunque sempre l'ente parrocchia e il responsabile ultimo, anche nei rapporti con i terzi, è il parroco nella sua qualità di amministratore unico e legale rappresentante dell'ente.

Il parroco, a sua volta, può avvalersi della collaborazione dei responsabili dell'oratorio, del consiglio dell'oratorio e dei consigli parrocchiali (CPP e CAEP).

L'oratorio, quindi, non è un soggetto diverso rispetto alla parrocchia: è invece un'attività istituzionale – che fa diretto riferimento alla parrocchia – dell'unico soggetto giuridico e fiscale parrocchia.

Nella realtà concreta, poi, vi può essere anche una gestione a parte per l'attività dell'oratorio (diventa opportuna soprattutto quando il totale delle entrate e delle uscite annue raggiunge una non indifferente consistenza per via delle numerose attività esercitate e dell'elevato numero dei ragazzi presenti) da intendersi come gestione di cassa separata, con tenuta di un registro di prima nota. Tuttavia le operazioni devono essere svolte comunque dall'unico soggetto giuridico parrocchia, con il proprio codice fiscale e tutti i dati contabili risultanti dal registro di prima nota devono confluire *nell'unica contabilità* parrocchiale, per essere riportati nell'*unico rendiconto* parrocchiale. Il rendiconto, infatti, è finalizzato a rilevare la **completa** ed **aggiornata** situazione economico-finanziaria della parrocchia.

Nello specifico le voci interessate dello schema di rendiconto predisposto dalla diocesi sono le seguenti:

CONTO ECONOMICO

- La voce A. 1.13 denominata “*Offerte per attività oratoriane*” del prospetto riguardante le entrate dell’attività istituzionale. Questa voce riguarda le offerte ricevute per tutte le attività connesse alle iniziative oratoriane (es.: catechesi, oratorio estivo e feriale, campi scuola); le offerte vanno indicate al lordo di eventuali spese sostenute, che vanno separatamente indicate nella correlata voce di uscita.
- La voce A. 2.19 denominata “*Spese per gestione oratorio*” del prospetto riguardante le uscite dell’attività istituzionale. Questa voce riporta le spese specifiche attinenti all’organizzazione delle attività oratoriane ed è correlata con le entrate per offerte da tali attività. Al riguardo occorre accertarsi che i documenti contabili (es.: fatture, ricevute) siano intestati correttamente all’ente parrocchia e non all’oratorio.

SITUAZIONE PATRIMONIALE

- La voce O denominata “*Depositi Fruttiferi*” dell’attivo. Questa voce deve comprendere i saldi dei conti correnti bancari intestati alla parrocchia, come risultante dalla situazione contabile, e quindi anche quello riferito all’attività dell’oratorio.
È infatti possibile gestire la cassa separata dell’oratorio con un conto corrente bancario, purché sia sempre intestato alla parrocchia (si potrà al limite utilizzare una dicitura composita, quale ad esempio: “Parrocchia S. Stefano – Sez. Oratorio”) Il vicario parrocchiale o il direttore laico dell’oratorio abbia dal parroco la delega ad operare su tale conto corrente.
È opportuno ricordare che per l’apertura di un nuovo c/c bancario e per delegare una persona terza ad operare sul c/c bancario occorre chiedere il nulla osta dell’Ordinario Diocesano, in quanto l’operazione è ricompresa tra quelle di straordinaria amministrazione. Si sconsiglia l’apertura di più conti in quanto le spese di tenuta conto risultano essere piuttosto onerose.

La parrocchia, all’interno dell’oratorio, può svolgere, oltre all’attività istituzionale (catechesi, attività educativa, ricreativa, ecc.) anche dell’attività di carattere commerciale (bar, cinema, teatro, affitto temporaneo di sale oratoriane e di impianti sportivi) o comunque diverse da quelle citate di religione e di culto.

In questo caso è soggetta alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime. Pertanto la parrocchia (e non l’oratorio) dovrà richiedere il numero di Partita IVA. Anche in questo caso vale il criterio dell’unicità: occorre chiedere un solo numero di partita IVA (in aggiunta al codice fiscale già posseduto) che andrà utilizzato per le

diverse attività commerciali; per le attività istituzionali, invece, si continuerà ad usare il codice fiscale della parrocchia.

Merita di essere brevemente menzionato il discorso relativo agli edifici e alle strutture utilizzate per lo svolgimento delle attività oratoriane. Ospitando abitualmente ragazzi e giovani per lo svolgimento delle varie attività (catechesi, sport, ecc.) la parrocchia deve garantire ambienti e strutture idonei e sicuri, eliminando ogni possibile forma di pericolo. Pertanto la parrocchia verifichi:

- che tutti gli ambienti siano costruiti o adeguati secondo le normative di legge in materia igienico-sanitaria, di sicurezza degli impianti e anti-incendio. È indispensabile assicurarsi dell'esistenza di tutte le autorizzazioni amministrative (es: concessioni edilizie, certificato di agibilità) e delle certificazioni richieste (es: certificazioni degli impianti elettrici, riscaldamento, ecc.). Secondo la normativa civile e canonica ogni richiesta di autorizzazione ad eseguire interventi sui vari immobili deve essere inoltrata dal parroco come legale rappresentante dell'ente e non dal vicario parrocchiale o dal direttore dell'oratorio;
- che per tutti gli edifici e le strutture utilizzate per lo svolgimento delle attività oratoriane vi siano adeguate coperture assicurative, sia per i danni diretti da incendio e garanzie accessorie (vandalismi, fenomeno elettrico, danni d'acqua) che per i danni relativi alla responsabilità civile.

A questo proposito si dovrà riservare una particolare attenzione a coloro ai quali vengono affidati all'interno delle attività dell'oratorio compiti di responsabilità e di funzioni organizzative da parte del parroco o del vicario parrocchiale. Si eviti di affidare tali mansioni a volontari minorenni al fine di circoscrivere l'ambito di responsabilità per atti illeciti. I compiti di direzione, organizzazione e conduzione delle attività siano sempre affidati ad un soggetto maggiorenne coadiuvato eventualmente da persone minorenni.

LE PRINCIPALI ATTIVITÀ DEGLI ORATORI: ADEMPIMENTI AMMINISTRATIVI E FISCALI E ATTENZIONI PASTORALI

LA CLASSIFICAZIONE DELLE ATTIVITÀ DELL'ORATORIO

Premessa necessaria per inquadrare correttamente, sotto il profilo fiscale, amministrativo e pastorale le attività dell'oratorio è l'identificazione del *soggetto giuridico titolare* delle stesse. L'oratorio, infatti, non è un ente, ma un settore della pastorale della parrocchia, quello che si occupa in particolare dei ragazzi e dei giovani. È alla parrocchia, quindi, che fa capo la soggettività giuridica delle attività che l'oratorio pone in essere.

La parrocchia, in quanto ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, è inquadrato, sotto il versante fiscale, tra gli *enti non commerciali*; ad essa si applicano quindi le norme che regolano questa specifica categoria di soggetti, in particolare quelle recate dal Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, Titolo II, Capo III, articoli 143-150 nella nuova numerazione risultante dopo le modifiche introdotte dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344.

Possiamo distinguere in tre diverse tipologie le attività svolte dalle parrocchie attraverso gli oratori.

1. L'ATTIVITÀ RELIGIOSA

Va innanzitutto sottolineato che le finalità religiose, che tecnicamente vengono definite *“di religione o di culto”*, così come le corrispondenti attività sono caratterizzate dall'ininfluenza fiscale. In altri termini, le attività proprie dell'oratorio, quelle specificamente religiose, non vengono mai considerate attività commerciali.

Le disposizioni concordatarie¹, infatti, operano una netta distinzione

¹Legge 20 maggio 1985, n. 222, *“Disposizioni sugli enti e i beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio delle diocesi”*; cf in particolare l'articolo 16 che alla lett. a) definisce le *“attività di religione o di culto”* e alla lett. b) elenca le *“attività diverse da quelle di religione o di culto”*.

tra le attività di religione o di culto (“*quelle dirette all’esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all’educazione cristiana*”) e quelle commerciali, che rientrano tra le “*attività diverse da quelle di religione o di culto*” (si tratta di “*quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura, e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro*”).

2. L’ATTIVITÀ DECOMMERCIALIZZATA

Vi è poi una serie di altre attività che, pur se non strettamente rientranti nel concetto di “attività di religione o di culto” ne sono abituale corollario: si pensi alle gite, ai campi scuola, alle iniziative ludico-ricreative e così via. Le disposizioni fiscali² stabiliscono un trattamento agevolato per questa tipologia di attività; è infatti previsto che “*non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell’articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell’ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione*”. E’ importante evidenziare che l’irrelevanza fiscale è subordinata alla *contemporanea* presenza di precise condizioni:

- il trattamento agevolato riguarda esclusivamente le *prestazioni di servizi*, restandone escluse le cessioni di beni;
- le attività *non devono* rientrare tra quelle elencate nell’articolo 2125 del codice civile³;
- occorre che i servizi resi siano *conformi alle finalità istituzionali dell’ente*;
- è necessario che i servizi siano resi senza comportare una *specifica organizzazione*;
- bisogna infine che il corrispettivo richiesto *non ecceda i costi direttamente riferibili al servizio reso*.

3. L’ATTIVITÀ COMMERCIALE

Tutte le attività diverse da quelle precedenti che prevedono una cessione di beni o una prestazione di servizi a fronte di corrispettivi (indipendentemente dalla denominazione usata: contributo, rimborso, quota di partecipazione, ecc.), sono da classificare tra le attività commerciali.

Al di là delle differenze che connotano l’esercizio delle differenti attività svolte nell’ambito degli oratori – che di seguito esamineremo, sia

²Cf. TUIR, art. 143, c. 1.

³Si tratta di: attività industriale diretta alla produzione di beni o servizi, attività intermediaria nella circolazione dei beni, attività di trasporto per terra, per acqua o per aria, attività bancaria o assicurativa, attività ausiliarie alle precedenti.

pure per cenni generali e limitandoci a quelle più frequenti – vi sono alcune conseguenze che derivano dall'esercizio di attività commerciali che possiamo riassumere come segue.

► **La partita IVA**

Innanzitutto la parrocchia deve dotarsi di un numero di partita IVA, *diverso* dal codice fiscale di cui deve essere già in possesso⁴. Il numero di partita IVA, che deve essere richiesto agli Uffici finanziari entro trenta giorni dall'inizio dell'attività utilizzando il modello AA/7, deve essere utilizzato solo con riferimento alle attività che sono qualificate commerciali dal punto di vista fiscale; per tutte le altre la parrocchia dovrà continuare ad usare il numero di codice fiscale. Si tenga presente che il numero di partita IVA *deve essere unico*, anche se l'ente gestisce più attività commerciali. Per ciascuna di essa deve essere effettuata, utilizzando la stessa modulistica ed entro trenta giorni dal suo inizio, una "variazione dati", per mezzo della quale si denuncia al fisco l'avvio di una nuova attività.

Analogamente quando un'attività viene chiusa occorre comunicarne la cessazione. Se la chiusura riguarda una tra le attività esercitate la comunicazione avviene nella forma di "variazione dati" e lascia attivo il numero di partita IVA; se, invece, viene chiusa l'unica oppure tutte le attività esercitate la denuncia di "cessazione attività" comporta la cancellazione del numero di partita IVA. Si tenga presente che anche tra le modifiche che devono essere comunicate, sempre entro il termine di trenta giorni, vi è anche il subentro di un nuovo parroco. Gli esempi di compilazione riportati di seguito dovrebbero aiutare a chiarire il meccanismo.

Il primo modello è relativo alla richiesta di Partita IVA per l'apertura di una casa per vacanze; nel secondo si denuncia l'avvio di una nuova attività, quella di bar, che si aggiunge a quella precedentemente denunciata. Nel terzo, infine, si comunica la cessazione di entrambe le attività.

► **II REA**

Inoltre, la parrocchia deve provvedere, sempre entro trenta giorni dall'inizio dell'attività, a richiedere l'iscrizione al *Registro Economico Amministrativo* (REA) tenuto dalle Camere di Commercio⁵. Anche in questo caso ogni volta che la parrocchia aggiunge una nuova attività a quella per la quali ha richiesto l'iscrizione, occorre effettuare una nuova comunicazione al REA e analogamente a quanto visto sopra dovrà essere comunicata la cessazione delle attività. Anche la nomina di un nuovo parroco costituisce una variazione da comunicare entro trenta giorni.

⁴Nell'attribuire il numero di partita IVA gli Uffici Finanziari ne assegnano uno che funge anche da codice fiscale; per evitare che ciò si verifichi occorre che la parrocchia segnali, all'atto della richiesta, di essere già dotata del codice fiscale.

⁵Sull'argomento si veda *Ex lege n. 3/1999*, nel quale sono riportati anche i modelli da utilizzare e le istruzioni, esplicitamente riferite alla parrocchia, per la loro compilazione.

► **La contabilità**

A proposito degli *obblighi contabili*, va tenuto presente che in relazione alle attività commerciali esercitate la parrocchia deve adottare una contabilità separata da quella relativa alle attività istituzionali, tenuta in conformità alle norme fiscali. La complessità degli adempimenti contabili cresce in relazione all'ammontare del giro d'affari: è possibile adottare la contabilità *supersemplificata* se il giro d'affari non supera 15.493,70 euro; quella *semplificata* se non supera 309.874,14 euro; quella *ordinaria* se il giro d'affari è superiore a 309.874,14 euro. E' sempre possibile optare per il regime contabile superiore.

Per i regimi contabili utilizzabili dagli enti non commerciali, e quindi anche dalle parrocchie, occorre fare riferimento all'articolo 20 del D.P.R. 600/1973 che richiama le disposizioni previste dagli articoli 14, 15, 16 (contabilità ordinaria) e 18 (contabilità semplificata) del medesimo decreto per gli enti e le società commerciali. Inoltre, il terzo comma prevede per i soggetti minori la possibilità di assolvere agli obblighi contabili secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'articolo 3 della L. 662/1996 (contabilità supersemplificata).

Le scritture contabili obbligatorie e le diverse modalità di tenuta possono quindi essere riassunte come segue.

CONTABILITÀ ORDINARIA

Scritture contabili:

- libro giornale e libro degli inventari (artt. 2214, 2216 e 2217 c.c.);
- registri prescritti ai fini IVA (artt. 23, 24 e 25 del D.P.R. 633/1972);
- le scritture ausiliarie contenenti gli elementi reddituali e patrimoniali raggruppati in categorie omogenee (schede di mastro, art. 2214 c.c.);
- le scritture ausiliarie di magazzino (solo per alcuni soggetti, art. 2214 c.c.);
- il libro dei beni ammortizzabili (in quanto ne ricorrano i presupposti, art. 16 D.P.R. 600/1972)⁶;

Modalità di tenuta dei registri:

- entro 60 giorni devono essere registrate le scritture cronologiche e le scritture ausiliarie di magazzino (art. 22 D.P.R. 600/1973);
- entro il quindicesimo giorno del mese successivo all'emissione devono essere annotate le fatture emesse (art. 23 D.P.R. 633/1972);
- entro il giorno successivo non festivo deve essere annotato l'ammontare totale dei corrispettivi certificati dal registratore di cassa (art. 24 D.P.R. 633/1972);
- entro il termine previsto per le liquidazioni dell'IVA (mensili o trimestrali) o entro il termine della dichiarazione annuale nella quale si

⁶A seguito della semplificazione degli adempimenti contabili vi è la facoltà di eseguire le annotazioni proprie del registro dei beni ammortizzabili sul registro degli inventari (D.P.R. 695/1996).

intende esercitare il diritto alla detrazione devono essere annotate le fatture di acquisto (art. 25 D.P.R. 633/1972).

CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

Scritture contabili:

- registri prescritti ai fini IVA (artt. 23, 24 e 25 del D.P.R. 633/1972);
- registro beni ammortizzabili⁷ (art. 16 D.P.R. 600/1973).

Modalità di tenuta dei registri:

- entro il quindicesimo giorno del mese successivo all'emissione devono essere annotate le fatture emesse (art. 23, D.P.R. 633/1972);
- entro il giorno successivo non festivo deve essere annotato l'ammontare totale dei corrispettivi certificati dal registratore di cassa (art. 24, D.P.R. 633/1972);
- entro il termine previsto per le liquidazioni dell'IVA (mensili o trimestrali) o entro il termine della dichiarazione annuale nella quale si intende esercitare il diritto alla detrazione devono essere annotate le fatture di acquisto (art. 25, D.P.R. 633/1972);
- entro 60 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione devono essere registrati i componenti positivi e negativi di reddito non risultanti dai registri IVA (art. 9, c. 1, lett. a, D.L. 69/89; D.M. 2 maggio 1989);
- entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi devono essere effettuate le annotazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito (art. 9, c. 1 lett. b, D.L. 69/1989; D.M. 2 maggio 1989);
- entro lo stesso termine sul registro IVA acquisti deve essere annotato il valore delle rimanenze, indicando distintamente le quantità e i valori per singole categorie di beni giacenti alla fine dell'esercizio (D.M. 2 maggio 1989).

CONTABILITÀ SUPERSEMPLIFICATA

Scritture contabili:

- apposito prospetto conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997 che può essere utilizzato in sostituzione dei registri prescritti ai fini IVA.

Modalità di tenuta del registro:

- entro il quindicesimo giorno del mese successivo all'emissione devono essere annotate le fatture emesse e/o i corrispettivi incassati, così come i corrispettivi e compensi non rilevanti ai fini IVA (D.M. 11 febbraio 1997);
- entro il termine previsto per le liquidazioni trimestrali dell'IVA, deve essere annotato l'importo complessivo imponibile mensile o trime-

⁷Vedi nota 6.

- strale degli acquisti e delle importazioni, nonché l'ammontare degli acquisti non rilevanti ai fini IVA (D.M. 11 febbraio 1997);
- entro il termine della presentazione della dichiarazione annuale dei redditi deve essere annotato il valore delle rimanenze finali indicando distintamente le quantità e i valori per singole categorie di beni giacenti alla fine dell'esercizio (D.M. 11 febbraio 1997).
- Inoltre va ricordato che nella redazione della contabilità devono essere seguite le regole dettate dall'articolo 2219 del codice civile per una corretta tenuta delle scritture: devono essere rispettate le norme di un'ordinata contabilità, non devono esserci spazi bianchi e interlinee, non deve essere fatto alcun trasporto in margine; non è possibile fare abrasioni e se si devono fare delle cancellazioni, queste si devono eseguire in modo che le parole cancellate siano leggibili. Tutti i registri, che non devono più essere bollati, devono essere numerati progressivamente in ogni pagina a cura del contribuente.

► **Le dichiarazioni fiscali**

L'esercizio di attività commerciali costituisce, dal punto di vista delle imposte dirette, un *reddito d'impresa*. La presenza di tale categoria di reddito comporta l'obbligo di presentare la dichiarazione annuale dei redditi, modello Unico-Enti non commerciali, per la denuncia del risultato dell'attività ai fini IRPEG (dal periodo d'imposta 2004 IRES)⁸. Il modello Unico deve comprendere anche la denuncia ai fini IRAP. Ad esclusione delle parrocchie che svolgono esclusivamente attività esenti da IVA (il caso tipico è la scuola materna), l'esercizio di attività commerciali comporta l'obbligo di provvedere anche alla presentazione delle dichiarazioni periodiche IVA: la dichiarazione annuale e la comunicazione dei dati. Quest'ultima, più volte oggetto di provvedimenti modificativi nel corso degli ultimi anni, è stata ultimamente normata dal D.P.R. 435/2001. Nella nuova formula la comunicazione ha cadenza annuale e deve essere presentata entro il 28 febbraio.

► **Il pagamento delle imposte dirette**

Come abbiamo visto, ai fini dell'IRPEG/IRES la gestione di attività commerciali va assoggettata alle disposizioni riguardanti il reddito d'impresa disciplinato dagli articoli 85-116 TUIR.

Il reddito può essere calcolato in maniera analitica o in maniera forfetaria.

Nel primo caso, si applicheranno *le regole proprie del reddito d'impresa* per gli enti in contabilità ordinaria ovvero quelle previste per gli enti

⁸La legge 7 aprile 2003, che ha delegato il Governo a riformare il sistema tributario italiano è stata parzialmente attuata dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 che ha soppresso l'IRPEG e ha introdotto, a partire dal periodo d'imposta 2004, l'IRES (imposta sulle società). In attesa del completamento della riforma, che prevede l'assoggettamento degli enti non commerciali all'IRE (imposta sul reddito), le parrocchie sono collocate tra i soggetti IRES.

in contabilità semplificata. L'ammontare del reddito, calcolato in modo analitico, consiste sostanzialmente (con qualche differenza derivante dalla diversa forma di contabilità) nella differenza tra i costi e i ricavi.

Le parrocchie così come tutti gli altri enti non commerciali, in alternativa possono calcolare l'imponibile utilizzando il *sistema forfetario* previsto dall'articolo 145 del TUIR. Questa possibilità però è accessibile solo se il giro d'affari complessivo non è superiore a 309.874,14 euro. Il reddito si determina applicando all'ammontare dei ricavi gli specifici coefficienti graduati in funzione della fascia di ricavi realizzata:

- per ricavi fino a 15.493,71 euro: il 15%;
- per ricavi tra 15.493,72 e 309.874,14 euro: il 25%.

Indipendentemente dalla modalità di calcolo utilizzata il reddito d'impresa conseguito deve essere tassato applicando l'*aliquota agevolata ridotta al 50%* pari, a partire dal 1° gennaio di quest'anno, al 16,5%⁹.

Anche per quanto concerne l'IRAP il calcolo della base imponibile, denominata valore della produzione, varia a seconda che ai fini IRPEG/IRES sia stato utilizzato il sistema analitico o quello forfetario. Nel primo caso occorre riclassificare il bilancio, rispettando le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 446 del 1997, nel secondo, con un procedimento più agevole dal punto di vista contabile, applicando le agevolazioni previste dal secondo comma dell'articolo 17. Inoltre, indipendentemente dalla modalità utilizzata per il calcolo del valore della produzione, sono previste delle deduzioni per le attività che realizzano un limitato giro d'affari e per quelle che si avvalgono di lavoratori dipendenti. L'aliquota è quella ordinaria pari al 4,25%.

► **La tassazione degli immobili nei quali si svolgono le attività commerciali**

Dallo svolgimento di attività commerciali derivano rilevanti conseguenze per il regime fiscale degli immobili nei quali le stesse vengono esercitate, sia sotto il profilo delle imposte sul reddito, sia per quanto riguarda l'imposta patrimoniale (ICI).

Imposte sul reddito

Nell'ambito dell'IRPEG/IRES tali immobili non possono essere considerati esenti in quanto pertinenze degli edifici di culto¹⁰ dal momento che

⁹L'aliquota ridotta alla metà rispetto a quella ordinaria per le parrocchie (e per tutti gli altri enti ecclesiastici) è stabilita dall'art. 6, c. 1, lett. c) del D.P.R. 601/1973 (che cita tra i soggetti agevolati gli "enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione") in forza dell'equiparazione concordataria tra gli enti di beneficenza o di istruzione e quelli di religione o di culto ("agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione": art. 7, c. 3, L. 121/1985).

¹⁰Cf. art. 36, c. 3, D.P.R. 917/1986.

¹¹Sono considerate pertinenze degli edifici di culto: l'abitazione del parroco e degli altri sacerdoti incaricati della cura pastorale della parrocchia, l'oratorio e le altre strutture parrocchiali destinate allo svolgimento dell'attività di religione e di culto.

tale qualificazione non può mai essere riferita ad immobili nei quali si svolgono attività commerciali¹¹.

Due sono i possibili regimi: far rientrare gli immobili tra i *beni strumentali* all'esercizio di attività commerciali oppure collocarli tra i beni *relativi alla sfera istituzionale* dell'ente. La scelta tra le due alternative deve essere valutata con particolare attenzione (date le rilevanti conseguenze in termini di imposte) e non limitandosi alle considerazioni di breve periodo.

Qualora si opti per l'inclusione dell'immobile tra i beni strumentali, occorrerà iscriverlo nel libro dei beni ammortizzabili con due conseguenze immediate: potranno essere dedotte le quote di ammortamento sul bene e sui lavori incrementativi e la rendita catastale non costituirà reddito imponibile, ma in caso di cessazione dell'attività o di alienazione dovrà essere calcolata la plusvalenza (pari alla differenza tra il valore di mercato alla data della cessazione o al prezzo di vendita e il valore residuo del bene) che costituirà reddito imponibile (in genere si tratta di cifre ingenti).

Se, invece, si sceglie di lasciare l'immobile tra i beni istituzionali si è tenuti a tassarne il reddito (costituito dalla rendita catastale rivalutata) e non si potranno ammortizzare gli interventi incrementativi del suo valore. Non vi saranno però conseguenze fiscali in caso di alienazione o cessazione dell'attività.

Un sensata decisione può essere quella di considerare strumentali gli immobili fortemente connotati dall'attività commerciale (che non possono essere destinati ad altri usi se non intervenendo in modo radicale) e lasciare tra quelli istituzionali gli altri.

Imposte sul patrimonio: ICI

Diversamente da quanto abbiamo visto a proposito dell'IRPEG/IRES, la destinazione degli immobili ad attività che sono qualificate commerciali non comporta necessariamente la necessità di assoggettare ad ICI tali immobili. Infatti il provvedimento istitutivo dell'imposta, il decreto legislativo 504 del 1992, contempla ipotesi di esenzione più ampie rispetto a quelle previste dal TUIR¹²: oltre gli edifici di culto e le relative pertinenze (cf. art. 7, lett. d) sono esenti dal tributo anche gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali "*destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive...*" (art. 7, lett. i). Come si può agevolmente notare dall'elencazione vi sono alcune attività che rientrano sicuramente tra quelle commerciali (si pensi solo a quelle didattiche e a quelle sanitarie) senza che la circostanza costituisca ostacolo per il diritto all'esenzione¹³.

¹²La problematica è analiticamente illustrata in *Ex lege 4/2001*, pagg. 54-61 e *Ex lege 4-2003*, pagg. 23-25.

¹³Sull'argomento si veda però la sentenza della Corte di Cassazione commentata in questo stesso numero alle pagine 70-55.



AGENZIA DELLE ENTRATE

**DOMANDA DI ATTRIBUZIONE DEL NUMERO DI CODICE FISCALE E
DICHIARAZIONE DI INIZIO ATTIVITÀ, VARIAZIONE DATI O
CESSAZIONE ATTIVITÀ AI FINI IVA**

(SOGETTI DIVERSI DALLE PERSONE FISICHE)

CODICE FISCALE

94323243001

Pagina n.

QUADRO A

TIPO DI DICHIARAZIONE

1 INIZIO ATTIVITÀ CON ATTRIBUZIONE DEL NUMERO DI CODICE FISCALE E PARTITA IVA						DATA INIZIO
<input type="checkbox"/>	ESTREMI REGISTRAZIONE DELL'ATTO COSTITUTIVO (v. Istruzioni)	DATA DI REGISTRAZIONE	UFFICIO	NUMERO	S. NUMERO	SERIE
<input checked="" type="checkbox"/>	INIZIO ATTIVITÀ CON ATTRIBUZIONE DI PARTITA IVA (per soggetti già in possesso del numero di codice fiscale)	C	CODICE FISCALE	DATA INIZIO		
			94323243001	15062004		
3	VARIAZIONE DATI	PARTITA IVA	DATA VARIAZIONE			
4	CESSAZIONE ATTIVITÀ	P	PARTITA IVA	DATA CESSAZIONE		
5	RICHIESTA DUPLICATO DEL CERTIFICATO DI CODICE FISCALE E PARTITA IVA					

QUADRO B

SOGETTO D'IMPOSTA

Dati identificativi

DENOMINAZIONE O RAGIONE SOCIALE		
PAROCCHIA SAN MARTINO		
ISTITA' GIURIDICA	SEGLA (eventuale)	NUMERO IDENTIFICAZIONE IVA STATO ESTERO (se applicabile a soggetti non residenti)
10		

Sede legale, amministrativa o, in mancanza, Sede effettiva

INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO, SCALA, INTERNO, PALAZZINA, ECC.)		SCRITTURE CONSILIARI
VICOLO DEL VILLAGGIO		
C.A.P.	COMUNE (senza abbreviazione)	PROVINCIA
20052	MONZA	MI

Domicilio fiscale se diverso dalla sede legale, amministrativa o effettiva

INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO, SCALA, INTERNO, PALAZZINA, ECC.)		SCRITTURE CONSILIARI
C.A.P.	COMUNE (senza abbreviazione)	PROVINCIA

Attività esercitata e luogo di esercizio In caso di più attività indicare l'attività prevalente

CODICE ATTIVITÀ	DESCRIZIONE ATTIVITÀ	
55234	CASA PER VACANZE	
VOLUME D'AFFARI PRESUNTO	AGRICOLTORI MONTANI	
150000	M	
INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO, SCALA, INTERNO, PALAZZINA, ECC.)		SCRITTURE CONSILIARI
VIA DEL SASSO 4		
C.A.P.	COMUNE (senza abbreviazione)	PROVINCIA
38029	VERNIGLIO	TN

Attività di commercio elettronico

INDIRIZZO DEL SITO WEB	PHONEO	ORIENTATE
INTERNET SERVICE PROVIDER	CESSAZIONE	
	C	

QUADRO C

RAPPRESENTANTE

COGNOME O ALTRO DENOMINAZIONE O RAGIONE SOCIALE		NOME	CODICE FISCALE	DATA INIZIO PROCEDIMENTO
BARTOLINI		MARCO	1	
COMUNE (e Stato estero) DI NASCITA	PROV.	DATA DI NASCITA	CODICE FISCALE	
CANTÙ			C0030319501RTR2C50C03B6390	



AGENZIA DELLE ENTRATE

**DOMANDA DI ATTRIBUZIONE DEL NUMERO DI CODICE FISCALE E
DICHIARAZIONE DI INIZIO ATTIVITÀ, VARIAZIONE DATI O
CESSAZIONE ATTIVITÀ AI FINI IVA**

(SOGETTI DIVERSI DALLE PERSONE FISICHE)

CODICE FISCALE

99323243001

Pagina n. 01

**QUADRO A
TIPO DI DICHIARAZIONE**

1	INIZIO ATTIVITÀ CON ATTRIBUZIONE DEL NUMERO DI CODICE FISCALE E PARTITA IVA						DATA INIZIO
	ESTREMI REGISTRAZIONE DELL'ATTO COSTITUTIVO (v. istruzioni)						
	DATA DI REGISTRAZIONE	UFFICIO	NUMERO	S. NUMERO	SERIE		
2	INIZIO ATTIVITÀ CON ATTRIBUZIONE DI PARTITA IVA (per soggetti già in possesso del numero di codice fiscale)						DATA INIZIO
	CODICE FISCALE						
3	VARIAZIONE DATI						
	PARTITA IVA				DATA VARIAZIONE		
4	CESSAZIONE ATTIVITÀ						
	PARTITA IVA				DATA CESSAZIONE		
5	RICHIESTA DUPLICATO DEL CERTIFICATO DI CODICE FISCALE E PARTITA IVA						

**QUADRO B
SOGETTO D'IMPOSTA**

Dati identificativi

DENOMINAZIONE O RAGIONE SOCIALE	
PARROCCHIA SAN MARTINO	
NUMERO CATEGORIA	NUMERO IDENTIFICAZIONE IVA STATO ESTERO (servizi a soggetto non residente)
40	

Sede legale, amministrativa o, in mancanza, Sede effettiva

INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO, SCALA, INTERNO, PALAZZINA, ECC.)		SCITARE CONTABILI
VI COLO DEL VILLAGGIO		
C.A.P.	COMUNE O VERO STATO ESTERO (senza abbreviazione)	PROVINCIA
20052	MONZA	MI

Domicilio fiscale se diverso dalla sede legale, amministrativa o effettiva

INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO, SCALA, INTERNO, PALAZZINA, ECC.)		SCITARE CONTABILI
C.A.P.	COMUNE (senza abbreviazione)	PROVINCIA

Attività esercitata e luogo di esercizio In caso di più attività indicare l'attività prevalente

CODICE ATTIVITÀ	DESCRIZIONE ATTIVITÀ	
VOLUME D'AFFARI PRESUNTO	AGRICOLTORI MONBARI	
	M	
INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO, SCALA, INTERNO, PALAZZINA, ECC.)		SCITARE CONTABILI
C.A.P.	COMUNE (senza abbreviazione)	PROVINCIA

Attività di commercio elettronico

INDIRIZZO DEL SITO WEB	FRONTO	CONTANTE
INTERNET SERVICE PROVIDER	CESSAZIONE	
	C	

**QUADRO C
RAPPRESENTANTE**

COGNOME O VERO DENOMINAZIONE O RAGIONE SOCIALE		NOOME	CODICE CARICA	DATA INIZIO PROCEDIMENTO
COMUNE (o Stato estero) DI NASCITA	PROV.	DATA DI NASCITA	CODICE FISCALE	

CODICE FISCALE

97923243004

Pagina n. 02

QUADRO G
INFORMAZIONI INERENTI
LE ATTIVITÀ ESERCITATE

Barrare la casella "A" in caso di comunicazione di nuova attività
Barrare la casella "C" in caso di comunicazione di cessazione di attività

AGRICOLTORI NON FIANI M

SEZIONE 1

Altre attività esercitate

TIPO COM.	CODICE ATTIVITÀ	DESCRIZIONE ATTIVITÀ	VOLUME D'AFFARI PRESUNTO	CONFRONTA SEPARATA
<input checked="" type="checkbox"/> C	5540A	BAR	200000	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> C				<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> C				<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> C				<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> C				<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> C				<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> C				<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> C				<input type="checkbox"/>

SEZIONE 2

Altri luoghi in cui vengono esercitate le attività e/o conservate le scritture contabili

Barrare la casella "A" in caso di comunicazione di nuova sede
Barrare la casella "C" in caso di comunicazione di chiusura sede

TIPO COMUNICAZIONE	TIPO SEDE	INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO, SCALA, INTERNO, PALAZZINA, ECC.)	SCRITTURE CONTABILI
<input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> C	<input type="checkbox"/>	C.A.P. COMUNE	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> C	<input type="checkbox"/>	C.A.P. COMUNE	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> C	<input type="checkbox"/>	C.A.P. COMUNE	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> C	<input type="checkbox"/>	C.A.P. COMUNE	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> C	<input type="checkbox"/>	C.A.P. COMUNE	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> C	<input type="checkbox"/>	C.A.P. COMUNE	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> C	<input type="checkbox"/>	C.A.P. COMUNE	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> C	<input type="checkbox"/>	C.A.P. COMUNE	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> C	<input type="checkbox"/>	C.A.P. COMUNE	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> C	<input type="checkbox"/>	C.A.P. COMUNE	<input type="checkbox"/>



AGENZIA DELLE ENTRATE

**DOMANDA DI ATTRIBUZIONE DEL NUMERO DI CODICE FISCALE E
DICHIARAZIONE DI INIZIO ATTIVITÀ, VARIAZIONE DATI O
CESSAZIONE ATTIVITÀ AI FINI IVA**

(SOGETTI DIVERSI DALLE PERSONE FISICHE)

CODICE FISCALE

97323243004

Pagina n.
**QUADRO A
TIPO DI DICHIARAZIONE**

INIZIO ATTIVITÀ CON ATTRIBUZIONE DEL NUMERO DI CODICE FISCALE E PARTITA IVA		DATA INIZIO	
1	ESTREM REGISTRAZIONE DELL'ATTO COSTITUTIVO (v. Istruzioni)	DATA DI REGISTRAZIONE	UFFICIO
		NUMERO	S. NUMERO
		SEDE	
2	INIZIO ATTIVITÀ CON ATTRIBUZIONE DI PARTITA IVA (per soggetti già in possesso del numero di codice fiscale)	C CODICE FISCALE	DATA INIZIO
		PARTITA IVA	DATA VARIAZIONE
3	VARIAZIONE DATI		
<input checked="" type="checkbox"/>	CESSAZIONE ATTIVITÀ	P PARTITA IVA	DATA CESSAZIONE
		00343423156	28062004
5	RICHIESTA DUPLICATO DEL CERTIFICATO DI CODICE FISCALE E PARTITA IVA		

**QUADRO B
SOGETTO D'IMPOSTA**

Dati identificativi

DENOMINAZIONE O RAGIONE SOCIALE	
PARROCCHIA SAN MARTINO	
NATURA GIURIDICA	SCALA (eventuale)
10	
NUMERO IDENTIFICAZIONE NA STATO ESTERO (riferito a soggetto non residente)	

Sede legale, amministrativa o, in mancanza, Sede effettiva

INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO, SCALA, INTERNO, PALAZZINA, ECC.)		SCRITTURE COINCIDENTI
VIA COLO DEL VILLAGGIO		
C.A.P.	COMUNE O VERO STATO ESTERO (senza abbreviazione)	PROVINCIA
20052	MONZA	MI

Domicilio fiscale se diverso dalla sede legale, amministrativa o effettiva

INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO, SCALA, INTERNO, PALAZZINA, ECC.)		SCRITTURE COINCIDENTI
C.A.P.	COMUNE (senza abbreviazione)	PROVINCIA

Attività esercitata e luogo di esercizio In caso di più attività indicare l'attività prevalente

CODICE ATTIVITÀ	DESCRIZIONE ATTIVITÀ	
55234	CASA PER JAGANEE	
VOLUME D'AFFARI PRESUNTO	AGRICOLTORI MONZA #	
	M	
INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO, SCALA, INTERNO, PALAZZINA, ECC.)		SCRITTURE COINCIDENTI
VIA DEL SASSO 4		
C.A.P.	COMUNE (senza abbreviazione)	PROVINCIA
38029	VERMIGLIO	TN

Attività di commercio elettronico

INDIRIZZO DEL SITO WEB	FRONTO	OPERAZIONE
INTERNET SERVICE PROVIDER	CESSAZIONE	
	C	

**QUADRO C
RAPPRESENTANTE**

COGNOME O VERO DENOMINAZIONE O RAGIONE SOCIALE	INOME	CODICE FISCALE	DATA INIZIO PROCEDIMENTO
COMUNE (o Stato estero) DI NASCITA	PROV	DATA DI NASCITA	CODICE FISCALE

LA QUESTIONE DELL'ESENZIONE ICI PER GLI ORATORI

Anche se ne abbiamo trattato a lungo¹⁴ sembra opportuno fare in questa sede un breve riassunto della vicenda che, a partire dalla legge 206 dello scorso anno, ha messo in discussione il diritto all'esenzione dall'ICI creando un giustificato allarme tra le parrocchie.

Come si ricorderà gli oratori sono sempre stati considerati esenti dall'ICI in forza dell'articolo 7 del decreto legislativo 504 del 1992 che alla lettera i) stabilisce l'esenzione per le *pertinenze degli edifici di culto*. Che gli oratori fossero pertinenze degli edifici di culto non è mai stato messo in dubbio né dall'Amministrazione finanziaria centrale, né dagli Uffici tributi dei comuni.

Così almeno è stato fino all'entrata in vigore della legge 206 che, nel riconoscere la funzione sociale degli oratori: ha definito le attività "*di oratorio o attività similari*" come "*finalizzate a favorire lo sviluppo, la realizzazione individuale e la socializzazione dei minori, degli adolescenti e dei giovani di qualsiasi nazionalità residenti nel territorio nazionale*" (art. 1, c. 2) e ha stabilito che "*gli immobili e le attrezzature fisse destinate alle attività di oratorio e similari*" nei quali le parrocchie, gli altri enti ecclesiastici della Chiesa cattolica e gli enti delle altre Confessioni religiose svolgono le attività di oratorio "*sono da considerarsi a tutti gli effetti opere di urbanizzazione secondaria, quali pertinenze degli edifici di culto*" (art. 2, c. 1).

Dal momento che la legge ha anche previsto una copertura finanziaria destinata a compensare i comuni che, in conseguenza della qualificazione degli oratori come pertinenze degli edifici di culto, avrebbero dovuto rinunciare ad una parte del gettito ICI, si è ingenerata la convinzione che gli oratori fossero divenuti esenti solo dal 2003 e che non lo fossero invece già dal 1993 (anno in cui è stata introdotta l'imposta). In conseguenza di ciò molti comuni hanno provveduto a notificare alle parrocchie avvisi di liquidazione attraverso i quali richiedevano il versamento dell'ICI sugli oratori fino a tutto il 2002.

L'ampiezza del fenomeno ci ha spinto a porre al Ministero dell'economia e delle finanze un quesito che ha trovato risposta nella Risoluzione Ministeriale n. 1 del 3 marzo 2004. Il Ministero, oltre a precisare che la legge 206 ha *carattere di conferma* della natura di pertinenza dell'edificio di culto dell'oratorio, interpretazione che l'Amministrazione finanziaria aveva già fornito,¹⁵ ha chiarito che la legge ha anche *carattere innovativo*. In particolare il provvedimento stabilisce che gli oratori sono qualificati pertinenze dell'edificio di culto *anche se manca l'edificio di culto*; inoltre vengono fatti rientrare nell'agevolazione anche gli immobili in cui si svolgono attività simili a quelle di oratorio ad opera di *Confessioni religiose diverse da quella Cattolica*.

¹⁴Si veda *Ex lege n. 4/2003*, pagg. 23-25

¹⁵Si veda la R.M. n. 9/1178 del 12 dicembre 1992.

LE ATTIVITÀ COMMERCIALI IN ORATORIO

Di seguito cercheremo di tracciare per grandi linee i principali adempimenti che derivano dall'esercizio di alcune tra le attività che tradizionalmente si svolgono nei nostri oratori.

1. IL BAR

Tra le attività più diffuse negli oratori il primato spetta senza dubbio ai bar: presenti praticamente in ogni parrocchia sono luoghi attraverso i quali, oltre ad offrire un ambito di cordiale convivialità agli abituali frequentatori delle strutture parrocchiali, non di rado si tenta un primo approccio a quanti appaiono meno interessati alle proposte educative dell'oratorio.

Alla gestione di un bar, indipendentemente dalla circostanza che si tratti di una piccola realtà oppure che abbia dimensioni significative, sono collegati adempimenti sia di carattere amministrativo che di natura fiscale.

a) La "licenza" nella nuova legge regionale

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

La Regione Lombardia ha emanato una legge che disciplina le attività di somministrazione di alimenti e bevande (L.R. 24 dicembre 2004, n. 30) in sostituzione della normativa nazionale, la legge 287 del 1991 che continua ad essere efficace in tutte le regioni che non hanno adottato una propria legge¹⁶. Successivamente il Decreto della Giunta regionale n. 7/17516 del 17 maggio scorso ha emanato gli *Indirizzi generali per il rilascio da parte dei comuni delle autorizzazioni relative alle attività di somministrazione di alimenti e bevande*.

Premesso che i bar degli oratori rientrano nell'ambito di applicazione della legge in quanto vi sono disciplinati anche i locali non aperti al pubblico nei quali si svolge la somministrazione di alimenti e bevande (art. 2, c. 1, lett. c), vediamo di seguito i contenuti essenziali del provvedimento.

► La tipologia degli esercizi

La legge regionale prevede un'unica tipologia di esercizi che comprende la somministrazione sia di alimenti che di bevande, comprese quelle alcoliche, di qualsiasi gradazione (art. 3, c. 1).

L'ampiezza delle attività che è possibile svolgere dipende dall'autorizzazione sanitaria (art. 3, c. 2); è però necessario informare il comune

¹⁶Si sono dotate di una propria disciplina anche le regioni: Emilia Romagna con L.R. 26 luglio 2003, n. 14; Friuli Venezia Giulia con L.R. 8 agosto 1997, n. 27; Piemonte con Regolamento regionale 21 luglio 2003, n. 9, modificato con decreto del Presidente della Giunta Regionale 10 ottobre 2003, n. 12; Sardegna con L.R. 31 ottobre 1991, n. 35; la provincia di Bolzano con Legge provinciale 17 febbraio 2000, n. 7.

circa la o le attività che concretamente si intende esercitare (evidentemente rispetto a quelle consentite dall'autorizzazione sanitaria), individuate tra quelle definite negli *Indirizzi generali* (art. 3, c. 3). Le denominazioni che secondo tali *Indirizzi generali* possono essere assunte dalle attività di somministrazione sono definite dall'articolo 6 del D.G.R.: si tratta di ben 11 diversi tipi di esercizi, dal ristorante alla discoteca; dalla pizzeria alla sala da te.... Quello che di norma riguarda i bar degli oratori è elencato alla lettera f) "*bar-caffè e simili: esercizi ci cui è prevalente la somministrazione di bevande, comprese quelle alcoliche di qualsiasi gradazione, nonché dolciumi e spuntini*".

► ***I requisiti professionali***

Viene abrogato il Registro degli Esercenti il Commercio (REC) al quale doveva essere iscritto il parroco o un suo delegato; ora i requisiti professionali richiesti (che devono essere posseduti dal parroco o dal suo delegato) sono (art. 6, c. 1):

- aver frequentato con esito positivo un corso professionale per la somministrazione di alimenti e bevande istituito o riconosciuto dalla Regione Lombardia (o da un'altra Regione italiana o da una delle Province autonome);
- essere in possesso di un diploma di scuola alberghiera o altro titolo equivalente legalmente riconosciuto;
- aver superato apposito esame di idoneità presso la CCIAA (possibilità prevista solo per coloro che, per almeno due anni nell'ultimo quinquennio, abbiano prestato la propria opera in qualità di dipendente qualificato addetto alla somministrazione);
- essere stato iscritto REC nel quinquennio precedente il 2003.

► ***Fuori dal contingentamento i bar degli oratori***

A differenza di quanto previsto in via generale le autorizzazioni amministrative per l'apertura dei bar degli oratori non sono assoggettate alla programmazione regionale (contingentamento); è infatti escluso dalla programmazione regionale il rilascio delle autorizzazioni relative all'attività di somministrazione di alimenti e bevande effettuate in una serie di ipotesi, tra cui: le "*attività svolte direttamente, nei limiti dei loro compiti istituzionali, da ospedali, case di cura, parrocchie, oratori, comunità religiose, asili infantili, case di riposo, caserme, stabilimenti delle forze dell'ordine*" (art. 8, c. 4, lett. f).

► ***L'autorizzazione***

Il rilascio delle autorizzazioni è di competenza comunale (art. 9, c. 1). La domanda di autorizzazione deve essere presentata al comune che, nel termine di 45 giorni, deve comunicare al richiedente l'accoglimento o il rigetto della stessa (art. 9, c. 7).

Gli *Indirizzi generali* precisano, all'articolo 3, che alla richiesta di autorizzazione devono essere allegati:

- a) planimetria dei locali in scala non inferiore a 1:100, con indicazione della superficie totale del locale e di quella destinata all'attività di somministrazione in metri quadri, debitamente sottoscritta da un tecnico abilitato;
- b) certificazione o autocertificazione di conformità urbanistico edilizia e di agibilità dei locali;
- c) certificato di prevenzione incendi in tutti i casi previsti dalla legge o relativa istanza da inoltrare al Comando Provinciale VV.FF., tramite l'ufficio deputato del comune;
- d) richiesta di autorizzazione sanitaria che l'ufficio deputato dal comune provvederà ad inoltrare alla ASL competente;
- e) documentazione comprovante la disponibilità del locale nel quale si intende esercitare l'attività.

La domanda può essere inoltrata anche senza documentazione riguardante: la disponibilità dei locali nei quali si intende svolgere l'attività; il certificato sanitario; il certificato di prevenzione incendi. Anche l'indicazione dell'eventuale delegato può avvenire successivamente alla presentazione della domanda (art. 9, c. 1).

Prima di iniziare l'attività, però, il richiedente deve regolarizzare la propria situazione (art. 9, c. 8).

In particolare dovranno essere rispettate le prescrizioni e autorizzazioni in materia: edilizia, urbanistica e igienico-sanitaria e le disposizioni sulle destinazioni d'uso dei locali e degli edifici, sulla prevenzione incendi e sulla sicurezza.

L'autorizzazione all'esercizio dell'attività di somministrazione abilita all'installazione e all'uso di apparecchi radiotelevisivi ed impianti in genere per la diffusione sonora di immagini e di apparecchi da gioco (art. 14).

► **Divieto di somministrazione di bevande alcoliche**

Non è consentita la somministrazione di bevande alcoliche (aventi un contenuto alcolico superiore al 21 per cento del volume) negli esercizi operanti nell'ambito di impianti sportivi o nel corso di manifestazioni sportive o musicali all'aperto (art. 10, c. 1).

► **Le autorizzazioni temporanee**

In occasione di riunioni straordinarie è possibile ottenere l'autorizzazione per lo svolgimento temporaneo dell'attività di somministrazione. Il rilascio dell'autorizzazione è subordinato all'esistenza dei requisiti professionali richiesti in capo al legale rappresentante dell'ente o del suo delegato, all'accertamento delle condizioni di sicurezza e al rispetto delle norme igienico-sanitarie.

► **L'affitto di azienda**

Nel caso di subingresso nella gestione per effetto di affitto di azienda il comune deve essere informato; l'autorizzazione amministrativa verrà reintestata nei confronti del subentrante (art. 15, c. 1).

► **Aspetti con qualche elemento di problematicità**

Nonostante sia possibile desumerlo da una lettura sistematica del provvedimento, la legge regionale non qualifica sempre esplicitamente i bar delle parrocchie e degli oratori come *non aperti al pubblico*; ciò probabilmente comporterà la necessità di ottenere un chiarimento dai competenti uffici regionali circa due aspetti della normativa: la *disciplina degli orari di apertura* e le *norme sulla sorvegliabilità dei locali*.

Il primo aspetto, che è affrontato dagli articoli 17 e 18 della legge ed è puntualizzato dagli articoli 12-15 degli *Indirizzi generali*, concerne l'obbligo di scegliere e rendere noto al pubblico il proprio orario di apertura all'interno di limiti stabiliti dal Sindaco; quello di comunicare al Sindaco la chiusura temporanea dell'esercizio qualora superi i 30 giorni consecutivi; quello di rispettare i turni di apertura fissati dal comune al fine di garantire all'utenza comunale idonei livelli di servizio.

Quanto alle norme sulla sorvegliabilità dei locali di cui all'articolo 9, comma 9 della legge, va precisato che, trattandosi di norme di ordine pubblico non possono essere oggetto di disciplina regionale. La legge infatti richiama esplicitamente il D.P.R. 17 dicembre 1992, n. 564 (art. 22, c. 3) in cui è previsto che *“i locali di circoli privati o di enti in cui si somministrano alimenti o bevande devono essere ubicati all'interno della struttura adibita a sede del circolo o dell'ente collettivo e non devono avere accesso diretto da strade, piazze o altri luoghi pubblici”*. Inoltre è richiesto che *“all'esterno della struttura non possono essere apposte insegne, targhe o altre indicazioni che pubblicizzano le attività di somministrazione esercitate all'interno”*. In questo caso il problema nasce dall'interpretazione dei comuni che senza alcuna giustificazione ritengono applicabile la disciplina citata solo ai bar degli enti associativi e non anche a quelli delle parrocchie e degli oratori.

b) Le conseguenze fiscali della gestione del bar

Nonostante nel corso degli anni siamo spesso tornati sull'argomento (si veda da ultimo *Ex lege* 4/2002, pagg. 69-83) ci rendiamo conto – dai quesiti che ci vengono posti e dalla “resistenza” ad accettare che la gestione del bar costituisce esercizio di attività commerciali – che l'argomento merita di essere ribadito.

► **Non tutti i bar “in” oratorio sono attività commerciali**

Affrontiamo innanzitutto la prima delle classiche obiezioni: se invece di gestire il bar dell'oratorio come parrocchia lo si gestisce come associazione non si è costretti a trattarlo come un'attività commerciale. Vero e falso insieme. Vediamo meglio.

In deroga al principio generale fissato dal quinto comma dell'articolo 4 del D.P.R. 633 del 1972, è previsto che *per le associazioni di promozione sociale, le cui finalità assistenziali sono riconosciute con decreto del Ministero dell'interno*, non si considera attività commerciale [...] la somministrazione di alimenti e bevande effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari, sempreché tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti dei propri associati.

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

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

Si può ben comprendere quindi come il bar della parrocchia non possa mai rientrare nella deroga e, di conseguenza come debba sempre essere considerato attività commerciale. D'altra parte occorre anche sottolineare che il bar gestito dall'associazione di promozione sociale eventualmente presente in oratorio non può essere utilizzato dai parrocchiani che non siano soci¹⁷.

Può darsi il caso che in ambienti parrocchiali sia ospitata un'associazione di promozione sociale (normalmente si tratta dei associazioni affiliate ACLI, ANSPI, CSI, ecc.) che, in aggiunta alla propria attività istituzionalmente prevista dagli statuti, gestisca anche un bar per i propri soci, ma si tratta di un ente affatto diverso dalla parrocchia, dotato di una propria autonomia giuridica che si rivolge non ai i fedeli o ai parrocchiani, ma esclusivamente ai propri soci.

► **Alcune specificità nella gestione fiscale del bar**

Gli incassi delle somministrazioni sono soggetti ad IVA con l'aliquota del 10%, devono essere certificati attraverso scontrini fiscali emessi dal *registratore di cassa*¹⁸ e devono essere annotati sul registro dei corrispettivi.

Se si emettono fatture deve essere istituito anche il registro delle fatture emesse.

¹⁷Ciò, si noti, non solo perché l'associazione perderebbe il regime di decommercializzazione dell'attività, ma anche perché l'autorizzazione amministrativa che il comune rilascia all'associazione consente l'accesso ai soli soci.

¹⁸In alternativa i corrispettivi possono essere certificati con ricevute fiscali.

Occorre dotarsi anche del registro di emergenza, da utilizzare in caso di malfunzionamento del registratore di cassa.

Tutti gli acquisti di beni e di servizi destinati all'attività commerciale devono essere fatturati e le fatture dei fornitori devono essere riportate nell'apposito registro.

► Il caso dell'affitto di azienda

Capita non di rado che il bar dell'oratorio venga concesso in affitto d'azienda a terzi, siano essi persone fisiche o giuridiche; in tal caso occorre evidentemente valutare che, anche attraverso apposite clausole contrattuali, la parrocchia tuteli il più possibile la compatibilità con le proprie finalità.

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

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

Nel caso inverso l'ente, mantenendo la qualifica di imprenditore, dovrà assoggettare ad IVA con l'aliquota del 20% il corrispettivo che costituisce a tutti gli effetti una componente positiva del reddito d'impresa ai fini IRPEG/IRES e IRAP.

Non si dimentichi anche l'affitto di azienda (così come l'avvio di attività commerciali) è un atto che richiede un apposito provvedimento canonico di autorizzazione.

2. LE ATTIVITÀ SPETTACOLISTICHE

Tra le tante attività organizzate dagli oratori vanno senz'altro prese in considerazione quelle di carattere teatrale e cinematografico come le rappresentazioni teatrali, gli spettacoli musicali, le proiezioni di film.

Per identificare gli adempimenti tributari e gli obblighi concernenti i diritti d'autore connessi a queste iniziative occorre preliminarmente discriminare le *iniziative sporadiche* dalle *attività svolte in maniera continuativa*. Le prime sono spesso coincidenti con occasioni particolari come l'inizio o la chiusura dell'anno pastorale, la festa della parrocchia, il Natale o altri momenti che si ritiene opportuno sottolineare anche con simili momenti aggregativi; per questi spettacoli a volte è richiesto il pagamento di un biglietto d'ingresso o di altre forme di corrispettivo, altre volte è invece previsto l'ingresso gratuito. Nella seconda ipotesi, invece, le manifestazioni rientrano nell'ambito di un'attività svolta in maniera più strutturata e continuativa che va inquadrata tra le attività commerciali.

a) I diritti d'autore

Esequire, rappresentare, recitare in pubblico qualsiasi opera non completamente originale comporta l'obbligo del pagamento dei diritti d'autore che di norma avviene per il tramite della SIAE. Va precisato che l'obbligo del pagamento dei diritti d'autore sussiste ogni qual volta un'opera protetta sia eseguita, rappresentata o recitata *pubblicamente*, anche se ciò avviene *gratuitamente*. Questo principio viene derogato esclusivamente nel caso in cui la manifestazione gratuita avvenga nella cerchia ordinaria della famiglia, del convitto, della scuola o dell'istituto di ricovero¹⁹. L'esclusione dal pagamento dei diritti d'autore non può quindi mai riguardare le parrocchie. E' però possibile richiedere ai competenti Uffici della SIAE l'applicazione della Convenzione stipulata tra CEI e SIAE nella quale sono previste tariffe agevolate e sconti per gli enti ecclesiastici e gli enti religiosi²⁰.

b) Gli obblighi tributari

Premesso che le manifestazioni che non prevedono ingresso a pagamento non comportano alcun adempimento fiscale, specifici obblighi sono invece connessi alla gestione di spettacoli con biglietto d'ingresso, tanto che si tratti di *attività commerciale occasionale* quanto che si sia in presenza di *attività commerciale continuativa*.

Nel primo caso si rendono applicabili le regole dei *redditi diversi*: occorrerà documentare l'ammontare dei ricavi e quello dei costi, provvedendo a inserire gli uni e gli altri nella dichiarazione ai fini IRPEG/IRES. Non vi sono specifici obblighi contabili, non vi è imponibile ai fini IRES e non vi sono adempimenti IVA.

Nel caso dell'esercizio non occasionale di attività spettacolistiche, invece, si applicano le regole del *reddito d'impresa* con le conseguenze che abbiamo descritto sopra e con le particolarità dal punto di vista del regime IVA cui accenniamo di seguito.

Per i contribuenti che nell'anno precedente hanno realizzato, nell'ambito dell'attività di spettacolo esercitata, un *volume d'affari non superiore a 25.822,84 euro*, il regime IVA previsto "in automatico" è quello forfetario, secondo il quale l'imposta a debito corrisponde al 50% dell'ammontare di quella incassata. A questo regime è connessa anche una certa semplificazione degli adempimenti; in particolare è previsto l'esonero dagli obblighi di annotazione dei corrispettivi, quello dalle liquidazioni, dalle dichiarazioni periodiche e dai relativi versamenti. Resta l'obbligo di numerare e conservare le fatture ricevute e tutti i documenti contabili inerenti l'attività, di presentare la dichiarazione IVA annuale e di versare l'imposta complessivamente dovuta nel periodo d'imposta entro il giorno 16 del mese di marzo dell'anno successivo.

¹⁹Cf. art. 15, L. 633/1941.

²⁰Il testo della convenzione è disponibile sul sito della diocesi: www.chiesadimilano.it.

Qualora nel corso dell'anno il limite di 25.822,84 euro venisse superato, il regime forfetario non potrà più essere applicato a partire dall'anno solare successivo.

Resta comunque possibile non aderire al regime forfetario esercitando l'opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari, opzione che ha effetto fino a quando non viene revocata, ma che è vincolante per almeno un quinquennio.

Per quanto concerne i titoli di accesso, si ricorda che i vecchi biglietti emessi dalla SIAE sono stati sostituiti dai documenti contabili emessi dai nuovi misuratori fiscali che dopo numerose proroghe sono alla fine diventati obbligatori dal 31 luglio 2003. Va però tenuto presente che per i soggetti che *non eccedono l'importo di 50.000 euro*²¹ di giro d'affari nell'ambito dell'attività spettacolistica è prevista la possibilità di non utilizzare i titoli di accesso emessi dai misuratori fiscali per certificare i corrispettivi; ma in tal caso è necessario rilasciare ricevuta o scontrino fiscale manuale o prestampato a tagli fissi contenente: natura dell'attività, data e ora dello spettacolo, tipologia, prezzo e ogni altro elemento identificativo.

c) Una puntualizzazione: l'affitto della sala cinematografica o teatrale

Spesso accade, anche perché di frequente quella della parrocchia è l'unica sala cinematografica o teatrale presente nel quartiere o nel paese, che soggetti terzi (compagnie teatrali amatoriali, associazioni culturali, circoli di cultura cinematografica, istituti scolastici, amministrazioni comunali...) ne chiedano l'utilizzo a fronte del pagamento di un corrispettivo.

A parte la necessaria prudenza e le opportune cautele sempre dovute in questi casi (escludere l'utilizzo per manifestazioni partitiche o politiche, riservarsi il diritto di non accettare la rappresentazione di spettacoli non consoni all'ambiente parrocchiale...) vale la pena di ricordare che i corrispettivi connessi all'affitto della sala costituiscono ricavi che entrano a far parte del reddito d'impresa e che devono essere fatturati dalla parrocchia con applicazione dell'IVA (aliquota 20%). A tali importi *non può essere applicato il regime forfetario* in quanto non costituiscono ricavi da attività spettacolistica; devono pertanto essere annotati nel registro delle fatture emesse e l'IVA ad essi relativa deve essere liquidata nei modi ordinari.

3. GLI APPARECCHI DA GIOCO

La normativa riguardante i videogiochi e gli altri apparecchi e congegni da divertimento e intrattenimento negli ultimi anni è stata modificata più volte, soprattutto al fine di contrastare l'uso illegale di questi apparecchi e

²¹L'importo, precedentemente fissato in 25.822,84 euro è stato innalzato dall'art. 2, c. 59 della L. 350/2003.

per ostacolare il fenomeno dell'evasione fiscale. La produzione, importazione e gestione di questi strumenti sono state assoggettate a regime di autorizzazione da parte del Ministero dell'economia e delle finanze – Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, sulla base di regole tecniche definite d'intesa con il Ministero dell'interno.

Dal regime autorizzativo sono stati esclusi alcuni tra i giochi più frequentemente installati negli oratori come i bigliardini, i flipper, i bigliardi e simili. Essi infatti sono esclusi dagli obblighi amministrativi che sono stati previsti per le altre tipologie di giochi (autorizzazioni, nulla osta, conformità alle specifiche tecniche). Con la Circolare n. 2/COA/DG/2003 del 10 aprile 2003 l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato ha infatti precisato che una serie di giochi meccanici o elettromeccanici *“non rientrano nelle fattispecie di cui ai commi 6 e 7 dell'articolo 110 del TUILP e, pertanto, non sono soggetti al regime autorizzatorio previsto per i medesimi (nulla osta)”*. Tra i giochi individuati dalla Circolare *“sono ricompresi, ancorché a mero titolo esemplificativo, i seguenti tipi: bigliardini e apparecchi similari; apparecchi elettromeccanici attivabili a moneta o gettone qualora non consentano alcuna vincita di premio, bensì, il mero prolungamento dell'intrattenimento (flipper, bigliardini, gioco al gettone azionato da ruspe, gioco elettromeccanico dei dardi e apparecchi similari); apparecchi meccanici attivabili a moneta o gettone qualora non consentano alcuna vincita di premio, bensì il mero prolungamento dell'intrattenimento (calcio balilla e apparecchi similari); attrazioni per bambini con congegno a vibrazione tipo Kiddie rides, attivabili a moneta o gettone”*.

Dal momento che la gestione a titolo oneroso di questi apparecchi da gioco e intrattenimento costituisce esercizio di attività commerciale, trovano applicazione, nell'ambito delle imposte indirette, le speciali disposizioni concernenti l'IVA e l'imposta sugli intrattenimenti disciplinate, rispettivamente, dall'articolo 74, sesto comma del D.P.R. 633/1974 e dall'articolo 14-bis del D.P.R. 640/1972. Non vi sono invece particolarità circa all'IRPEG/IRES e all'IRAP in riferimento alle quali si applicano le disposizioni che disciplinano i redditi d'impresa.

a) Imposta sugli intrattenimenti

L'imposta sugli intrattenimenti è determinata sulla base dell'imponibile medio forfetario annuo che per l'anno 2004 è stabilita nella seguente misura:

- 3500 euro per biliardo e apparecchi similari attivabili a moneta o gettone, ovvero affittati a tempo;
- 300 euro per elettrogrammofono e apparecchi similari attivabili a moneta o gettone;
- 270 euro per apparecchi meccanici attivabili a moneta o gettone, ovvero affittati a tempo: *calcio balilla – bigliardini e apparecchi similari*;
- 800 euro per apparecchi elettromeccanici attivabili a moneta o gettone, ovvero affittati a tempo: *flipper – gioco al gettone azionato da ruspe –*

gioco elettromeccanico dei dardi e apparecchi similari;

- 280 euro per apparecchi meccanici e/o elettromeccanici per bambini attivabili a moneta o gettone, ovvero affittati a tempo: *congegno a vibrazione tipo "Kiddie rides" e apparecchi similari.*

Il versamento dell'imposta, pari all'8% dell'imponibile medio forfetario, deve essere effettuato, utilizzando il modello F24 (codice tributo 2344) in un'unica soluzione entro giorno 16 del mese successivo a quello di emanazione del decreto che di anno in anno fissa gli imponibili.

Il versamento delle imposte non è l'unico adempimento: entro i cinque giorni lavorativi successivi al pagamento dovrà essere inviato all'Ispettorato compartimentale dei Monopoli di Stato nella cui competenza territoriale si trova la sede dell'ente, il modello denominato "Allegato A" al decreto del 7 agosto 2003, debitamente compilato e sottoscritto (il modello è disponibile nel sito dei Monopoli di Stato, www.aams.it).

b) IVA

In relazione all'IVA, che si applica con l'aliquota del 20%, il sesto comma dell'articolo 74 prevede per i giochi un regime naturale che si distingue per due caratteristiche:

- assume la stessa base imponibile stabilita ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti;
- riconosce un abbattimento forfetario sull'imposta in luogo della detrazione sugli acquisti pari al 50% dell'imposta relativa alle operazioni imponibili attive.

Il versamento dell'imposta va effettuato con il mod. F24 (codice tributo 6729) in un'unica soluzione entro il giorno 16 del mese successivo a quello di emanazione del decreto con il quale vengono aggiornati annualmente gli importi forfetari.

Resta possibile optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari (quindi senza abbattimento forfetario, ma calcolando il credito o il debito IVA per differenza tra l'imposta sulle operazioni attive e quelle passive); l'eventuale opzione deve essere comunicata alla SIAE prima dell'inizio dell'anno solare nel quale si intende esercitarla e all'Ufficio delle entrate nella dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata. L'opzione è valida fino a quando non venga revocata, ma è comunque vincolante per un quinquennio.

4. TOMBOLE, LOTTERIE E PESCHE DI BENEFICENZA

Del tema delle cosiddette "manifestazioni locali di sorte" – ovvero le tombole, le lotterie e le pesche o banchi di beneficenza – ci siamo occupati di recente nella nostra rivista²²; ciò nonostante ci sembra utile tornare

²²Cf. *Ex lege* 4/2003, pagg. 45-50.

sull'argomento in questa sede in considerazione della diffusione di questo tipo di attività negli oratori e anche a motivo di due puntualizzazioni che possiamo offrire in aggiunta a quanto già illustrato in precedenza: una è relativa all'ultima modifica normativa, che ha introdotto l'obbligo di ottenere il nulla osta da parte dei Monopoli di Stato, l'altra riguarda il trattamento fiscale previsto per queste manifestazioni, in particolare il calcolo della base imponibile.

a) Adempimenti amministrativi

Cominciamo con il riassumere per brevi cenni la nuova normativa introdotta dal Regolamento emanato con D.P.R. 26 ottobre 2001, n. 43.

► **Manifestazioni consentite**

Tombole, lotterie e pesche di beneficenza sono consentite agli enti senza fine di lucro, in deroga al generale divieto, solo se necessarie per far fronte alle esigenze finanziarie degli enti stessi.

► **Definizioni e limiti**

Lotteria:

- manifestazione di sorte effettuata con la vendita di biglietti staccati da registri a matrice, concorrenti ad uno o più premi secondo l'ordine di estrazione;
- la vendita dei biglietti deve essere limitata al territorio della provincia;
- l'importo complessivo dei biglietti che possono emettersi, comunque sia frazionato il prezzo degli stessi, non deve superare la somma di € 51.645,69;
- i biglietti devono essere contrassegnati da serie e numerazione progressive.

Tombola:

- manifestazione di sorte effettuata con l'utilizzo di cartelle portanti una 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;
- la vendita delle cartelle deve essere limitata al comune in cui la tombola si estrae e ai comuni limitrofi;
- le cartelle devono essere contrassegnate da serie e numerazione progressiva;
- non deve essere fissata alcuna limitazione al numero di cartelle emesse per ogni tombola;
- i premi possono essere costituiti solo da servizi e beni mobili;
- i premi posti in palio non devono superare, complessivamente, la somma di € 12.911, 42.

Pesche o banchi di beneficenza:

- manifestazioni di sorte effettuate con vendita di biglietti, le quali, per la loro organizzazione non si prestano per l'emissione dei biglietti a

- matrice, una parte dei quali è abbinata ai premi messi in palio;
- la vendita dei biglietti deve essere limitata al territorio del comune;
- il ricavato non deve eccedere la somma di € 51.645,69.

► **Adempimenti**

La parrocchia deve comunicare, con almeno 30 giorni di anticipo, l'intenzione di organizzare la manifestazione:

all'AAMS che deve rilasciare il nulla osta entro 30 giorni dalla data di ricezione della comunicazione (possono essere richieste modifiche);

- al Sindaco che ha il compito del controllo;
- al Prefetto che ha il potere di vietare la manifestazione.

Con Circolare 14 febbraio 2004, n. 4632 il Ministero dell'economia e delle finanze ha precisato la competenza territoriale degli Ispettorati compartimentali dei Monopoli di Stato ai quali devono essere inviate le istanze. Di seguito riportiamo l'elenco per intero.

Devono essere allegati alla comunicazione:

- per le lotterie:
il regolamento nel quale vengono indicati la quantità e la natura dei premi, la qualità e il prezzo dei biglietti, il luogo ove vengono esposti i premi, il luogo e i tempi fissati per l'estrazione e la consegna dei premi;
- per le tombole:
il regolamento con la specificazione dei premi e la documentazione comprovante l'avvenuto versamento della cauzione²³;
- per le pesche o banchi di beneficenza:
è sufficiente indicare nella comunicazione il numero dei biglietti che si intende emettere ed il relativo prezzo.

Si tenga presente che non è più possibile stampare in proprio i biglietti e le cartelle relativi alle diverse manifestazioni, ma occorre rivolgersi ad un tipografo professionale.

► **Trasparenza**

L'estrazione della lotteria e della tombola deve essere portata a conoscenza del pubblico presso tutti i comuni interessati.

L'avviso dovrà contenere:

- gli estremi della comunicazione fatta al Sindaco e al Prefetto;
- il programma della lotteria o della tombola;
- le finalità che motivano lo svolgimento;
- la serie e la numerazione dei biglietti e delle cartelle messe in vendita.

²³L'ammontare della cauzione è pari al valore complessivo dei premi promessi, determinato in base al loro prezzo di acquisto o in mancanza al valore normale degli stessi; 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.

► **Procedure di controllo**

Per quanto concerne lotterie e tombole occorre:

- prima dell'estrazione ritirare registri, biglietti e cartelle invendute, verificando che serie e numerazione dei registri corrispondano a quelle indicate nella fattura;
- biglietti e cartelle non riconsegnati devono essere dichiarati nulli e di tale circostanza si deve dare atto al pubblico prima dell'estrazione;
- l'estrazione deve essere effettuata alla presenza di un incaricato del comune;
- tutte le operazioni devono essere riassunte in un processo verbale del quale una copia va inviata al Prefetto ed un'altra consegnata all'incaricato del Sindaco.

In relazione alle pesche o banchi di beneficenza occorre:

- controllare il numero dei biglietti venduti;
- alla presenza di un incaricato del Sindaco, procedere alle operazioni di chiusura delle operazioni redigendo un processo verbale del quale una copia va inviata al Prefetto ed un'altra consegnata all'incaricato del Sindaco.

► **Sanzioni**

Le sanzioni sia di carattere amministrativo che penale per le inadempienze sono piuttosto pesanti. Quanto alle prime:

- da € 1.032,91 a € 10.329,14 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;
- da € 309,87 a € 3098,74 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;
- da € 154,93 a € 1936,27 a carico del giocatore, compratore o sottoscrittore di biglietti, cartelle, numeri o lotto relativi a manifestazioni non consentite.

La sanzione penale è prevista per l'omessa richiesta del nulla osta all'AAMS e consiste nell'arresto fino a un anno.

b) **Adempimenti fiscali**

Dopo la soppressione, ad opera della legge n. 449 del 1997 dell'imposta sulle lotterie, in molti operatori si è ingenerata l'errata convinzione che in relazione a queste attività non esistano altri adempimenti di carattere fiscale. Invece occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 30 del D.P.R. 600 del 1973, il soggetto organizzatore è obbligato al versamento di una *ritenuta d'imposta* pari al 10% del valore dei premi.

Per il calcolo della base imponibile a cui applicare l'aliquota occorre distinguere tra i *premi acquistati* e quelli *ricevuti in dono*. Nel primo caso il valore è quello risultante dalla fattura o da altro documento rilasciato dal

venditore; nel secondo caso occorre ulteriormente discriminare tra i premi regalati da un imprenditore e quelli ricevuti da un privato. Nella prima ipotesi il valore è quello che risulta dal documento contabile rilasciato dall'imprenditore, nella seconda occorre invece che il valore venga attribuito dalla parrocchia, facendo riferimento al "valore di mercato". Si segnala, a proposito del computo della base imponibile che con Risoluzione 26 marzo 2004, n. 54/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il valore dei premi deve essere calcolato escludendo l'importo dell'IVA.

L'imposta deve essere versata entro i primi 15 giorni del mese successivo alla manifestazione, utilizzando il modello unico di versamento Mod. F24 e indicando il codice tributo 1046.

Da ultimo si ricorda che il versamento della ritenuta d'imposta sui premi comporta anche un obbligo dichiarativo: l'ente dovrà inserire il Quadro RZ nella dichiarazione dei redditi (Modello Unico) relativa all'anno nel quale è stata effettuata la ritenuta.

Stralcio dalla Circolare del 14/04/2004 n. 4632

Ispettorato	Competenza territoriale
1) Alessandria via Urbano Rattazzi, 35	Alessandria, Asti, Biella, Pavia, Vercelli
2) Ancona via Valle Miano, 30	Ancona, Ascoli Piceno, Forlì, Macerata, Pesaro, Rimini
3) Bari viale De Blasio, 20	Bari, Brindisi, Foggia, Lecce, Matera, Taranto
4) Bologna via Riva di Reno, 68	Bologna, Ferrara, Modena, Ravenna
5) Brescia via Solferino, 57	Brescia, Bergamo, Verona, Vicenza
6) Cagliari via La Palma, 2	Cagliari, Nuoro, Oristano, Sassari
7) Cosenza via Montesanto, 116	Cosenza, Catanzaro, Crotone, Vibo Valentia
8) Firenze via De' Conti, 2/A	Firenze, Livorno, Lucca, Pisa, Pistoia, Prato, Siena
9) Genova via A. Cecchi, 15	Genova, Imperia, La Spezia, Massa Carrara, Savona
10) Messina via del Vespro, 53	Messina, Catania, Reggio Calabria, Siracusa
11) Milano via San Marco, 32	Milano, Como, Lecco, Lodi, Novara, Sondrio, Varese, Verbano-Cusio-Ossola
12) Napoli piazza Nazionale, 94/D	Napoli, Benevento, Caserta
13) Palermo via G. La Farina, 25/27	Palermo, Agrigento, Caltanissetta, Enna, Ragusa, Trapani
14) Parma via Umbria, 9	Parma, Cremona, Mantova, Piacenza, Reggio Emilia
15) Perugia via Canali, 12	Perugia, Arezzo, Rieti, Terni
16) Pescara via Quarto dei Mille, 4	Pescara, Campobasso, Chieti, Isernia, L'Aquila, Teramo
17) Roma via F. A. Pigafetta, 22	Roma, Frosinone, Grosseto, Latina, Viterbo
18) Salerno via S. Baratta, 108	Salerno, Avellino, Potenza
19) Torino via Governolo, 8/C	Torino, Aosta, Cuneo
20) Trento Vicolo del Vo', 32	Trento, Belluno, Bolzano
21) Trieste via Malaspina, 24	Trieste
22) Udine via Europa Unita, 101	Udine, Gorizia, Pordenone, Treviso
23) Venezia Sestriere Santa Croce, 360	Venezia, Padova, Rovigo

AGGIORNAMENTI NORMATIVI

IL CONDONO EDILIZIO

Tutti i giornali in questi giorni parlano del cosiddetto “condono edilizio” che altro non è che la possibilità di sanare gli abusi edilizi.

Questo “condono” è disciplinato dal decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, articolo 32 convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 il quale prevede l’ambito di applicazione, le condizioni, i limiti e la disciplina applicabile a gran parte degli abusi edilizi, a condizione che le opere siano state ultimate prima del 31 marzo 2003.

In seguito il Governo con decreto legge n. 82 del 31 marzo 2004, convertito dalla legge 28 maggio 2004, n. 141, ha prorogato i termini previsti dalla precedente legge per la regolarizzazione in sanatoria delle opere abusive sino al *31 luglio 2004*.

Tra le Regioni e lo Stato si è aperto un contenzioso. Lo scontro vede da una parte le Regioni, che ritengono che il Governo abbia legiferato su materie che, in base alla Costituzione, sono a loro riservate, e dall’altra lo Stato che ritiene che le Regioni abbiano emanato delle leggi che limitano molto le tipologie di abuso sanabile sino ad arrivare ad una quasi totale “sterilizzazione del condono”.

Per questi motivi il Presidente del Consiglio dei Ministri e numerose Regioni hanno presentato ricorso alla Corte Costituzionale.

La Corte Costituzionale si è espressa con Sentenza n. 196-199 del 28 giugno 2004. La Corte, se da un lato ha risolto il conflitto di attribuzione tra Stato e Regioni giudicando che non spetta alle Regioni adottare un atto che neghi efficacia ad un atto legislativo dello Stato, dall’altro ha anche dichiarato la illegittimità costituzionale dell’articolo 32 della legge citata nelle parti in cui non prevede che siano le Regioni a stabilire i termini applicativi della sanatoria prevista con legge nazionale. Lo Stato infatti è competente in via esclusiva a legiferare in materia di condono per i profili delle responsabilità penali relative alle opere abusive. Ma per gli aspetti amministrativi sussiste la competenza concorrente delle regioni, nel senso che allo Stato spetta solo delineare i principi generali mentre la

disciplina di dettaglio compete alle regioni.

A seguito di tali pronunce è ora necessario che venga emanata una nuova legge nazionale che ridisciplini il condono alla luce delle censure della Corte, fissando i termini entro i quali le singole Regioni dovranno emanare i provvedimenti di loro competenza.

Tale nuova legge statale dovrà stabilire i principi fondamentali del “condono” ma spetterà alle Regioni individuare quali abusi sanare, il termine entro cui farlo e le modalità per presentare le domande.

È quindi presumibile che il termine di presentazione delle domande di sanatoria verrà ulteriormente prorogato (probabilmente sino a fine anno).

Per le domande già presentate si ritiene che gli effetti penali favorevoli all’adesione alla sanatoria restino comunque salvi. Non così invece gli effetti amministrativi. Se infatti la futura legge regionale dovesse stabilire limiti più restrittivi per il condono, le domande pendenti non conformi a tali limiti, ancorché rispettose di quelli fissati dalle norme statali ora dichiarate incostituzionali, rischiano di non essere accolte con tutte le conseguenze amministrative del caso: un bel pasticcio!

FINANZIAMENTI DALLA REGIONE LOMBARDIA PER L'ELIMINAZIONE DELLE BARRIERE ARCHITETTONICHE

Con deliberazione della Giunta regionale del 21 maggio 2004 (pubblicata nel B.U.R. 11 giugno 2004, n. 24, 3° supplemento straordinario), la regione Lombardia ha approvato l'*Iniziativa V.F.R.I.S.L. 2004/2006* (Fondo Ricostituzione Infrastrutture Sociali Lombardia) a favore dei disabili per l'eliminazione e il superamento delle barriere architettoniche localizzate negli edifici, spazi e servizi pubblici e di interesse pubblico.

Destinatari dei finanziamenti sono tre tipologie di soggetti:

- i comuni ai quali è destinato il 70% del fondo approvato;
- "gli enti istituzionalmente competenti in materia di culto di cui all'art. 1 della L.R. 20/1992" (Chiesa cattolica e le altre Confessioni religiose);
- le Onlus.

Lo stanziamento previsto per gli anni 2004-2005 è, rispettivamente, di 2.000.000 € e di 8.000.000 €.

È previsto un contributo, rimborsabile in 20 anni senza interessi, che arriva fino al 90% della spesa ammessa; può essere utilizzato per l'effettuazione delle seguenti spese:

- la copertura dei costi delle opere da appaltare;
- l'acquisto di arredi e di attrezzature le cui caratteristiche corrispondono a quanto disposto dai punti 4.1.4 e 8.1.4. del D.M. 14 giugno 1989¹;
- la copertura delle spese tecniche e degli imprevisti nella misura complessiva del 10% del costo dei lavori da appaltare;
- l'IVA al 4% e per il recupero dell'IVA eventualmente non recuperabile, rimborsabile o compensabile.

Il costo delle opere deve essere calcolato utilizzando il vigente prezzario regionale in materia di lavori pubblici.

Il contributo verrà erogato il 50% all'inizio lavori, il 40% al compi-

¹Il punto 4.1.4 contiene indicazioni circa la disposizione per la sistemazione di arredi fissi quali banconi e piani di appoggio, per l'adozione di bussole, percorsi obbligati, cancellati a spinta, ecc. e per l'utilizzazione di sistemi di apertura e chiusura automatici, mentre nel punto 8.1.4 sono indicate le specifiche tecniche (per esempio altezze dei banconi, distanze minime da rispettare per il posizionamento degli arredi, ecc.).

mento del 60% dei lavori e il restante 10% al collaudo o al rilascio del certificato di regolare esecuzione (art. 12, c. 1, L.R. 33/1991).

Gli interventi finanziabili devono avere un costo non inferiore a 25.000 € e non superiore a 200.000 €; l'inizio lavori deve avvenire entro il 30 settembre 2005 e il termine entro il 30 settembre 2007. Ciascun richiedente può presentare un massimo di tre domande indicando l'ordine di priorità.

Alla domanda, da presentare *entro e non oltre il 30 settembre 2004*, devono essere allegati:

- la domanda e la scheda illustrativa del progetto secondo modello tipo (allegato alla delibera in oggetto);
- il progetto almeno definitivo² redatto ai sensi della L. 109/1994 (legge quadro in materia di lavori pubblici), articolo 16, comma 4 e successive modificazioni e integrazioni e del relativo regolamento di attuazione (D.P.R. 554/1999), con la documentazione ivi prevista;
- il provvedimento di approvazione del progetto finalizzato alla richiesta di ottenimento del contributo F.R.I.S.L. che deve contenere anche i dati relativi al costo dell'intervento, al piano finanziario delle opere da realizzare e che deve indicare le risorse economiche proprie;
- lo schema di autocertificazione allegato alla scheda di presentazione dell'iniziativa debitamente compilato e sottoscritto che si riporta di seguito.

È importante sottolineare che l'immobile oggetto dell'intervento deve essere di proprietà dell'ente, o che questo deve averne la disponibilità per oltre 20 anni o essere titolare di diritto del diritto di superficie o di altro diritto reale sull'immobile per almeno 20 anni. Nel caso di assegnazione del finanziamento regionale, l'ente si deve impegnare a costituire il vincolo di destinazione d'uso dei beni interessati per un periodo non inferiore a 20 anni.

Inoltre, si ricorda che qualora l'immobile fosse gravato da vincolo storico-artistico, architettonico, ambientale, è necessario richiedere le autorizzazioni necessarie; in ogni caso le parrocchie devono richiedere le autorizzazioni previste dalla disciplina canonica.

Per ulteriori informazioni si può consultare la delibera pubblicata sul Bollettino Ufficiale della Regione Lombardia all'indirizzo www.infopoint.it/pdf/2004/03243.pdf.

²Il progetto definitivo individua compiutamente i lavori da realizzare, nel rispetto delle esigenze, dei criteri, dei vincoli, degli indirizzi e delle indicazioni stabiliti nel progetto preliminare e contiene tutti gli elementi necessari ai fini del rilascio delle prescritte autorizzazioni ed approvazioni. Esso consiste in una relazione descrittiva dei criteri utilizzati per le scelte progettuali, nonché delle caratteristiche dei materiali prescelti e dell'inserimento delle opere sul territorio; nello studio di impatto ambientale ove previsto; in disegni generali nelle opportune scale descrittivi delle principali caratteristiche delle opere, delle superfici e dei volumi da realizzare, compresi quelli per l'individuazione del tipo di fondazione; negli studi ed indagini preliminari occorrenti con riguardo alla natura ed alle caratteristiche dell'opera; nei calcoli preliminari delle strutture e degli impianti; in un disciplinare descrittivo degli elementi prestazionali, tecnici ed economici previsti in progetto nonché in un computo metrico estimativo. Gli studi e le indagini occorrenti, quali quelli di tipo geognostico, idrologico, sismico, agronomico, biologico, chimico, i rilievi e i sondaggi, sono condotti fino ad un livello tale da consentire i calcoli preliminari delle strutture e degli impianti e lo sviluppo del computo metrico estimativo. (art. 16,c. 4, L. 109/94)

AUTOCERTIFICAZIONE DEL LEGALE RAPPRESENTANTE

(Resa ai sensi dell'articolo 76 del D.P.R. n. 445 del 28 dicembre 2000, che attesti il possesso dei seguenti requisiti e redatta secondo lo schema allegato)

Il/la
sottoscritto/a..... in qualità
di Legale rappresentante del sotto la propria responsabilità, consapevole ed edotto delle sanzioni penali previste dall'articolo 76 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 in caso di dichiarazioni mendaci e falsità negli atti

DICHIARA

1) che il progetto è stato approvato da parte dell'organo competente il e cioè in data anteriore al termine di scadenza per la presentazione della domanda di finanziamento F.R.I.S.L. 2004-2006 per l'iniziativa «Eliminazione e superamento barriere architettoniche e localizzative»;

2) che il sopracitato provvedimento di approvazione contiene i dati relativi al costo dell'intervento, al piano finanziario delle opere da realizzare ed indica le risorse proprie;

3) che l'ente si impegna, in caso di assegnazione del finanziamento regionale, a costituire il vincolo di destinazione d'uso dei beni interessati per un periodo non inferiore a venti anni ai sensi dell'articolo 4, comma 87, della legge regionale 1/2000;

4) a non dare inizio ai lavori di eliminazione o superamento delle barriere architettoniche e localizzative prima dell'approvazione regionale del progetto finanziato;

5) la sussistenza o la mancanza di vincoli storico-artistici, architettonici, ambientali sull'edificio/i, spazio/i, servizio/i oggetto dello/degli intervento/i;

6) di non avere già beneficiato di contributi, di qualsiasi tipologia, pubblici o privati per la realizzazione degli interventi di cui al presente programma fino alla copertura del 100% del costo.

- (1) - che l'immobile oggetto dell'intervento è di proprietà dell'ente;
oppure
- (1) - che l'immobile è nella disponibilità del soggetto per oltre venti anni;
- (1) - che l'ente ha la disponibilità dell'area in diritto proprietà o di superficie almeno ventennale.

In fede

(1) Barrare la casella interessata

DOCUMENTAZIONE

I GIUDICI MODIFICANO I REQUISITI PER L'ESENZIONE DALL'ICI DEGLI IMMOBILI: IN ALLARME GLI ENTI NON COMMERCIALI

La Sentenza che pubblichiamo riguarda un ente ecclesiastico, più precisamente un istituto religioso, che – tra le altre attività – gestisce, in immobili di sua proprietà, una casa di cura e un pensionato destinati all'accoglienza di donne anziane e studentesse universitarie.

La vicenda nasce dalla richiesta del comune di recuperare l'ICI relativa agli immobili nei quali vengono svolte le attività suddette per tutti gli anni compresi tra il 1993 e il 1998. L'istituto non aveva infatti mai provveduto a versare l'imposta comunale sugli immobili ritenendoli esenti ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera *i*) del decreto legislativo 504 del 1992, istitutivo del tributo.

In effetti, tra gli immobili che, ai sensi dell'articolo 7, risultano esenti dalla tassazione vi sono quelli *“utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c) del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, [ovvero gli enti non commerciali, quelli che sono caratterizzati dall'essere diversi dalle società e dal non avere per oggetto esclusivo o prevalente l'esercizio di attività commerciali] destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 [si tratta delle attività di religione o di culto, cioè quelle “dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana”].*

La disposizione si presterebbe ad essere applicata al caso concreto con sufficiente chiarezza: la legge dichiara esenti gli immobili in cui gli *enti non commerciali* svolgono *esclusivamente* attività *sanitaria* e *ricettiva*; l'istituto religioso è un *ente non commerciale* e la destinazione *esclusiva* degli immobili in argomento si realizza nella fattispecie in una casa di cura (*attività sanitaria*) e in quella di un pensionato per donne anziane e studentesse universitarie (*attività ricettiva*).

Il Comune, però, non è dello stesso avviso e nega l'agevolazione in quanto, a motivo della commercialità delle attività esercitate ritiene *l'istituto religioso carente del requisito soggettivo richiesto* (ovvero essere un ente non commerciale).

Le suore, evidentemente, ricorrono ai giudici tributari eccependo, nella sostanza, che *l'ente ecclesiastico è sempre qualificabile, dal punto di vista fiscale, come un ente non commerciale*. Tale qualifica, infatti, a differenza di quanto avviene per gli altri enti non commerciali non può mai essere contestata dall'Amministrazione finanziaria come dimostra l'articolo 111-bis del D.P.R. 917/1986 (ora art. 149) in cui è stabilito che *"le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 [quelle, appunto, che disciplinano la perdita di qualifica di ente non commerciale a partire dalla prevalenza delle attività commerciali su quelle istituzionali e proseguendo con una serie di indicatori presuntivi] non si applicano agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili"*.

La Commissione Tributaria Provinciale, però, decide di ignorare la norma riportata e stabilisce che, a motivo del giro d'affari realizzato nell'ambito delle attività in questione, quelle commerciali si configurano per l'istituto religioso come attività prevalenti e di conseguenza non è possibile classificare l'istituto religioso tra gli enti non commerciali.

Contro la decisione di prima istanza l'ente ecclesiastico ricorre in secondo grado dove – singolarmente – vede riformata la sentenza di primo grado per due delle annualità in questione e confermata per le altre (non è un esempio di certezza del diritto!): anche secondo i giudici regionali, visto che l'esercizio di attività commerciali costituisce per l'istituto religioso oggetto non occasionale della sua attività *"lo stesso Istituto non può essere collocato fra i soggetti considerati (con richiamo all'art. 87, primo comma, lett. c, del D.P.R. 917 del 1986) dall'art. 7, primo comma lett. i, del D.Lgs. n. 504 del 1992, e non può quindi, per ciò solo, essere compreso tra quelli che beneficiano dell'esenzione di cui si discute"*.

Il contenzioso prosegue (solo relativamente alle sentenze confermate, perché quelle riformate non vengono impugnate dal comune e diventano definitive) e si giunge alla Sentenza della Cassazione, che pubblichiamo nelle pagine che seguono.

Come si può notare, circa l'obiezione che ha motivato il rigetto del ricorso nei primi due gradi di giudizio (l'istituto religioso non è un ente non commerciale), la Cassazione arriva a conclusioni totalmente favorevoli alle ricorrenti. I giudici infatti, riconoscendo che l'istituto religioso *"è un ente ecclesiastico che fa parte dell'organizzazione della Chiesa Cattolica"* ne fanno derivare che *"rientra certamente"* nell'ambito della definizione di ente non commerciale; infatti, motivano, *"proprio perché ente ecclesiastico non ha, in particolare come fine esclusivo – e si deve ritenere neppure prevalente – l'esercizio del commercio"*.

La Sentenza precisa che ai fini dell'esenzione disposta dalla lettera i) dell'articolo 7 del decreto legislativo 504, occorre che si verifichino con-

temporaneamente entrambe le condizioni richieste dalla norma *“quella soggettiva dell'appartenenza dell'immobile ad uno dei soggetti di cui all'art. 87, c. 1, lett. c) del TUIR, e quella oggettiva della destinazione esclusiva dell'immobile allo svolgimento di una delle attività – ritenute dal legislatore meritevoli di un trattamento fiscale di favore – elencate nella lettera i) dell'articolo 7”*. Però, la presenza del requisito soggettivo – che la Corte (contrariamente ai giudizi di primo e secondo grado) ritiene esistente – *“non è sufficiente per fondare il diritto all'esenzione”* dal momento che *“non sussiste invece il requisito oggettivo, anch'esso indispensabile, della destinazione esclusiva dell'immobile ad una delle attività prese in considerazione dalla legge ai fini dell'esenzione”*.

A questo punto la Sentenza, argomentando sul requisito oggettivo che non era stato preso in esame nei precedenti giudizi, inserisce un lungo inciso ove riassume alcune disposizioni della legge n. 222 del 1985, *“Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia”*. In particolare, viene ricordato che ai sensi dell'articolo 15 gli enti ecclesiastici *“se civilmente riconosciuti, possono, nel rispetto delle leggi dello Stato, svolgere liberamente attività diverse da quelle di religione o di culto”* e che il successivo articolo 16, in due distinte previsioni definisce: attività di religione o di culto *“quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana”* (lett. a); 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”* (lett. b).

La Corte inoltre ricorda che mentre le attività di religione o di culto sono indicate nell'elencazione della lettera i) dell'articolo 7 attraverso il richiamo all'articolo 16, lettera a) della legge 222 del 1985, non altrettanto può dirsi delle attività diverse da quelle di religione o di culto che gli enti ecclesiastici sono comunque legittimati a svolgere. Ma, chiarisce correttamente la Sentenza *“questo non esclude necessariamente che possano godere anch'esse del medesimo regime di favore: molte di esse (quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura), rientrano già – in via diretta e non tramite il richiamo alla legge sugli enti ecclesiastici – nella previsione della lettera i)”*.

Ciò che invece secondo la Suprema Corte nel caso in discussione preclude il diritto all'esenzione è *“lo svolgimento all'interno degli immobili da sottoporre a tassazione di attività commerciali”* e ciò, addirittura, *“indipendentemente dalla loro entità sia in valori assoluti che in termini relativi”*. L'Istituto religioso, sentenzia la Corte, *“gestiva attività oggettivamente commerciali come la gestione di pensionati con il pagamento di rette. Si trattava perciò di attività, che proprio perché oggettivamente commerciali, non erano soltanto ricettive o sanitarie e come tali esentate dall'ICI (perché ricomprese nella previsione della lettera i dell'articolo 7)”*. Ne consegue, ad avviso della Cassazione, che *“gli immobili destinati a queste attività oggettivamente commerciali non rientrano, invece, nell'ambito dell'e-*

senzione dall'ICI, e per essi l'istituto è tenuto al pagamento dell'imposta". La conclusione di carattere generale è pertanto che "anche gli enti oggettivamente non commerciali (e perciò anche quelli ecclesiastici) sono soggetti all'imposizione ICI per gli immobili destinati allo svolgimento di attività oggettivamente commerciali".

Dagli ultimi passaggi citati si può notare come la Corte cada in contraddizione, là dove nella prima parte della Sentenza sottolinea la necessità (e la sufficienza), ai fini del diritto all'esenzione, della contemporanea presenza del *requisito soggettivo* (ente non commerciale) e di *quello oggettivo* (esclusivo utilizzo per una o più delle attività elencate dalla norma agevolativa), in seguito, invece, *introduce un'ulteriore condizione*: l'attività svolta nell'immobile deve essere anche non commerciale dal punto di vista fiscale. Ma l'assenza del carattere commerciale dell'attività *non è richiesta dalla norma* e, tale requisito è evidentemente ulteriore; una circostanza questa implicitamente ammessa dalla stessa Corte come emerge dal passo della Sentenza in cui si afferma che le attività svolte dall'Istituto religioso, in quanto "oggettivamente commerciali, non erano soltanto ricettive o sanitarie". In altri termini, la Sentenza non contesta che le attività svolte non rientrino tra quelle ricettive o sanitarie, piuttosto lamenta che non sono "soltanto" ricettive o sanitarie, e quindi sono "anche" commerciali. Ma l'ulteriore condizione dell'assenza del carattere commerciale dell'attività non è richiesta dalla norma e volerla aggiungere in via interpretativa significa forzare la lettera e la *ratio* della norma e limitarne arbitrariamente la portata.

Anche perché, a ben vedere, diverse attività tra quelle menzionate nella lettera *i*) dell'articolo 7 sono *necessariamente* commerciali circostanza che, secondo l'interpretazione della Cassazione, le escluderebbe dal diritto all'esenzione. Il paradosso di questa posizione appare con chiarezza in riferimento alle attività ricettive che, secondo le norme fiscali "sono considerate in ogni caso commerciali" (art. 4, c. 5, D.P.R. 633/1972). Una norma fiscale definisce commerciali le attività ricettive, un'altra norma fiscale le esenta da ICI (a condizione che vengano esercitate da un ente non commerciale), l'interpretazione della Corte limita l'esenzione alle attività ricettive solo se non sono commerciali!

Ma anche in riferimento all'attività sanitaria si può giungere a conclusioni paradossali: un'attività sanitaria per essere non commerciale dovrebbe essere gratuita e non convenzionata, ma allora si tratterebbe di attività assistenziale piuttosto che sanitaria, attività già indicata nell'elenco riportato dalla norma e che quindi il legislatore non avrebbe avuto necessità di ripetere.

Quel che forse non viene tenuto in debito conto è che l'ICI non è un'imposta sul reddito, ambito nel quale la commercialità dell'attività riveste imprescindibile rilevanza indipendentemente dal soggetto che la esercita, ma un'imposta patrimoniale che colpisce gli immobili e che prevede una serie di esenzioni, tutte contenute nell'articolo 7 del decreto legislati-

vo, ai cui fini rilevano, di volta in volta elementi diversi, ma mai la qualifica commerciale o non commerciale delle attività svolte.

D'altra parte, nell'ipotesi dell'esenzione indicata dalla lettera *i*), la *ratio* della norma è quella di agevolare una serie di attività alle quali il legislatore attribuisce una particolare valenza sociale¹, a condizione che esse siano svolte da enti non commerciali, limitazione che garantisce l'assenza del lucro soggettivo, dal momento che la caratteristica comune degli enti non commerciali è la non distribuzione degli utili o avanzi di gestione.

Qualora si ritenesse che l'ambito di esenzione fosse eccessivamente vasto o generico, per un verso privando i comuni di un gettito essenziale, per altro non consentendo una precisa delimitazione dell'ambito oggettivo, spetterebbe al legislatore modificare la norma², ma non certo al giudice darne, in via giurisprudenziale, una interpretazione ingiustificatamente restrittiva.

Da ultimo, se si può sicuramente affermare che la Sentenza costituisce un precedente senz'altro autorevole, va anche ribadito che essa non ha validità "normativa" in altri giudizi. La stessa Cassazione potrebbe inoltre sempre cambiare orientamento su futuri casi analoghi che dovessero essere sottoposti al suo giudizio.

¹Si noti che le attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive elencate dalla lettera *i*), coerentemente con il riconoscimento della loro significatività nella società, sono oggetto di benefici fiscali anche in riferimento ad altre imposte.

²Si potrebbe ad esempio limitare l'esenzione prevista per l'attività didattica a quella delle scuole che hanno ottenuto la parità; la sanitaria a quella delle strutture che sono accreditate; la ricettiva alle realtà della ricettività complementare, e così via.

Svolgimento del processo

La causa ha ad oggetto l'impugnazione, da parte dell'istituto ..., di un avviso di accertamento emesso dal Comune dell'Aquila per il pagamento, per l'anno 1996, dell'ICI relativa ad alcuni immobili adibiti a Casa di Cura e a Pensionato per donne anziane e per studentesse universitarie.

Il ricorso veniva respinto dalla commissione di primo grado, e questa decisione veniva confermata dalla Commissione Tributaria Regionale Abruzzo con la sentenza in data 3 maggio/29 novembre 2001.

L'istituto ha proposto ricorso per cassazione, con tre motivi, con atto notificato il 15 marzo 2002. Il Comune intimato non ha presentato difese in questa fase.

Infine, il ricorrente ha depositato un'ampia memoria difensiva.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di impugnazione il ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 2, 4, 15 e 16 della legge 20 maggio 1985, n. 222, dell'articolo 7, comma terzo, dell'Accordo 18 febbraio 1984 (modificativo dell'Accordo Lateranense), nonché dell'art. 87, quarto comma, del T.U.I.R. e degli artt. 7 ed 11 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504.

Sottolinea che, ai sensi dell'art. 2 della legge n. 222 del 1985, gli istituti religiosi come appunto il ricorrente (che aveva anche ottenuto il riconoscimento al fini legali) avevano fine di religione e di culto e costituivano enti ecclesiastici civilmente riconosciuti.

Come tali erano equiparati ai fini tributari agli enti aventi fini di beneficenza e di istruzione. Rientravano perciò nella categoria di cui all'art. 87, comma primo, lettera c), del T.U.I.R.

La sentenza impugnata doveva ritenersi illegittima perché non aveva attribuito nessuna rilevanza a questa qualità di ente ecclesiastico legalmente riconosciuto.

Il giudice aveva ritenuto invece, senza un'indagine effettiva, che l'ente svolgesse un'attività commerciale di carattere principale e non occasionale. Quelle svolte dall'istituto erano, invece, prestazioni di servizi, che per definizione, ed oggettivamente, non avevano questa natura, come scuole materne, orfanotrofio, case famiglia ed assistenza alle donne anziane.

La commissione regionale si era invece basata su di un criterio meramente quantitativo.

Il ricorrente nega inoltre che il Comune avesse poteri di accertamento

in questa materia e sosteneva che questo potere spetta soltanto all'amministrazione finanziaria dello stato.

2. Con il secondo motivo l'istituto denuncia la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 87, quarto comma, del T.U.I.R.

Per valutare se un ente avesse, o meno, natura di ente commerciale sarebbe stato necessario esaminarne preventivamente lo statuto.

Nel caso di specie lo statuto avrebbe dimostrato la natura religiosa, e non commerciale, dell'istituto. La prova di una natura commerciale avrebbe dovuto essere dimostrata attraverso un esame dell'attività concretamente esercitata, né poteva valere a questo fine un certificato della camera di commercio (che, del resto, faceva riferimento all'attività svolta dalle singole unità locali, e non a quella dell'istituzione in quanto tale).

Il ricorrente sottolinea ancora che come ente religioso, e non commerciale, era stato assoggettato – come verificabile all'anagrafe tributaria – ad Imposta IRPEG nella misura ridotta del 18% (e non nella misura ordinaria del 36%).

La sentenza non conteneva alcuna dimostrazione dell'esistenza di una propria pretesa natura commerciale, tanto meno prevalente. Del resto una parte cospicua dei pretesi redditi era costituita da contributi sociali in regime di convenzione, e perciò esclusi da ogni possibile considerazione ai fini della natura commerciale. La commissione, inoltre, non aveva tenuto conto del fatto che nei bilanci annuali si erano cumulati incassi afferenti a differenti periodi di attività, dovuti al diverso momento impositivo previsto per l'IVA (quello del pagamento) e per le imposte dirette (competenze d'esercizio).

3. Infine con il terzo ed ultimo motivo di ricorso l'Istituto denuncia un ulteriore profilo di violazione e falsa applicazione riferita all'art. 111*bis* del T.U.I.R. Questa norma identifica i criteri in base ai quali si perde la qualificazione di ente non commerciale.

Le ipotesi previste si basano sul confronto tra la consistenza dei beni e mezzi attinenti alla sfera delle attività commerciali rispetto alle altre, e non su criteri meramente quantitativi. L'ente sottolinea che il quarto comma della norma esclude gli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche da questa disciplina e dalle valutazioni ed i confronti che ne derivano, ed argomenta che questo regime specifico era conseguenza dell'indagine rigorosa cui gli enti ecclesiastici erano stati sottoposti per ottenere il riconoscimento da parte dell'autorità civile, e lamenta che la sentenza non abbia esaminato questo profilo che era stato puntualmente sollevato.

4. Deve essere affrontata preliminarmente, perché astrattamente assorbente, l'eccezione pregiudiziale, sollevata dal ricorrente nella memoria illustrativa, di invalidità della costituzione del Comune dell'Aquila sia nel primo che nel secondo grado del giudizio.

Il ricorrente rileva la mancanza, dalle delibere della Giunta Municipale,

di autorizzazione dell'ente a costituirsi in giudizio, sottolineando che essa è necessaria perché il Sindaco possa rappresentare il Comune nella lite, e che la sua mancanza incide sulla capacità processuale dell'ente pubblico e si risolve nel difetto di un presupposto processuale, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio. L'invalidità delle due costituzioni in giudizio del Comune nelle fasi di merito comporterebbe, inoltre, il divieto per il giudice di utilizzare i documenti prodotti dall'ente.

5. Di per se stessa l'eccezione è fondata, ma il suo accoglimento non è rilevante ai fini della decisione, sia perché è stato l'istituto, soccombente in primo grado, a proporre appello, e perciò la nullità della costituzione del Comune in secondo grado non potrebbe in nessun caso comportare il consolidamento della sentenza di primo grado, sia perché i documenti prodotti dal Comune sono privi di un particolare valore probatorio, e, in ogni caso, concernono circostanze non contestate.

Come già rilevato da questa Corte *“l'autorizzazione a stare in giudizio da parte degli organi comunali competenti (la giunta municipale, secondo il nuovo ordinamento delle autonomie locali di cui alla legge n. 142 del 1990) è necessaria perché il sindaco possa rappresentare il Comune in qualsiasi lite attiva e passiva, con la conseguenza che la mancanza di essa incide sulla capacità processuale dell'ente pubblico e, risolvendosi nel difetto di un presupposto processuale, è rilevabile di ufficio in ogni stato e grado del giudizio”*. (Cass. civ., 28 maggio 1998, n. 5286; nello stesso senso, 29 marzo 1996, n. 2955; 5 marzo 1992, n. 2639). *“Né è sufficiente che l'autorizzazione sia stata rilasciata, e neppure che sia citata nell'atto di costituzione; occorre che sia presente agli atti di causa, in modo da poter essere immediatamente verificata, in quanto la mancanza al momento della decisione in grado di appello dei documenti attestanti l'autorizzazione al Sindaco a stare in giudizio per il Comune, che abbia proposto l'impugnazione, impone al giudice del gravame di dichiararne l'inammissibilità”* (Cass. civ., 23 giugno 1992, n. 7682; nello stesso senso, 19 luglio 2001, n. 9838).

6. Come risulta dal riscontro diretto degli atti (verifica che la Corte può compiere direttamente essendo stata sollevata una questione di carattere processuale), sia in primo che in secondo grado il Comune dell'Aquila si è costituito con apposita procura rilasciata dal sindaco ad un funzionario; in entrambi i casi nella procura sono citati gli estremi della delibera di autorizzazione della Giunta Municipale, ma il documento non si rinviene in atti, né vi sono riscontri di una sua produzione in giudizio.

Perciò, in applicazione del principio di diritto sopra ricordato, la costituzione dell'ente sia nel primo che nel secondo grado del giudizio non era valida, né erano utilizzabili le produzioni del Comune. Sempre il riscontro diretto degli atti chiarisce, però, che queste produzioni si riducevano a ben poca cosa: in concreto si rinvenivano in atti ritagli di giornale e certificati della camera di commercio. I primi sono privi di valore proba-

torio, mentre i certificati attestano l'iscrizione di alcune attività alla Camera di Commercio, che non è contestata; anche il ricorso né dà atto (a pag. 10) per fornirne la spiegazione.

Del resto, per la verità, la sentenza fa riferimento ai documenti, ma specifica che le circostanze da essi provate erano incontroverse tra le parti: evidentemente sarebbero state incontroverse tra le parti anche senza le visure camerali. Ciò significa che in realtà quei documenti sono irrilevanti, e che anche senza di essi il giudice del merito non avrebbe potuto che giungere alla medesima conclusione: la violazione del divieto della loro utilizzazione conseguente alla invalidità della costituzione in giudizio del Comune non ha inciso, perciò, sulla decisione del giudice del merito, né l'applicazione di quel divieto comporterebbe una decisione diversa da parte di un giudice di rinvio.

7. Passando all'esame delle questioni di merito, il primo motivo del ricorso è infondato, e non può trovare accoglimento.

Le ipotesi, peraltro limitate, di esenzione dall'ICI sono previste, come è noto, dall'art. 7 del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, istitutivo dell'imposta. L'elenco, ricomprende, alla lettera i) *“gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del T.U. delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, a condizioni che siano destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222”*. Occorre perciò che si verifichino contemporaneamente entrambe le condizioni, quella soggettiva dell'appartenenza dell'immobile ad uno dei soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c) del T.U.I.R., e quello oggettivo della destinazione esclusiva dell'immobile allo svolgimento di una delle attività – ritenute dal legislatore meritevoli di un trattamento fiscale di favore – elencate nella lettera i) dell'art. 7, e, tra esse, di una di quelle previste nella lettera a) dell'art. 16 della legge n. 222 del 1985.

8. Per la verità il requisito soggettivo sussiste, ma non è sufficiente per fondare il diritto all'esenzione. L'art. 87 del T.U.I.R. ha ad oggetto i soggetti passivi della imposizione diretta; in particolare la lettera c) del primo comma, fa riferimento a *“gli 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”*.

L'istituto ricorrente è un ente ecclesiastico che fa parte dell'organizzazione della Chiesa Cattolica, e rientra certamente nell'ambito di questa definizione: proprio perché ente ecclesiastico non ha, in particolare come fine esclusivo – e si deve ritenere neppure come fine prevalente – l'esercizio del commercio.

9. In ogni caso la prova su questo punto dell'esercizio prevalente esclusivo dell'attività commerciale sarebbe spettato all'ente impositore, e manca: su questo punto specifico è esatta la critica del ricorrente

secondo cui non può certo considerarsi tale la sola circostanza che abbia conseguito degli utili dallo svolgimento di una propria attività, senza che si sia proceduto a nessuna analisi ulteriore sulla natura, e la provenienza, di essi.

Correlativamente, sono errate, o comunque non provate, le valutazioni espresse nella sentenza impugnata sul medesimo punto del carattere esclusivo o prevalente dell'attività commerciale. Quelle valutazioni, però, erano comunque irrilevanti, perché l'imposizione ai fini ICI ha un carattere oggettivo, e prescinde dal carattere esclusivo o prevalente, o invece secondario o occasionale, delle attività svolte negli immobili; di conseguenza è irrilevante ai fini della decisione anche il fatto che si trattasse di valutazioni in se stesse errate.

10. Non sussiste, invece, il requisito oggettivo, anch'esso indispensabile, della destinazione esclusiva dell'immobile ad una delle attività prese in considerazione dalla legge ai fini dell'esenzione, in particolare nel caso di un ente ecclesiastico di quelle indicate nell'art. 16 della legge 222 del 1985.

Questa legge contiene, tra l'altro, *“disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia”*. In particolare – per quanto può rilevare ai fini della decisione – l'art. 15 della legge prevede che questi ultimi, se civilmente riconosciuti, possono, nel rispetto delle leggi dello stato, svolgere liberamente attività diverse da quelle di religione o di culto, mentre l'art. 4 chiarisce che quelli che già da prima dell'entrata in vigore della legge erano in possesso del riconoscimento della personalità giuridica lo conservavano, e l'art. 3 che anche gli altri possono ottenerlo successivamente.

L'art. 16 contiene due previsioni distinte riferite alle attività svolte da parte degli enti ecclesiastici. Alla lettera *a)* – quella richiamata dalla legge fondamentale sull'ICI n. 504/1992 – sono previste, le *“attività di religione o di culto, quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana”*; nell'introdurre l'imposta comunale sugli immobili, il legislatore ha voluto che queste attività di carattere religioso, o, in ogni caso, strettamente connesse a quelle propriamente religiose, fruiscono dello stesso trattamento di favore previsto per le altre attività, culturali, assistenziali, ecc., indicate alla lettera *i)* dell'art. 7 del decreto legislativo n. 504. Alla lettera *b)* lo stesso art. 16 della nuova legge sui beni ecclesiastici fa riferimento, invece, alle *“attività diverse da quelle di religione o di culto, quelle di assistenza e di beneficenza, istruzione, di religione o di culto, quelle dirette all'esercizio del culto e all'educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a fini di lucro”*.

Questo secondo ambito, non propriamente religioso o strettamente connesso a quello religioso, delle possibili attività degli enti ecclesiastici, non è richiamato dall'art. 7 della legge ICI. Questo non esclude

necessariamente che possano godere anch'esse del medesimo regime di favore; molte di esse (quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura) rientrano già – in via diretta e non tramite il richiamo alla legge sugli enti ecclesiastici – nella previsione della lettera *i*).

Non altrettanto avviene per quelle commerciali o per fini di lucro, pure ricomprese nella stessa lettera *b*) dell'art. 16 della legge sugli enti ecclesiastici: si tratta di un ambito di attività che può essere svolto da enti ecclesiastici, ma cui il legislatore fiscale non ha riservato un trattamento di esenzione ai fini dell'ICI.

11. Ai fini di causa non rileva, perciò, che l'accordo internazionale tra Stato Italiano e Chiesa Cattolica – ratificato e reso esecutivo con legge 25 marzo 1985, n. 121 – che ha apportato modificazioni ai patti lateranensi disponga, al terzo comma dell'art. 7, che *“agli effetti tributari gli enti ecclesiastici, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di istruzione o di beneficenza”*.

Ai fini della imposizione ICI tanto gli enti ecclesiastici che quelli con fini di istruzione o di beneficenza sono esentati dall'imposta, limitatamente agli immobili direttamente utilizzati per lo svolgimento delle loro attività istituzionali (o di altre attività rientranti – anche tramite il richiamo alla legge n. 222/1985 nella previsione della lettera *i*) dell'art. 7 della legge ICI), non lo sono, invece, per gli immobili destinati ad altro.

Un ente ecclesiastico può svolgere liberamente – nel rispetto delle leggi dello Stato – anche un'attività di carattere commerciale, ma non per questo si modifica la natura dell'attività stessa, e, soprattutto, le norme applicabili al suo svolgimento rimangono – anche agli effetti tributari – quelle previste per le attività commerciali, senza che rilevi che l'ente la svolga, oppure no, in via esclusiva, o prevalente: di conseguenza il giudice del merito non era tenuto a motivare su questo punto specifico.

Per la stessa ragione rimangono irrilevanti le valutazioni del giudice di merito sul carattere esclusivo o prevalente dell'attività commerciale stessa.

12. Quello che rileva ai fini di causa è soltanto lo svolgimento all'interno degli immobili da sottoporre a tassazione di attività commerciali, indipendentemente dalla loro entità sia in valori assoluti che in termini relativi.

Secondo quanto risulta dall'accertamento di fatto contenuto nella sentenza impugnata (e non inficiato dall'utilizzazione di documenti, di per se stessi irrilevanti, prodotti dal Comune) l'istituto gestiva attività oggettivamente commerciali come la gestione di pensionati con il pagamento di rette.

Si trattava perciò di attività, che proprio perché oggettivamente commerciali, non erano soltanto ricettive o sanitarie e come tali esentate dall'ICI (perché ricomprese nella previsione della lettera *i*) dell'art. 7).

Gli immobili destinati a queste attività oggettivamente commerciali non rientrano, invece, nell'ambito dell'esenzione dall'ICI, e per essi l'istituto è tenuto al pagamento dell'imposta. Né, infine, il fatto di svolgere attività commerciali contrastava necessariamente con la natura di ente ecclesiastico dell'istituto, e con i suoi fini istituzionali, anche perché attività commerciale non è sinonimo di attività con fini di lucro (tanto è vero che proprio a proposito degli enti ecclesiastici l'art. 16 lettera *b*) della legge n. 222 del 1985 le distingue): come giustamente osserva la sentenza impugnata, la destinazione degli utili ad una ripartizione in favore dei partecipanti all'attività commerciale, o al perseguimento di fini sociali o religiosi – è un momento successivo alla produzione degli utili stessi, che non fa venir meno il carattere commerciale dell'attività, e non rileva ai fini della tassazione ICI.

13. L'Ulteriore rilievo secondo cui il potere di accertamento nella materia in esame sarebbe spettato all'amministrazione finanziaria (dello Stato) – e non al Comune come aveva ritenuto la sentenza – è generico, e comunque infondato, perché la legge n. 594/1992 attribuisce al Comune, e non allo Stato, il compito di effettuare le operazioni di liquidazione e di accertamento sulla base degli elementi desumibili – tra l'altro – dal sistema informativo del Ministero delle finanze.
14. Il secondo motivo di impugnazione rimane assorbito dalla reiezione del primo. Ai fini del pagamento dell'ICI, infatti, è irrilevante che l'attività economica svolta dall'ente ecclesiastico abbia, o no, carattere esclusivo o prevalente: come già si è sottolineato, anche gli enti soggettivamente non commerciali (e perciò anche quelli ecclesiastici) sono soggetti all'imposizione ICI per gli immobili destinati allo svolgimento di attività oggettivamente commerciali.
15. Infine, il terzo ed ultimo motivo di impugnazione è infondato per la ragione di carattere assorbente che la nonna di cui viene dedotta la violazione, vale a dire l'art. 111-bis del T.U.I.R., è applicabile soltanto dal 1998 (essendo stata inserita con il primo comma dell'art. 6 del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460) perché l'anno di imposizione cui si riferisce il ricorso è anteriore all'entrata in vigore del decreto stesso, e quest'ultimo non ha valore retroattivo.
16. Concludendo, dunque, il ricorso è infondato e va respinto.

Dato che il Comune intimato non ha svolto attività difensive in questa fase la Corte non deve adottare provvedimenti sulla liquidazione delle spese di causa.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

**RIFORMA TRIBUTARIA,
ENTI NON PROFIT
ED ENTI ECCLESIASTICI**

Atti della giornata di studio

Milano, 29 marzo 2004

SOMMARIO

ATTI

INTRODUZIONE pag. 7
(Prof. Giorgio Feliciani)

**RIFORMA TRIBUTARIA, ENTI NON PROFIT ED ENTI
ECCLESIASTICI** pag. 23
(Card. Dionigi Tettamanzi)

**ENTI NON PROFIT E FISCALITÀ: UN ALTRO MONDO
DI “SOCIALITÀ”** pag. 21
(Prof. Lorenzo Ornaghi)

**RIFORMA TRIBUTARIA, ENTI NON PROFIT ED ENTI
ECCLESIASTICI: FISCO E LEGGI, PRINCIPI E VALORI** pag. 29
(On. Giulio Tremonti)

IL TERZO SETTORE: ALCUNI ASPETTI QUANTITATIVI pag. 35

CONCLUSIONI pag. 39
(don Mauro Rivella)

APPENDICE

FISCO E FAMIGLIA pag. 43

FISCO E “PUBBLICO LIBERO” pag. 43

ATTI
DELLA GIORNATA DI STUDIO
RIFORMA TRIBUTARIA, ENTI NON PROFIT ED
ENTI ECCLESIASTICI

organizzata dal Centro Studi sugli enti ecclesiastici e sugli altri enti senza
fini di lucro (CESEN) dell'Università Cattolica del Sacro Cuore
e dal Comitato per gli enti e i beni ecclesiastici
della Conferenza Episcopale Italiana

29 marzo 2004
Università Cattolica del Sacro Cuore
Milano

Apertura dei lavori

Prof. Giorgio Feliciani
Direttore del CESEN

Interventi

Card. Dionigi Tettamanzi
Arcivescovo di Milano

Prof. Lorenzo Ornaghi
*Magnifico Rettore dell'Università Cattolica del Sacro Cuore
e Presidente dell'Agenzia per le ONLUS*

On. Giulio Tremonti
Ministro dell'Economia e delle Finanze

Conclusioni

Don Mauro Rivella
*Direttore dell'Ufficio nazionale per i problemi giuridici
della Conferenza Episcopale Italiana*

INTRODUZIONE

Porgo innanzitutto un cordiale saluto di benvenuto a tutti i presenti che, come autorevoli relatori o persone interessate a vario titolo, hanno voluto partecipare a questo incontro promosso dal *Comitato per gli enti e i beni ecclesiastici* della Conferenza Episcopale Italiana in collaborazione con il *Centro studi sugli enti ecclesiastici e gli altri enti senza fini di lucro* dell'Università Cattolica del Sacro Cuore. Si tratta di un incontro che nel cartoncino d'invito e nelle relative locandine viene genericamente qualificato come "giornata di studio", ma che, in realtà, presenta una certa originalità di impostazione rispetto alle numerose riunioni che con questa denominazione avvengono pressoché quotidianamente nel nostro ateneo, in quanto si propone uno scopo di natura eminentemente operativa, si potrebbe dire "politica" nel senso nobile del termine. Intende, infatti, richiamare l'attenzione delle istituzioni competenti, degli studiosi delle discipline coinvolte, dell'opinione pubblica, dell'intera società civile sul complesso e variegato mondo del *non profit* in un momento in cui, dopo anni privi di significative novità normative, sembrano finalmente aprirsi credibili prospettive di importanti innovazioni. Si pensi, ad esempio, ai possibili mutamenti del regime tributario degli enti non commerciali, all'auspicato riconoscimento della nuova figura delle imprese non lucrative di utilità sociale, alla, da più parti desiderata, riforma della legislazione in tema di persone giuridiche contenuta nel libro primo del codice civile. In ogni caso, poi, in tutta la materia si pongono esigenze ineludibili che devono essere adeguatamente garantite, come l'assoluta trasparenza di gestione di fronte alle istanze sociali, la promozione degli enti che si rivelino di effettiva utilità sociale, la decisa dissuasione nei confronti di chi pretenda mascherare sotto la veste di ONLUS realtà di natura ben diversa.

Il secondo profilo di originalità della giornata odierna – che, peraltro, può considerarsi logica conseguenza della finalità perseguita – consiste nella qualità dei tre relatori. Infatti nessuno di essi, anche qualora lo sia,

* *direttore del CESEN*

interviene come docente universitario, ma a un titolo diverso, cioè in quanto investito di responsabilità istituzionale nella materia in esame.

Taluno potrebbe domandarsi quale sia, al riguardo, il compito di un Cardinale di Santa Romana Chiesa come il nostro Arcivescovo Dionigi Tettamanzi. È quindi opportuno ricordare che, come insegna il decreto conciliare sull'apostolato dei laici, «*nei confronti delle opere e delle istituzioni di ordine temporale*», l'autorità ecclesiastica ha il diritto-dovere di «*insegnare e interpretare autenticamente i principi dell'ordine morale*» da seguire, di valutare se siano effettivamente rispettati nelle diverse scelte, di «*stabilire quali cose siano necessarie per custodire e promuovere i beni di ordine soprannaturale*» (*Apostolica actuositatem*, n. 24g.).

Del resto è ben noto come diverse proposizioni della dottrina sociale della Chiesa riguardanti il principio di sussidiarietà in genere e le sue concrete modalità di attuazione in specie – recentemente ribadite da Giovanni Paolo II e dalla Conferenza Episcopale Italiana – richiedano ai pubblici poteri di adoperarsi per agevolare e valorizzare, con adeguate misure di carattere legislativo e amministrativo, l'azione degli enti non lucrativi, tra cui rientrano gli enti ecclesiastici dove, peraltro, sono in gioco anche altri valori, come, al limite, la stessa libertà della Chiesa.

Decisamente più evidente e quindi non bisognoso di particolari spiegazioni il compito del Magnifico Rettore che qui non interviene principalmente per tale qualifica, ma come presidente dell'Agenzia per le ONLUS, l'organismo preposto alla tutela degli enti e del bene comune. Potrà quindi offrire un quadro della situazione che da un lato metta in luce la rilevanza che nella società italiana assumono le realtà *non profit* e, dall'altro, segnali le difficoltà che incontrano e le modalità per ovviarvi.

Quanto poi al Ministro dell'Economia e delle Finanze Giulio Tremonti, ci aspettiamo da lui, per quanto possibile, indicazioni su quali siano per questi enti, nel contesto complessivo della politica sociale e delle direttive europee, gli attuali orientamenti governativi in tema di riforma tributaria. Ci auguriamo anche vivamente che alla definizione dei relativi provvedimenti si giunga mediante un costruttivo dialogo tra i pubblici poteri e le realtà sociali ed ecclesiali interessate, in modo da pervenire a una normativa che risponda effettivamente a tutte le esigenze sul tappeto. Personalmente non dubito né della sua sensibilità alle preoccupazioni che verranno qui espresse, né della sua disponibilità a continuare, in modi e tempi opportuni, il confronto che ha oggi inizio. Non va, infatti, dimenticato che vent'anni fa il prof. Tremonti faceva parte per conto dello Stato della Commissione paritetica Italia – Santa Sede che ha preparato la vigente normativa degli enti e beni ecclesiastici e che, in tale veste, ha dato un contributo determinante alla formulazione del nuovo sistema di finanziamento della Chiesa, il cosiddetto *otto per mille*: ne posso dare personale testimonianza dal momento che, per designazione della Santa Sede, partecipavo alla trattativa.

In ogni caso precise notizie sugli sviluppi futuri della iniziativa odierna verranno offerte da don Mauro Rivella, Direttore dell'Ufficio Nazionale della Conferenza Episcopale Italiana per i problemi giuridici, a cui è affidata la conclusione della giornata di studio.

RIFORMA TRIBUTARIA, ENTI *NON PROFIT* ED ENTI ECCLESIASTICI. CONSIDERAZIONI ETICO-SOCIALI

Le considerazioni che vorrei condividere con voi saranno, com'è ovvio, di carattere prevalentemente *etico*.

Loro scopo è di individuare e illustrare alcune profonde ragioni di *bene* iscritte nell'esperienza – ormai diffusa e di rilevante interesse sotto molteplici aspetti – del *non profit*.

In particolare, di questo stesso *bene*, vorrei segnalare le principali implicazioni attuali, che spingono a far sì che l'esperienza del *non profit* non rimanga una realtà isolata, marginale e in qualche modo laterale rispetto allo sforzo comune di edificare una comunità civile più giusta e solidale, ma acquisti piena cittadinanza entro il variegato e complesso panorama dei servizi associati e organizzati che la società civile offre alla persona, specialmente agli ultimi.

Svolgerò, concretamente, le mie riflessioni in *tre momenti*. Proporrò, anzitutto, una rapida e iniziale descrizione dei valori e dei motivi di fondo che caratterizzano gli enti *non profit*. Mi soffermerò, poi, su quanto la dottrina sociale della Chiesa dice a proposito del *non profit*. Concluderò, infine, presentando le ragioni che, nel nostro contesto attuale, esigono che si abbia ad offrire un adeguato inquadramento giuridico allo stesso *non profit*.

I. **Per un'identificazione dei valori e dei motivi di fondo del *non profit***

A mo' di premessa, è necessario configurare e definire nella maniera più possibile precisa il settore *non profit*.

Infatti, il termine *non profit* indica una serie molto ampia di realtà che sbocciano da un'ispirazione umanistica e religiosa. Siamo di fronte a un'intera galassia, che comprende una molteplicità di soggetti e di attività.

La *forma giuridica* di questi enti è varia: spazia dalle associazioni alle fondazioni, dai comitati ai più generici "enti morali", all'interno dei quali si

*Arcivescovo di Milano

ritrovano poi forme diverse e non specificamente previste dall'ordinamento. Possono addirittura essere ricomprese nella "grande famiglia" del *non profit* anche le cooperative (in particolare quelle sociali).

Gli *ambiti di attività* del *non profit* coprono i settori più disparati: dall'istruzione alla sanità, dall'assistenza e beneficenza allo sport, dalla cultura alla ricerca scientifica, dalla protezione civile alla promozione sociale.

In questo panorama caleidoscopico vanno inseriti in qualche modo, sia pure come soggetti dotati di notevoli specificità, anche gli *enti ecclesastici*, a cominciare dalle parrocchie.

Per questa ragione, più che ricorrere a un'elencazione delle principali *figure storiche* fin qui incarnate, pare più opportuno mettere in luce le *caratteristiche peculiari* che rendono riconoscibile l'ente *non profit*, differenziandolo da altre iniziative che hanno contenuti operativi simili. Infatti le caratteristiche peculiari di questi enti dicono già alcune precise ragioni di *valore*, ampiamente riconoscibili e apprezzabili.

Ecco alcune di queste ragioni di *valore*. Le ricordo presentandole intorno a sette punti.

1. Gli enti *non profit* provengono anzitutto dall'iniziativa di soggetti presenti nell'ambito della *società civile*. Come tali, potrebbero essere interpretati come una delle molteplici espressioni della "*iniziativa privata*", ossia di quella iniziativa che è finalizzata a conseguire scopi, obiettivi, interessi particolari relativi al soggetto promotore stesso entro una cornice legale che ne mantenga l'operare nei limiti del bene e dei diritti di tutti.

Ma non è così: i protagonisti del *non profit* di cui intendiamo occuparci, infatti, – affondando le proprie radici nella tradizione cristiana del nostro Paese, come pure nei valori umanitari di ispirazione laica che caratterizzano la nostra società civile – costituiscono una particolare espressione di quella cultura *associazionistica*, di *cooperazione* e di *presa a carico* dell'altro – specialmente di colui che non potrà essere raggiunto, sostenuto o promosso in altre forme –, che non è riconducibile ad alcun'altra espressione civile o economica organizzata.

2. Quelli *non profit*, inoltre, – come dice il termine stesso – non sono enti *finalizzati al profitto*. Al contrario, lo escludono radicalmente dai propri obiettivi.

Questo fatto determina in modo specifico e preciso l'immagine degli enti *non profit*. In questo senso, la loro gestione ha un differente rilievo economico e, ancora più alla radice, la mancata finalizzazione delle loro attività alla ricerca di un utile economico ne muta la figura complessiva e lascia intravedere che la loro presenza e la loro azione sono motivate e vissute anzitutto sotto il segno della gratuità, della cooperazione e del servizio – si pensi, a tale riguardo, alla forte componente di *volontariato* presente in essi –, e non invece della ricerca di profitti da ritornare al soggetto investitore quale remunerazione dovuta al rischio e all'onerosità dell'esborso iniziale.

Negli enti *non profit*, allora, la logica è quella dell'investimento in ordi-

ne all'adempimento della propria azione di servizio, che non richiede *ritorni* di tipo economico perché si tratta di investimento "di sola andata".

3. Coerentemente con quanto appena detto, le finalità precipue dell'attività degli enti *non profit* riguardano la realizzazione di *servizi alla persona*, accolta nelle sue più diverse condizioni – povera, anziana, disabile, ecc. – e aiutata con varie forme, come quelle educative, sanitarie, assistenziali.

Quelli realizzati, poi, sono servizi alla persona che – pur portando in sé l'impronta di una precisa caratterizzazione o identità religiosa o culturale – rimangono aperti, senza alcuna discriminazione, a tutti coloro che, in quel preciso settore, necessitano obiettivamente di quella specifica offerta di aiuto.

4. Gli enti *non profit* ricoprono ambiti e svolgono ruoli e funzioni spesso inediti e che, comunque, non sono riconducibili a quanto viene attuato dallo Stato o da altri enti pubblici con modalità diverse.

Essi, infatti, assumono spesso un ruolo *anticipatore*, in quanto si fanno carico di *bisogni* che soltanto in un tempo successivo verranno riconosciuti e affrontati da parte di una pluralità più vasta di soggetti. Si deve, dunque, riconoscere a questi stessi enti un'ampia funzione *creativa*, una singolare capacità di *inventiva* nel proporre soluzioni inedite, nello sporgersi nella direzione di proposte che, spesso, hanno trovato in seguito ampia approvazione e assimilazione da parte delle istituzioni civili.

Gli enti *non profit* sono pertanto da riconoscersi anche come veri e propri *laboratori*, che ricercano sempre *nuove forme relazionali, educative, di servizio*, anche in ambiti per sé estremi e marginali, che rivestono tuttavia particolare interesse per l'operatore privato convenzionalmente inteso. Si pensi, per esempio, all'accoglienza e al servizio alle situazioni di disagio, anche estremo, che in ogni società, anche avanzata, sono presenti e che tendono ad assumere volti sempre nuovi e sfuggenti ai più.

5. Il *non profit*, in quinto luogo, crea ampie *opportunità di lavoro qualificato*. Si tratta di un lavoro in grado di arricchire chi lo pratica, facendolo crescere anzitutto in termini di *umanità, di gratuità e partecipazione ad un lavoro d'équipe*, ma anche in termini di acquisizione di attitudini al servizio, al confronto e alla comunicazione anche in contesti in cui la relazione è oggettivamente difficile, come avviene ad esempio con i soggetti disadattati.

6. Più ampiamente ancora, il *non profit* riveste un significato strutturalmente *etico-sociale*. Ciò avviene perché crea figure associative che valorizzano la collaborazione tra i membri, il confronto e il lavoro comune e che sono orientate a servire l'altro. Avviene anche perché lo stesso *non profit* attiva e mette insieme *risorse e disponibilità* che sono *già presenti* nella nostra società, ma che spesso non trovano sbocchi idonei alla propria valorizzazione.

Senza dire poi del significato *etico-sociale* legato al peso oggettivamente assunto dalla vastissima gamma di servizi offerti – come entità e

ancor più come *qualità* –, che costituiscono un contributo veramente peculiare al bene comune della società.

7. L'area degli enti *non profit* – denominata anche “Terzo settore”, “privato sociale” o “pubblico libero”, in quanto costituisce un ambito differenziato sia dallo *Stato* che da una logica di tipo strettamente privatistico come il *mercato* – va riconosciuta, infine, nella sua *peculiarità* e al tempo stesso nei suoi reciproci e fecondi *legami* sia con lo *Stato* sia con il *mercato*.

Proprio in quest'ambito, infatti, si può rilevare lo sforzo di non ricondurre al polo *pubblico* o a quello *privato* il tutto della società, ma di cogliere la fecondità di questo tessuto connettivo, che costituisce non una semplice via intermedia tra i due, ma un nuovo e originale soggetto interlocutore, portatore di inedite possibilità di attivazione sociale.

Riprendendo un documento elaborato dalla *Commissione “Giustizia e pace”* della Diocesi di Milano, possiamo concludere in termini sintetici dicendo che: «*A fondamento del crescente diffondersi del pubblico libero – nel nostro come negli altri Paesi – vi è la constatazione che, a fianco dell'attività umana tesa al profitto e dell'attività statale [...] vi è un ampio e originario spazio per un'attività libera, non tesa esclusivamente al guadagno personale e privato, bensì rivolta a un interesse collettivo, al bene comune. L'uomo non è totalmente “egoista” (secondo il vecchio schema dell' homo oeconomicus) e non è completamente “altruista”. Come sorgono imprese e strutture basate sul principio del profitto e dell'interesse particolare, possono nascere strutture e imprese (sociali) con un orizzonte altruistico di utilità sociale (intesa come utilità per tutti, per ciascuno e per l'intera collettività)»¹.*

Una realtà, infatti, come quella del *pubblico libero* «*può mettere a disposizione risorse aggiuntive finanziarie e umane, una maggiore elasticità, duttilità e personalizzazione, una dimostrata capacità creativa e di innovazione*». Infatti, «*senza la pretesa di sostituire le funzioni dello Stato sociale, che costituisce una moderna conquista fondamentale dell'attuale cittadinanza, il pubblico libero può ricoprire un proprio autonomo spazio che – in collaborazione sia col pubblico che col privato – è in grado di offrire valide risposte, sia in termini di gestione che di partecipazione e responsabilizzazione, ai problemi sempre più differenziati e complessi, propri della società contemporanea e dell'attuale contesto economico-sociale*»².

¹DIOCESI DI MILANO, COMMISSIONE DIOCESANA “GIUSTIZIA E PACE”, *Sulla questione fiscale. Contributo alla riflessione*, 20 maggio 2000, Centro Ambrosiano - Appendice terza, pagg. 94-95.

²*Ivi*, pagg. 95-96.

II. Il *non profit* nell'esperienza e nell'interpretazione della dottrina sociale della Chiesa

Passiamo ora a considerare il *non profit* come emerge all'interno dell'esperienza propria della *comunità ecclesiale*, nella quale raggiunge una singolare consapevolezza e alla quale la dottrina sociale della Chiesa ha saputo dare voce in molti modi.

In ambito ecclesiale, infatti, la logica ispiratrice del *non profit* affonda le sue radici nell'alveo di una ricca e feconda tradizione di impegno, che si è espresso nella forma di un intervento *tempestivo, diretto* e non riducibile a una semplice azione *volontaristica* e di scarso spessore culturale e civile nei confronti di chi, storicamente, si è via via venuto a trovare nel bisogno.

In questa linea l'enciclica di Giovanni Paolo II *Centesimus annus* (1991) ci ricorda che, se il punto di partenza dell'azione ecclesiale è l'*evidenza* del bisogno altrui, oggi come ieri, la risposta a tale bisogno richiede anzitutto *vicinanza e immediatezza*, ma anche *profondità e permanenza nel tempo*.

Leggiamo nell'enciclica: «*conosce meglio il bisogno e riesce meglio a soddisfarlo chi è ad esso più vicino e si fa prossimo al bisognoso. Si aggiunga che spesso un certo tipo di bisogni richiede una risposta che non sia solo materiale, ma che ne sappia cogliere la domanda umana più profonda. Si pensi anche alla condizione dei profughi, degli immigrati, degli anziani o dei malati ed a tutte le svariate forme che richiedono assistenza, come nel caso dei tossico-dipendenti: persone tutte che possono essere efficacemente aiutate solo da chi offre loro, oltre alle necessarie cure, un sostegno sinceramente fraterno*» (n. 48).

E ancora: «*In questo campo la Chiesa, fedele al mandato di Cristo, suo Fondatore, è da sempre presente con le sue opere, per offrire all'uomo bisognoso un sostegno materiale che non lo umili e non lo riduca ad esser solo oggetto di assistenza, ma lo aiuti a uscire dalla precaria sua condizione, promuovendone la dignità di persona. Con viva gratitudine a Dio bisogna segnalare che la carità operosa non si è mai spenta nella Chiesa ed anzi registra oggi un multiforme e confortante incremento*» (n. 49).

In verità, da sempre, in risposta a queste molteplici esigenze, le forme dell'assistenza, della mutualità e della cooperazione si sono fatte portatrici e sono state riconosciute come luoghi di elaborazione di una *cultura*, come una presenza viva e un riferimento stabile nella società, non soltanto perché si è trattato di forme "vicine" al bisogno e quindi capaci in qualche misura di affrontarlo, per così dire, in "presa diretta", ma anche perché queste stesse forme si sono proposte come un'esperienza dotata di rilievo oggettivo, riconducibile a *valori* umani e come tali apprezzabili da tutti, condivisibili e comunicabili, in grado quindi di suscitare notevoli apporti pratici e di riflessione.

In altre parole, la Chiesa ha cercato in molti modi di farsi promotrice non soltanto del *servire*, ma anche e soprattutto di una *cultura del servire*: una cultura che è alla base anche degli enti *non profit* e che innerva l'intero loro operare. Infatti, senza uno sforzo *educativo* e *culturale* appropriato, anche il mondo pur ricco e vario del *non profit* rischia di tramutarsi in luogo di pura elaborazione di soluzioni in senso tecnico-efficientistico di corto respiro. Senza una cultura di fondo, in grado di *motivare* ed *educare* costantemente al servizio, l'*efficienza* stessa viene meno.

Per questo, la Chiesa ha progressivamente elaborato una *dottrina sociale* in grado di attingere all'esperienza, *pratica* e *riflessiva* al tempo stesso, della sua azione sociale. Alla luce di questa dottrina, il *non profit* appare come posto all'incrocio di una serie di valori, in particolare quelli della sussidiarietà e della solidarietà in funzione del bene comune.

Com'è noto, la *sussidiarietà* – in senso sia verticale che orizzontale – afferma il *primato* e l'*originalità* della *società civile* e dei soggetti che la compongono, ossia i vari organismi intermedi, espressione concreta della *persona* e delle sue più immediate forme di azione associata.

In questo senso l'enciclica *Centesimus annus* invita a riconoscere alla società civile i tratti di una vera e propria "soggettività": «*Oltre alla famiglia, svolgono funzioni primarie e attivano specifiche reti di solidarietà anche altre società intermedie. Queste, infatti, maturano come reali comunità di persone e innervano il tessuto sociale, impedendo che scada nell'anonimato e in un'impersonale massificazione, purtroppo frequente nella moderna società. È nel molteplice intersecarsi dei rapporti che vive la persona e cresce la "soggettività della società"*» (n. 49).

La *solidarietà*, poi, dice la concreta disponibilità a riconoscere la *nativa fraternità* che unisce alla radice la comune vita sociale e la motiva, proprio perché il vincolo originario che unisce i molti in una sola comunità civile esige di essere perennemente rivissuto e trasformato mediante una partecipazione convinta, attiva e corale.

È alla luce di questo profondo legame che è possibile "fare causa comune" con gli ultimi, prendersi cura di chi è nel bisogno: solo riconoscendo l'altro non *mai* come *estraneo*, anche se sconosciuto o "lontano", ma sempre come parte integrante e indispensabile della nostra società, che *mi riguarda* e che *ci riguarda tutti*, è possibile crescere non solo come singoli, ma anche come autentica comunità civile.

A loro volta, la *sussidiarietà* e la *solidarietà* sono unificate dal loro tendere al *bene comune*, ossia al bene di tutti e di ciascuno, quale autentico *fine* della vita sociale. Ed è in vista di questo bene comune, che i pubblici poteri sono chiamati a "creare le condizioni" più opportune perché lo stesso bene comune possa essere realmente conseguito, a ogni livello.

Lo afferma con estrema chiarezza il Concilio Vaticano II: «*La comunità politica esiste proprio in funzione di quel bene comune, nel quale essa trova significato e piena giustificazione e dal quale ricava il suo orientamento giuridico, originario e proprio. Il bene comune si concreta nell'insie-*

me di quelle condizioni della vita sociale che consentono agli uomini singoli, alle famiglie e alle associazioni di conseguire più pienamente e facilmente la propria perfezione» (Gaudium et spes, n. 74).

Ed è proprio su queste “condizioni” che ora ci soffermiamo, mostrando come esse, per quanto concerne il *non profit*, possano realizzarsi fornendo anzitutto un quadro giuridico istituzionale opportuno, in grado cioè di statuirne il corretto riconoscimento pubblico.

III. Il *non profit* entro l'attuale contesto sociale e culturale: ragioni ed esigenze di un suo adeguato inquadramento giuridico

Per meglio raccordare agli aspetti giuridico-istituzionali gli aspetti etici e di valore legati al *non profit*, dobbiamo fare riferimento all'attuale contesto socio-culturale.

La nostra società viene spesso definita come *complessa, tollerante, multireligiosa, multiculturale, multi-etnica*: essa ritrova nella *dinamica democratica* un suo aspetto qualificante, in quanto si riconosce come costruita, innervata e arricchita dall'apporto di tutti gli elementi che la compongono.

In realtà, una *democrazia* si nutre anzitutto degli apporti dei soggetti e delle realtà portatrici di *senso* e di *valore*. Una vera società democratica, allora, non può non difendere, promuovere e valorizzare il cosiddetto *pluralismo sociale e istituzionale*: proprio perché autenticamente democratica, essa si riconosce non semplicemente come costituita da molteplici enti intermedi esistenti al suo interno, ma vede in essi gli attori protagonisti sia della propria crescita sia di quella di tutti i cittadini.

Un'autentica democrazia si basa, pertanto, prima che su ogni altro pilastro, sul *riconoscimento* di tutto quanto la *precede* e la *fonda*. È interessante rilevare come, a tale proposito, la nostra stessa Costituzione repubblicana faccia uso, in modo caratteristico e sostanziale, del verbo *riconoscere* proprio in riferimento a tutto quanto precede e fonda la Repubblica, le sue istituzioni, il suo vissuto.

Così leggiamo nell'articolo 2: «*La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale*».

Ancora, all'articolo 4, è “riconosciuto” il diritto al lavoro e ci si impegna a promuovere le condizioni che lo rendono effettivo. E all'articolo 29, si “riconoscono” i diritti della famiglia in quanto “società naturale”, ovvero come *società originaria* i cui fondamenti *non derivano* dagli ordinamenti statali positivi.

Come si può immediatamente comprendere, ci troviamo di fronte a testi di rilevante interesse, in quanto proclamano l'*originalità* di questi diritti. Si tratta, in altri termini, di diritti che sussistono previamente a ogni atto

positivo del legislatore. Quest'ultimo, allora, non li fa sorgere, ma li deve riconoscere nel loro pieno valore e, conseguentemente, deve impegnarsi a tutelarli e a promuoverli in tutte le sedi opportune e con ogni mezzo necessario.

Tra questi diritti *fondamentali, primari*, vi è quello del cittadino a esprimersi nelle «*formazioni sociali ove si svolge la sua personalità*» (art. 2) e, a livello ancor più basilare, vi è il diritto alla *libertà religiosa*. Si noti infatti che, dopo aver affermato il principio della *pari dignità sociale* e del conseguente rifiuto di ogni *discriminazione*, l'articolo 3, comma 1 recita così: «*Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali*».

In particolare, poi, la non discriminazione si specifica, per gli *enti ecclesiastici*, nei termini indicati dall'articolo 20: «*Il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività*».

In riferimento agli enti ecclesiastici, inoltre, non va dimenticato che l'Accordo di revisione del Concordato con la Chiesa cattolica del 1984, in attuazione delle disposizioni dell'articolo 7 della Costituzione, riconosce a essi la titolarità di agire nell'ordinamento italiano senza mutare la loro ontologica natura religiosa.

Da ciò discende la triplice rilevanza degli enti ecclesiastici per la stessa società civile.

La prima riguarda lo svolgimento della loro attività religiosa: questa viene tutelata sia in quanto tale, sia come espressione della libertà religiosa.

La seconda rilevanza tocca i riflessi sociali che derivano dalla stessa attività religiosa, di cui lo Stato riconosce la validità e l'importanza (come è avvenuto recentemente con la legge sul riconoscimento della funzione sociale degli oratori).

La terza rilevanza sta nel servizio reso alla società da una serie di attività, diverse sì da quelle propriamente religiose – come sono quelle educative, assistenziali, culturali, sanitarie, ecc. –, ma che trovano ispirazione nella motivazione religiosa. Sono attività di cui viene garantito l'esercizio nel rispetto della struttura e della finalità dell'ente ecclesiastico.

Tutto questo avviene nel quadro dell'articolo 1 dell'Accordo di revisione del Concordato, attraverso il quale – ribadite l'autonomia e l'indipendenza dei due ordinamenti – la Repubblica Italiana e la Chiesa cattolica si impegnano alla reciproca collaborazione per la promozione dell'uomo e per il bene della società.

Non va poi dimenticato che sono previste analoghe tutele per quelle altre confessioni religiose che hanno stipulato intese con lo Stato ai sensi dell'articolo 8 della Costituzione.

Infine, la nostra Costituzione riconosce l'importanza di rimuovere gli ostacoli che – in via *di fatto*, e non soltanto *di diritto* – potrebbero frappor-

si all'esercizio dei diritti fondamentali sopra richiamati. Leggiamo, infatti, nell'articolo 3, comma 2: «È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese».

Tutto questo, in ordine agli enti *non profit*, siano essi di ispirazione religiosa o no, motiva e fonda gli interventi normativi volti a costruire un assetto giuridico capace di garantire la vita e di favorire lo sviluppo di un complesso di soggetti portatori nell'insieme della loro esperienza di quei valori etico-sociali, civili e culturali che trovano nella nostra Costituzione un riconoscimento così grande e aperto.

È vero che questa "giornata di studio" ha come tema diretto la riforma tributaria e i suoi effetti sulla vita degli enti. Ma è pur vero che la disciplina del *non profit* non si risolve solo nell'ambito fiscale: di qui la possibilità, anzi la necessità, di promuovere uno strumento legislativo di più ampio respiro, capace di aiutare gli enti a espandere le loro potenzialità e così esprimere al meglio l'apporto che sono chiamati a offrire all'intera società.

Fino a oggi, invece, si sono avuti prevalentemente interventi di legislazione speciale: penso, ad esempio, a quella sulle ONLUS, sulle organizzazioni di volontariato, sulle associazioni sportive dilettantistiche, sulle organizzazioni non governative, sui circoli di cultura cinematografica, sulle associazioni di promozione sociale, sulle *pro loco*. Queste leggi, che disciplinano settori specifici, devono essere inserite nel quadro di disposizioni di carattere generale che includano tutti i soggetti del *non profit*. Diversamente, oltre al rischio della frammentarietà, ci sarebbe quello di non riuscire a esprimere un quadro normativo certo in grado di abbracciare tutte le loro attività.

Di ciò, gli enti ecclesiastici costituiscono un esempio emblematico: mentre in relazione alle attività di religione e di culto sono ben identificati e normativamente inquadrati, quando essi esprimono la loro operatività in ambiti diversi sono spesso ignorati dal legislatore o vengono addirittura, anche se non intenzionalmente, del tutto esclusi dalle disposizioni – normative e agevolative – riguardanti specifiche attività che pure li vedono operatori di primo piano. Un esempio tra i tanti potrebbe essere la cosiddetta "legge del buon samaritano"³, che prevede semplificazioni per la distribuzione gratuita di cibo ai poveri per le sole ONLUS, dimenticando però che molto spesso questa attività è promossa da parrocchie e da istituti religiosi.

Occorre poi rilevare che gli *interventi normativi* sul *non profit* sono stati sostanzialmente *circoscritti all'ambito fiscale*. Ora, questo, se è certamente importante, è tuttavia parziale. A esso va comunque riconosciuto di

³Legge 25 giugno 2003, n. 155.

essersi fatto carico, anche se in maniera frammentata e discontinua, di questa realtà che è andata sempre più crescendo nel numero dei soggetti, nell'ampiezza degli interventi e nella considerazione della società.

Inoltre, all'aspetto fiscale non va disconosciuto il particolare rilievo che esso assume negli Stati democratici non solo per la sua capacità di reperire e di convogliare le risorse economiche, ma anche perché la leva fiscale si presta per sua natura a essere utilizzata per favorire il costituirsi delle necessarie disponibilità finanziarie per attività socialmente meritorie, premiando, ad esempio, i "benefattori" attraverso il riconoscimento di deducibilità e di detrazioni, oppure prevedendo esenzioni e riduzioni di imposte a favore di enti e attività.

Per le ragioni sopra ricordate, mi sembra che i soggetti facenti capo al *non profit* meritino, oltre a un giusto riconoscimento, anche un'adeguata e proporzionata *incentivazione*. Ciò non intende assumere, in alcun modo, la forma di una richiesta per avvantaggiare un particolare settore. Intende piuttosto, da un lato, richiedere con forza che non ci siano, neppure nella forma della trascuratezza di questi soggetti, indebite *discriminazioni* o *penalizzazioni*; dall'altro lato, intende richiedere che la definizione più accurata di questi enti comporti una revisione anche del loro *status* sotto il profilo tributario, affinché sia realmente possibile promuoverne, in varie forme, la presenza, l'azione, la continuità nell'erogare servizi, garantendo così l'elevato livello qualitativo delle prestazioni offerte, la giusta crescita, la possibilità di creare nuove opportunità di inserimento, soprattutto di giovani e/o di personale volontario.

Ciò implica, a nostro avviso, da parte dello Stato la determinazione delle condizioni effettive dell'esercizio dei diritti in capo all'ente *non profit* e, da parte degli stessi enti, la capacità di *rendere ragione* con *chiarezza* e *puntualità* del proprio operato e, in particolare, delle risorse utilizzate per il conseguimento delle proprie specifiche finalità.

Anche il valore della *trasparenza* della gestione è, infatti, un ulteriore aspetto del *bene comune* che il mondo dell'autentico *non profit* sa di potere, anzi di dover condividere e testimoniare alla società da cui questo stesso settore trae origine e che intende, sul proprio peculiare versante, soltanto servire.

In conclusione, vogliamo riaffermare che, nell'ambito fiscale, il mondo del *non profit* non chiede affatto esenzioni né vuole sottrarsi al dovere generale di solidarietà. Siamo chiaramente e fortemente consapevoli che sono necessari controlli e norme capaci di garantire che la "moneta buona" non venga scacciata da quella "cattiva": proprio per questo auspichiamo un quadro normativo che tuteli la buona fede pubblica – in particolare degli offerenti e dei benefattori –, che sostenga l'impegno di quanti, spesso gratuitamente, operano negli enti e che garantisca al meglio i diritti dei destinatari dei servizi.

In sostanza, due sono le attenzioni che gli enti *non profit* chiedono al legislatore: la prima è di evitare inutili complicazioni burocratiche ed ecces-

sivi adempimenti, soprattutto quando non offrono in contropartita alcuna garanzia di tutela per le attività a cui si riferiscono; la seconda è di delineare una legislazione consapevole dei valori e delle peculiarità che sono loro propri.

In modo logico e coerente, auspico che le varie competenze in gioco si attivino – nelle modalità e nei tempi opportuni – al fine di ricercare le formule giuridiche e istituzionali idonee alla giusta valorizzazione dell’apporto di civiltà e di cultura al bene di tutti che il mondo del *non profit* offre e che ancor più deve offrire alla nostra società italiana, in particolare ai deboli e agli ultimi.

ENTI NON PROFIT E FISCALITÀ: UN ALTRO MODO DI "SOCIALITÀ"

I

Considerata dal punto di osservazione dell'Agenda per le ONLUS (che, benché il suo nome possa fare pensare altrimenti, si occupa del Terzo settore complessivamente inteso), l'attesa suscitata dal processo di riforma del sistema fiscale nazionale e dalle sue possibili declinazioni – avviato con la legge delega 7 aprile 2003, n. 80, anche in ragione di quanto già emerso con il decreto legislativo 344 del 12 dicembre 2003, n. 344 (il nuovo Testo unico delle imposte sui redditi) – è sempre più intensa e sempre più manifesta.

Ciò avviene per diversi motivi o fattori, di cui per ora ricordo solo due che appaiono tra i più diffusi.

Benché le innovazioni sinora emerse riguardino gli enti *non profit* limitatamente a un loro eventuale esercizio di forme di attività d'impresa, dato il rilievo che tale prassi ormai riveste per non pochi di questi enti (sovente quelli più strutturati), indubbiamente si tratta di un fatto di considerevole portata per tutto il mondo del privato sociale italiano. In particolare, poi, grande interesse sta destando la prefigurata collocazione delle realtà senza finalità di lucro nell'ambito della nuova imposta sul reddito prevista anche per le persone fisiche (IRE) a due sole aliquote, unitamente alla conferma, ovvero alla possibile modificazione delle deduzioni rapportate ai diversi settori in cui gli enti non commerciali si trovano a operare.

Assumo l'odierna attesa e le crescenti aspettative del Terzo settore nei confronti della riforma tributaria come linea di partenza delle mie osservazioni, anche perché, non essendo un tributarista, preferisco circoscrivere la mia attenzione soprattutto a quegli elementi e a quelle implicazioni, che potremmo forse definire "di indirizzo", presenti in analisi e discussioni, in corso ormai da diverso tempo, sviluppatasi soprattutto intorno al problema della qualificazione fiscale degli enti *non profit*.

Per il vero, occorre altresì (e subito) precisare che, sempre più di fre-

*Magnifico Rettore dell'Università Cattolica del Sacro Cuore e Presidente Agenzia per le Onlus

quente, queste discussioni e analisi a loro volta si riferiscono e tendono a inserirsi all'interno di un ambito di riflessione ancora più ampio, avente per oggetto i problemi posti dalla necessità di superamento della normativa civilistica di settore. La stessa Agenzia per le ONLUS, nel prendere atto dell'esistenza del problema, ha sottolineato, sin dalla pubblicazione avvenuta lo scorso anno della sua prima Relazione annuale, l'urgenza di porre mano a una revisione dei contenuti del libro I, e in parte (tenendo conto della significativa eccezione rappresentata dalle cooperative sociali) del libro V del codice civile. Nella stessa circostanza della prima Relazione – conta rammentare anche questo – si cercò inoltre di porre in evidenza l'aggravarsi dei complessi e pesanti problemi, originati o aggravati dall'essere caricato e piegato, in passato, l'impiego della leva fiscale al compito – improprio – di supplire a tali carenze legislative e (in senso ampio) politiche: una prassi, questa – occorre precisarlo – ampliata e favorita anche dalla scarsa coesione tra i vari segmenti dell'economia civile e sociale, segmenti i quali, spesso e volentieri, hanno condotto azioni di pressione politica frammentarie e scoordinate, quasi esclusivamente volte a ottenere provvedimenti agevolativi per le proprie realtà e soprattutto per i propri (più o meno bene intesi) interessi frazionari. Di qui, il fiorire di ciò che in molti ritengono – non senza ragioni – un eccesso di legislazione particolare e speciale (i casi sono noti: organizzazioni non governative, organizzazioni di volontariato, cooperative sociali, associazioni di promozione sociale, associazioni sportive dilettantistiche e così via).

Anche per questo motivo, l'Agenzia per le ONLUS – lo aggiungo ai margini di queste considerazioni – ha deciso di avviare un'ambiziosa e impegnativa ricerca, i cui risultati confluiranno in un *libro bianco* sullo stato della normativa del settore *non profit* italiano: si tratta di un lavoro attraverso cui si vorrebbe fornire un qualificato e utile contributo a possibili e auspicabili azioni di coordinamento e di chiarificazione della disciplina.

In effetti, per l'Agenzia per le ONLUS – ente sì deputato al controllo, ma anche all'indirizzo e alla promozione dei soggetti *non profit* – la questione fiscale, centrale e cruciale per il rendimento, le possibilità di sviluppo e per lo stesso grado di legittimazione diffusa di ogni sistema democratico, tocca direttamente non solo la vita e l'orizzonte futuro dell'intero Terzo settore, ma anche, frequentemente, l'esistenza e la sopravvivenza di molti dei suoi componenti. La principale ragione di quell'attesa sempre più manifesta e sempre più intensa, che ricordavo all'inizio, sta qui. E qui sta l'attenzione per la riforma tributaria, considerata come grande opportunità positiva – nei suoi effetti economico-sociali, e anche politici – per l'intero Paese, e come strumento indispensabile per promuovere concretamente le attività del Terzo settore: si pensi soltanto, nell'alveo della dimensione economica e sociale degli enti senza finalità di lucro, all'esigenza di una loro crescita non solo quantitativa, ma anche qualitativa, soprattutto in relazione al formarsi di un nuovo mercato (o quasi mercato) della qualità sociale; alla possibilità, per questi enti, di consolidare rapporti chiari, tra-

sparenti e costruttivi con le istituzioni e con la società civile delle comunità territoriali di riferimento. Si pensi, ancora, alla necessaria costruzione di nuove forme di *governance* e di *accountability*, al fine di garantire una maggiore efficacia e una maggiore autorevolezza della loro azione, senza ovviamente stravolgerne la fisionomia od occultarne le radici culturali e ideali.

Qualche decennio fa, alcuni studiosi prevedevano che, nei regimi democratici di massa, la *politics* sarebbe stata inevitabilmente fagocitata e consumata dalle *policies*. Ci accorgiamo adesso, invece, che talune *policies* restituiscono tutti gli aspetti dell'autentica politica, e che, proprio perché devono essere guidate dalla visione dell'interesse lontano, sono esse stesse una "grande politica": tra di esse, v'è certamente la politica pubblica fiscale.

II

Sarebbe dunque nostra responsabilità, se lasciassimo trascorrere invano l'occasione fornita dalla nuova riforma tributaria. Proprio per questo, ritengo che la soluzione di alcuni problemi tuttora aperti non sia più procrastinabile.

Mi soffermo sulla natura commerciale, ovvero non commerciale, dell'ente senza finalità di lucro.

La nozione di "ente non commerciale", introdotta dalla riforma tributaria del 1972, se da subito – ad avviso di numerosi osservatori – si pose in termini assai problematici, giorno dopo giorno sembra rivelare la sua inattualità. Effettivamente, la netta separazione fra un'attività di tipo istituzionale (fiscalmente non rilevante), in relazione alla quale il singolo ente viene considerato come una persona fisica, e un'eventuale attività commerciale, rispetto a cui il medesimo ente è equiparato a un'impresa *for profit*, non tenendo conto dello scopo a cui entrambe le tipologie di attività sono finalizzate, può avere giocato – sin dall'inizio – un ruolo inibitorio rispetto alla possibilità di crescita e di sviluppo di una parte del settore.

Oggi, tale distinzione sconta ancora di più il suo stretto collegamento a un'idea di "commercio", che è, a sua volta, troppo rigidamente riferibile a una concezione finalistica del "ricavo" (ancor prima di quella, conseguente, di un eventuale profitto) di tipo puramente mercantile. La stessa definizione "negativa" di *non profit*, peraltro, sembra inadatta a descrivere la missione di imprese impegnate a conseguire un *surplus* tra ricavi e costi sostenuti, da investire altrimenti che nella remunerazione di azionisti o di altre forme di proprietà.

Un "altrimenti", le cui diverse possibili declinazioni giustificano di per sé una corrispondente diversità e gradualità, non solo del rispettivo regime fiscale, ma anche del *corpus* di agevolazioni e/o dei contributi pubblici fruibili.

A queste semplici notazioni, bisogna poi aggiungere la constatazio-

ne – ecco che si ritorna ai limiti della normativa civilistica – che anche sotto l'aspetto patrimoniale, in materia di enti non lucrativi, continuamente ci si imbatte in anacronismi e carenze. La distinzione di partenza, da cui prende le mosse il codice civile, fra enti non lucrativi che, avendo finalità ideali non svolgono attività economiche (libro I) e imprese, viceversa, unicamente impegnate nell'esercizio di attività economiche (libro V), pur essendo anch'essa discutibile sin dall'origine, si trova oggi alle prese con una profonda evoluzione del concetto e della pratica di attività economica.

È sotto gli occhi di ciascuno di noi, infatti, la mutazione intervenuta nel corso degli ultimi decenni, attraverso cui si è passati da un'economia prevalentemente imperniata sulla produzione di beni materiali, a un'attività economica generale, in cui la produzione ed erogazione di servizi ha assunto un peso (a dir poco) preponderante. Se si pensa a talune fattispecie di questa nuova modalità, a partire dall'area dei servizi alla persona, senza escludere una parte non trascurabile della produzione di servizi di interesse generale, ovvero di pubblica utilità, risulta evidente che essi, già oggi, sono realizzati anche da enti non lucrativi. Nel caso di alcune cooperative sociali, inoltre, si coniuga la specifica missione sociale con la produzione di veri e propri beni commerciali.

Risulta evidente, pertanto, che ciò che realmente distingue le due classi non è più l'esercizio o meno di un'attività economica, ma – come si è accennato poc'anzi – la meta (la finalità o la causa) a cui essa tende. Del resto sarebbe paradossale, in un'epoca come la nostra in cui, giustamente, si sta cercando di introdurre, con una politica composita di deterrenza e incentivazione, anche nel mondo dell'impresa tradizionale l'idea della ricerca di un profitto strategicamente compatibile con l'interesse del contesto sociale e ambientale di riferimento, non rilevare la differenza qualitativa di quei soggetti che operano esclusivamente per la tutela e lo sviluppo dell'interesse generale della società.

III

Ciò attorno a cui occorre lavorare, pertanto, è proprio la considerazione, in merito alla qualificazione dell'ente, di caratteristiche quali l'assenza dell'obiettivo di lucro (nel senso di remunerazione della proprietà), e l'utilità sociale delle sue finalità (le quali devono essere reali, verificabili e ben distinguibili fra quelle volte al perseguimento di un *mutual benefit* e quelle votate alla ricerca del *public benefit*), a partire, naturalmente, dalla destinazione effettiva dei suoi risultati di gestione. Occorre perciò cercare di mettere a fuoco i limiti derivanti da una distinzione esclusivamente fondata sul tipo di attività svolta.

Intanto, può essere opportuno concentrare l'attenzione sui possibili incroci tra il criterio formale e il criterio sostanziale con cui tale distinzione viene operata. Da un lato, c'è la suddivisione fra enti commerciali, i quali hanno come loro oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività com-

merciale, che si determina in base alla normativa vigente e a quanto riportato – se esistono – nell’atto costitutivo e/o nello statuto, ed enti non commerciali i quali, viceversa non hanno come oggetto esclusivo e neppure prevalente tale attività.

Dall’altro lato, c’è la traduzione sostanziale di ciò che si intende come “oggetto esclusivo o principale”, vale a dire l’attività essenziale mediante cui si opera per il conseguimento degli scopi primari fissati per legge e/o nell’atto costitutivo o nello statuto.

Una prima considerazione che sorge spontanea è che un ente può definirsi “non commerciale” soltanto se l’eventuale attività di natura commerciale effettivamente svolta non realizza lo scopo essenziale per cui esso è nato e opera, bensì è finalizzata esclusivamente al raggiungimento di obiettivi intermedi e, soprattutto, non essenziali.

Ma vi è un’ulteriore considerazione da formulare. Nel momento in cui i due criteri (formale e sostanziale) non fossero sovrapponibili, ovvero in tutte le situazioni nelle quali si riscontrasse una coincidenza imperfetta tra quanto previsto dallo statuto e quanto emerso dalla valutazione dell’attività effettivamente svolta, si aprirebbe la questione del rapporto tra i due elementi, anche al fine di comprendere quale dei due debba ritenersi prevalente. Va da sé che se l’orientamento fosse quello di fare prevalere il primo, potremmo trovarci di fronte al caso di realtà (qualificate come enti non commerciali) che, a dispetto di quanto scritto nel loro statuto, magari esercitano una vera e propria forma di impresa. In realtà già la Circolare ministeriale n. 124/E del 12 maggio 1998, ha precisato che *«l’ente, ancorché dichiarati finalità non lucrative, è considerato ente commerciale quando l’attività essenziale per la realizzazione degli scopi tipici è di natura commerciale»*. Nondimeno, resta aperto il problema nel caso in cui vi sia la compresenza di attività istituzionale e attività commerciale. Tale problema parrebbe ulteriormente complicarsi in ragione del fatto che, in diversi casi, le norme che introducono agevolazioni non portano a una “decommercIALIZZAZIONE” delle attività svolte, bensì a una detassazione delle stesse, con la conseguenza che le entrate derivanti da queste pratiche non perdono, in teoria, la loro caratteristica essenziale di “commercialità” in relazione alla qualificazione dell’ente, ma – di fatto – sono considerate non commerciali ai fini dell’ammontare del reddito soggetto al calcolo delle imposte.

IV

Tale evenienza, in alcuni casi, è resa esplicita dalla legge. Come si vedrà tra poco, proprio questa considerazione tocca da vicino il caso degli enti ecclesiastici, vale a dire, secondo la definizione contenuta nell’art. 1 della legge 20 maggio 1985, n. 222⁴, di quegli enti *«costituiti o approvati*

⁴Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi.

dall'autorità ecclesiastica, aventi sede in Italia, i quali abbiano fine di religione o di culto e che possono essere riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili con decreto del Presidente della Repubblica, udito il parere del Consiglio di Stato». Si tratta di una nozione che, com'è noto, indica una categoria giuridica propria dell'ordinamento statale e non dell'ordinamento canonico, ed è attribuita dallo Stato in stretta relazione all'attività effettivamente espletata dall'ente, che deve perseguire fini di religione o di culto. Giova ancora precisare, prima di procedere nel ragionamento iniziale, (anche se è un fatto conosciuto), che tale nozione non si riferisce soltanto agli enti di culto cattolico, ma anche agli istituti di culti diversi, come si può evincere, per esempio, dall'art. 12 della legge 11 agosto 1984, n. 449², ove si parla di enti ecclesiastici valdesi aventi fini di culto; dagli artt. 23 e 26 della legge 22 novembre 1988, n. 516³, che, a sua volta, parla letteralmente di «enti ecclesiastici avventisti civilmente riconosciuti aventi fini di religione o di culto», ovvero nell'art. 14 della legge 22 novembre 1988, n. 517⁴, in cui ci si riferisce con l'espressione "enti ecclesiastici civilmente riconosciuti" a enti rientranti nell'ambito delle Assemblee di Dio in Italia, e, infine, nella legge 8 marzo 1989, n. 101⁵, la quale, occupandosi degli enti della confessione ebraica, benché non utilizzi la precitata espressione, preferendo la formula "enti ebraici civilmente riconosciuti" (artt. 21, 22 e 23), li fa rientrare a pieno titolo (e con perfetta simmetria nell'uso delle aggettivazioni), nella categoria di ente ecclesiastico, inteso come una sorta di *tertium genus* tra le persone giuridiche pubbliche e quelle private. Dopo il 1984, insomma, l'attuale nozione, e la stessa locuzione di "ente ecclesiastico civilmente riconosciuto", ha registrato un'espansione e un'evoluzione, frutto dei negoziati tra lo Stato e le diverse confessioni religiose. Ma, in che senso, ciò che si è detto prima di questa breve digressione riguarda gli enti ecclesiastici? La risposta a tale quesito si basa sulla rilevanza del fatto che la loro finalità costitutiva e imprescindibile è definita dalla già citata legge n. 222/1985, ed è fatta coincidere con la finalità di religione o di culto (cf art. 16, lett. a), che si esplica, appunto, nell'esercizio del culto, nella cura delle anime, nella formazione del clero e dei religiosi, in scopi missionari, nella catechesi e nell'educazione cristiana. A fronte di tale definizione, v'è il comma 4 dell'art. 111-*bis* del TUIR secondo cui le disposizioni di cui ai precedenti commi 1 e 2 (concernenti la qualifica di enti non commerciali) non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili.

Ciò implica, dunque, che gli enti ecclesiastici, a prescindere dall'esercizio di attività commerciali, anche qualora queste risultassero prevalenti, non possono smarrire la qualificazione di enti non commerciali: evi-

⁵Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e le chiese rappresentate dalla Tavola valdese.

⁶Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e l'Unione italiana delle Chiese cristiane avventiste del 7° giorno.

⁷Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e le Assemblee di Dio in Italia.

⁸Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e l'Unione delle Comunità ebraiche italiane.

dentemente, in questo caso, sono ritenute prevalenti le attività istituzionali – per usare l'espressione contenuta nella relazione governativa al decreto legislativo n. 460/1997 - di "ispirazione eminentemente idealistica".

Non si tratta, fra l'altro, di un caso unico: anche in riferimento alla posizione delle IPAB che svolgono esclusivamente attività assistenziali e sanitarie, analogamente il Ministero ha rilevato con la risoluzione n. 33 del 14 marzo 2000, che «*anche attività che potrebbero considerarsi commerciali non qualificano l'ente come commerciale*».

In questi casi, dunque, è la legge che, intervenendo direttamente, stabilisce la prevalenza della qualificazione non commerciale dell'ente. Tuttavia, è ormai necessario domandarsi se queste due eccezioni, in particolare la prima, non possano assumere una valenza paradigmatica per tutti quei casi (la stragrande maggioranza), in cui le finalità e i programmi trovano la loro bussola negli statuti e negli atti costitutivi.

Intendo riferirmi, per un verso al fatto che, anche in questi frangenti, rispetto a una mancanza di piena corrispondenza fra aspetti programmatici e aspetti pratici, può prevalere il criterio qualitativo; per un altro verso, al fatto che tutto ciò può condurre, per analogia, a un ripensamento del rapporto fra scopi sociali e loro conseguimento. Un incoraggiamento in questa direzione, almeno rispetto alla prima ipotesi, sembra giungere dalla precitata Circolare ministeriale n. 124/E del 12 maggio 1998, esplicativa del decreto legislativo n. 460/1997, laddove, a un certo punto, si sostiene che «*i parametri indicati nel comma 2 dell'art. 111-bis del TUIR costituiscono indizi valutabili in concorso con altri elementi significativi, ivi compresi le caratteristiche complessive dell'ente*».

Ciò che qui preme soprattutto sottolineare è che la *ratio* della disposizione inerente gli enti ecclesiastici sembra risiedere nel fatto che intervenire sulla struttura e sulle finalità dell'ente medesimo, quand'anche in ragione di disposizione di legge, significherebbe modificarne e (quasi, per dir così) violarne la natura: tant'è vero che, per converso, qualora l'ente riconosciuto come ecclesiastico perdesse ogni riferimento alle finalità di religione o di culto, non potrebbe più essere "automaticamente" considerato ente non commerciale.

V

Non mi sarei avventurato su un terreno per me accidentato, se non fossi convinto che dal campo degli enti ecclesiastici possono discendere analogie assai importanti anche per tutto il Terzo settore.

È ormai un'esigenza profondamente sentita dall'intera società civile e da un larga quota della classe politica, e non solo dal mondo delle organizzazioni *non profit*, quella di passare da una classificazione degli enti fondata sulla tipologia dell'attività svolta (una classificazione, talora, tutt'altro che chiarificatrice), e da un contesto caratterizzato dalla sovrabbondanza di provvedimenti legislativi concepiti per singoli segmenti del settore (o

singole tipologie giuridiche), a un posizionamento degli stessi enti in forza della loro effettiva adesione – entro regole certe – agli scopi sociali per cui sono nati.

Si tratterebbe, in questo caso, di preservare, così come si è fatto nel caso delle finalità religiose e di culto degli enti ecclesiastici, soprattutto quelle finalità di chiara utilità sociale la cui ricerca costituisce il gene di riferimento per tracciare l'identità reale e profonda di ciascuna realtà organizzativa del cosiddetto "privato sociale".

Proprio ciò mi induce a un'ultima osservazione, breve e ai margini dei temi sin qui toccati: l'esperienza accumulata in questo periodo iniziale di attività dell'Agenzia per le ONLUS – credo di poterlo affermare con sincerità e grande serenità – ha portato elementi ampiamente sufficienti per rilevare come il concetto di "finalità di utilità sociale" (fermo restando il punto di riferimento rappresentato dalla Costituzione Repubblicana) sia ormai da riconsiderare e riqualificare.

Troppo frequentemente, nel corso della nostra attività quotidiana, si è toccato con mano come, a fronte di una pur corretta e doverosa applicazione della norma, vi sia il rischio di penalizzare chi realmente sta conducendo un'attività utile socialmente (e magari conveniente anche per le finanze statali). In modo strettamente correlato, gli stessi concetti di *beneficenza* e di *persona svantaggiata* – a cui pure le agevolazioni fiscali fanno giustamente riferimento – non sembrano potersi sottrarre a un lavoro di riconsiderazione e revisione.

Tale revisione deve essere al pari estesa al concetto di *finalità di utilità sociale*, quanto più si ampliano e accelerano i cambiamenti che impongono, al centro dell'azione politica e dei suoi valori, la costruzione di un nuovo sistema di *welfare* e quanto più, nell'edificare un *welfare* non statocentrico e tendenzialmente produttivo di rendite politicamente garantite, il Terzo settore è destinato a svolgere un ruolo da protagonista, conforme alla sua storia e alle sue tradizioni di fonte di coesione sociale e di appartenenza: in definitiva, di strumento e, soprattutto, soggetto di socialità.

RIFORMA TRIBUTARIA, ENTI NON PROFIT ED ENTI ECCLESIASTICI: FISCO E LEGGI, PRINCIPI E VALORI

Il mio intervento si sviluppa su tre punti.

- I. Intendo l'oggetto di questa giornata di studio, su "Riforma tributaria, enti *non profit* ed enti ecclesiastici", come parte di un tutto. Credo in specie che sia utile parlare di fisco, di cifre e di leggi; ma anche di principi e di valori, di vettori storici e di indirizzi politici: politici, nel senso della *polis*.
- II. Se ho ben colto l'invito del professor Feliciani, questa giornata può essere il primo passo lungo un cammino da percorrere insieme, su di un terreno che può rivelarsi straordinariamente fertile, se illuminato da una visione generale.
- III. Non credo che questo sia tempo per una semplice manutenzione; il nostro è tempo per una mutazione del sistema e della missione del "Terzo settore". Parlerò perciò di numeri e di leggi. Ma anche di principi.

I numeri: lascio, come contributo ai lavori, un primo documento¹, che contiene una serie di dati di carattere quantitativo, ottenuti incrociando dati dell'ISTAT e dati provenienti dalle banche-dati fiscali. Può sembrare un po' illuministico partire dai numeri, ma è opportuno, per capire e vedere quanti sono i soggetti che lavorano nel settore, la tipologia delle attività, il loro fatturato, il valore aggiunto, ecc.

Dall'analisi dei numeri emerge una realtà che si è fortemente sviluppata, nell'ultimo decennio. Ciò ha causato un'asimmetria, tra sviluppo "quantitativo" (velocissimo) e struttura "normativa" (meno veloce nella sua evoluzione). Da un lato, l'attività del "Terzo settore" cresce con una straor-

* **Ministro dell'Economia e delle Finanze**

¹Cf in questo fascicolo, lo studio intitolato: *Il Terzo settore: alcuni aspetti quantitativi*.

dinaria vitalità. Dall'altro lato, la qualità dell'ordinamento italiano, comparata con quella propria di altri ordinamenti, ad esempio del mondo anglosassone, ma anche dell'Europa continentale, è relativamente primitiva. Ovviamente questo non deve destare allarme: osservando la maggiore evoluzione normativa che si manifesta nei Paesi di area protestante, rispetto a quelli di area cattolica, non è necessario cambiare la fede, è sufficiente cambiare le leggi!

Nel corpo della legislazione italiana, è comunque possibile notare un'inversione di tendenza, che si manifesta a partire dalla fine degli anni '90. Prima la tendenza storica era molto diversa, quasi opposta, salvo due punti fondamentali. Nel 1948, la Costituzione della Repubblica disciplina i diritti delle formazioni sociali (si noti fra parentesi che la riforma della Costituzione, da poco approvata dal Senato, riconosce anche i diritti degli individui e delle organizzazioni). Poi, nel 1984, con la revisione del Concordato fra lo Stato e la Chiesa e l'introduzione del meccanismo dell'"otto per mille". Nella legislazione sostanziale l'inversione di tendenza avviene tuttavia solo alla fine degli anni '90 e si esprime in un progressivo *favor* per le attività del *non profit*.

Per quanto è di competenza di questo Governo, ricordo che nel documento di programmazione economica e finanziaria per il 2002-2006 (l'arco della legislatura) è scritto: «*Famiglie, volontariato, mutue, fondazioni: questi operatori porteranno nuove idee, nuove energie, nuovi modi per soddisfare i bisogni delle persone. Terzo settore è un nome nuovo per indicare una realtà sociale che da secoli contribuisce a rendere civile il nostro Paese*».

Questa formula politica trova espressione nella legge delega per la riforma fiscale, collegata alla legge finanziaria per il 2002. Nella legge delega si individua infatti nel "Terzo settore" e nel *non profit*, un universo di valori meritevoli di costituire titolo per deduzioni fiscali. Inoltre si introduce la figura della *detax*, cioè dell'esclusione dall'imposta della parte di ricchezza che viene destinata a finalità meritevoli (mediante organizzazioni del volontariato o del "Terzo settore"). Questa formula può avere un grande futuro.

Più in dettaglio, aggiungo infine che nell'economia della riforma si è cercato di risolvere con equilibrio (ma l'equilibrio non è mai abbastanza) la difficile transizione dall'IRPEF e dall'IRPEG, all'IRE ed all'IRES. Il problema evidenziato nell'intervento del professor Ornaghi deriva da un vincolo comunitario: all'estero non esiste l'imposta sulle persone giuridiche. In Europa c'è infatti la *corporate tax*, un tipo di imposta incompatibile con l'inclusione nel catalogo dei soggetti passivi d'imposta di enti che non sono *corporate*, come invece era nella vecchia IRPEG.

Altri interventi hanno un ambito ancora più circoscritto, ma pure – credo – significativo. È già stato ricordato il disegno di legge sull'impresa sociale, che procede nel suo *iter* parlamentare. Inoltre, è stato introdotto per la prima volta, un regime IVA non penalizzante per l'acquisto delle

autoambulanze, risolvendo un problema annoso, ed è stata prevista l'esonazione dai canoni di abbonamento alle radiodiffusioni e dall'imposta sugli intrattenimenti per i centri che ospitano gli anziani.

Tutto questo è indicativo di una tendenza, ma i problemi di cui dobbiamo discutere sono certo più intensi e la cifra storica della quale dobbiamo tenere conto è molto più alta, come indicherò nei termini che seguono.

Per l'intero biennio 2001-2002 a Bruxelles, nelle lunghe e un po' gotiche notti dell'Eurogruppo, e poi nelle pallide mattine successive dell'Ecofin, i Ministri europei dell'Economia – di destra e di sinistra, con varie estrazioni ed esperienze – tutti insieme hanno analizzato le curve demografiche e le oscillazioni storiche del prodotto interno lordo dei Paesi europei. La ragione della discussione – e della preoccupazione – riguardava la stabilità dei bilanci pubblici, non solo nella pura dimensione finanziaria. Il vero problema era quello della sostenibilità, negli anni futuri, dei bilanci pubblici, come sostenibilità delle società sottostanti. Non si trattava soltanto di analizzare il contenuto dei bilanci, ma di trarne elementi per garantire la tenuta sociale dei Paesi il cui governo ci era affidato: non un discorso limitato all'economia, dunque, ma esteso alla tenuta, alla sostenibilità delle società, e sempre con la convinzione che i "grandi numeri" non sono di centro, di destra, di sinistra: sono numeri e basta. E che, a grandi numeri corrispondono grandi responsabilità.

L'opinione che alla fine si è consolidata è che i mezzi politici tipici del vecchio secolo, il Novecento, non funzionano, o non sono più sufficienti, nel nuovo secolo, e che i mezzi del vecchio continente non funzionano più, o non sono più sufficienti, nel nuovo mondo.

La conclusione è stata che il terzo millennio postula per l'Europa e per l'Italia una rottura di continuità: se non ci autoriformiamo, sarà la realtà a riformarci. Se resteremo fermi, se saremo passivi, subiremo una *reformatio in peius*. Mentre, all'opposto, quella che si è tentato di configurare è stata, è, e deve essere una *reformatio in melius*.

Due sono i fattori critici fondamentali, uno demografico e uno fiscale (nel senso costituzionale del termine).

Dal punto di vista demografico, il *Welfare State*, cioè lo Stato sociale, invenzione della seconda metà dell'altro secolo, concepita per portare l'uomo dalla culla alla tomba, è entrato in crisi perché produce poche culle e poche tombe. L'andamento demografico rivela drammaticamente questa realtà.

Si possono formulare a questo proposito considerazioni più filosofiche: il *Welfare State* ha illuso l'uomo in ordine alla possibilità di liberarsi dal tempo. Una volta assolto il dovere fiscale, questi è libero da ogni altro dovere sociale, verso se stesso e verso la famiglia. Ne ho scritto tanti anni fa, e anche questo potrebbe forse essere oggetto di una qualche considerazione.

Quanto alla prospettiva fiscale, ci sono due crisi da analizzare: quella degli Stati nazionali *tout court* e quella del continente europeo.

La crisi degli Stati nazionali: un tempo ogni Stato aveva il controllo del territorio; controllando il territorio, controllava la ricchezza che era sul territorio o sotto o sopra di esso (ricchezza agraria, mineraria, industriale). Controllando il territorio, lo Stato controllava la ricchezza, controllando la ricchezza esercitava il monopolio della politica, batteva la moneta, amministrava la giustizia, tassava la ricchezza.

La configurazione moderna della ricchezza, dematerializzata, finanziarizzata nella sua parte più affluente, ha spezzato la catena Stato-territorio-ricchezza: lo Stato controlla ancora il territorio, ma la quota affluente della ricchezza non è più sul territorio, e quindi non è più controllata dallo Stato. La macchina fiscale funziona in modo drammaticamente decresciente. È sempre meno efficiente, sempre meno capace di garantire le prestazioni a chi resta sul territorio. Paradossalmente, è più facile tassare l'abitazione di una persona che ha la casa sul territorio, che non la ricchezza o l'abitazione di una persona cosmopolita, apolide, e in questi termini irresponsabile.

C'è poi la crisi del vecchio continente. Il 1989, con la caduta del muro di Berlino, ha cambiato radicalmente il mondo ed ha spiazzato l'Europa. Prima c'era la guerra fredda, ma il mondo occidentale, e in questo l'Europa, era contenuto in una serra. Seppure in maniera moralmente discutibile, la dialettica della guerra sosteneva la produzione industriale e conteneva l'Europa in un recinto ristretto.

Oggi tutto è cambiato: è certamente positivo il fatto che, sia pure nei termini convenzionali, sia finita la guerra fredda, ma la ricchezza, il prodotto interno lordo (PIL), non si produce più nella vecchia serra occidentale; si produce in tutto il mondo, e non è affatto detto che la produzione della ricchezza, l'incremento del PIL, sia un dato continuo, storico, acquisito. Nella storia dell'umanità il PIL è cresciuto per secoli in misura vicina allo zero, e poi per qualche decennio è cresciuto di tanto, ma non è affatto detto che la crescita della ricchezza – che è necessaria per compensare il decremento della demografia in modo da poter sostenere le strutture sociali – sia un dato acquisito per l'Europa. È anzi probabile il contrario, salva una rigenerazione, una reazione, una riorganizzazione delle strutture produttive e sociali del vecchio continente. Altre parti del mondo si sono attrezzate (gli Stati Uniti d'America), altre ne hanno tratto beneficio (la Cina e l'India). Per il vecchio continente il problema è drammatico. Ed è questa la ragione per cui, a partire dal 2003, tutti gli Stati europei, dalla Finlandia all'Austria, dalla Germania alla Francia e all'Italia, hanno avviato un intenso ciclo di riforma del *Welfare State*.

Sono perciò assolutamente irresponsabili le polemiche sollevate intorno a queste riforme. In Germania si fa una riforma chiamata "Agenda 2010": non la si avvia per ragioni di cassa, dal momento che il governo attuale paga un costo di popolarità per determinare e produrre fiducia nella popolazione per il futuro. In Italia, la riforma sarà operativa nel 2008. Nessuno progetta riforme che partono dal 2008 per fare cassa. Queste

riforme si fanno solo per senso di responsabilità, per modificare nel senso della sostenibilità le strutture sociali.

L'obiettivo della riforma del *Welfare State* non è quello di negare le prestazioni sociali. All'opposto, occorre continuare a garantire le prestazioni sociali in un mondo che è cambiato. Per farlo, è necessario cambiare la macchina. Credo che la riforma dei meccanismi fiscali possa contribuire a garantire ancora i servizi sociali. Da qui in avanti saremo chiamati a discutere su come le stesse prestazioni, o forse migliori prestazioni, possano essere fornite utilizzando, oltre ai meccanismi burocratici classici, una nuova "macchina sociale". È evidente che queste prestazioni possono essere prodotte o con le vecchie strutture burocratiche o con nuovi meccanismi. Non certo sommando i costi delle une e degli altri. Ma certo sfruttando lo straordinario *moltiplicatore sociale* prodotto dal "Terzo settore": servizi prodotti a basso costo sociale, ma con altissimo valore reale.

Lo spirito è quello espresso in una fondamentale sentenza della Corte Costituzionale tedesca: lo Stato, con l'eccesso di fiscalità, prima deprime l'individuo, poi lentamente, o relativamente, lo solleva concedendogli detrazioni, deduzioni. Non è la via giusta; questa è la via del paternalismo, non dell'autosostentamento e della dignità dell'individuo. Lo Stato deve lasciare all'individuo quante più risorse può: sarà l'individuo a scegliere come impiegarle per sé e per la propria famiglia e per la società, con dignità, libertà e – aggiungo – con semplicità.

L'attuale sistema fiscale italiano è caratterizzato da un troppo elevato tasso di dirigismo: prima viene imposto un onere fiscale teorico, poi ne viene tolta una parte, ma a certe condizioni di impiego assolutamente burocratiche, con certe procedure, con infinite complicazioni. Questo meccanismo non è coerente con i principi – che credo fondamentali – di libertà, di dignità del cittadino, e anche di semplicità dei meccanismi di prelievo.

Su queste basi si può avviare un percorso di dialogo e confronto: ci saranno posizioni comuni e posizioni diverse, ma sarà possibile giungere a punti di equilibrio.

Per concludere, due precisazioni. La prima è stata, sia pure indirettamente, già fatta. *Non profit* e "Terzo settore" sono definizioni riduttive, perché sono definizioni *a contrariis, per viam negationis*: la dominante è il profitto, la devianza è l'essere senza profitto. Ma la semantica è politica e la politica è semantica: se si vuole iniziare questo percorso, occorre trovare un nome nuovo per una realtà così importante.

La seconda: non bisogna farsi illusioni, ma si deve comunque avere una missione. Non si può pensare di aggiungere alle vecchie forme di spesa nuove forme di spesa. Ci deve essere invece un meccanismo di sostituzione. Viviamo un tempo in cui la cifra, i grandi numeri, influiscono sulle scelte che dobbiamo compiere.

Personalmente, ho sempre creduto molto nella cosiddetta *detax*. Si tratta un meccanismo non cumulabile con altri. Non solo perché questi ulti-

mi, a mio parere, non sono particolarmente efficaci, ma anche perché il cumulo renderebbe più difficile il controllo della corretta utilizzazione dei fondi così disponibili.

Si tratta di decidere che cosa conservare del vecchio sistema e che cosa introdurre del nuovo: sotto la tirannia dei numeri, non si possono immaginare soluzioni troppo fantasiose. Tuttavia alla tirannia dei numeri sfugge sempre qualcosa. E forse qualcosa può esserci, anche in questo spazio, per la genialità creatrice di cui è parola nella *Mater et Magistra*.

IL TERZO SETTORE: ALCUNI ASPETTI QUANTITATIVI¹

La fotografia fiscale

136.000 sono gli enti del Terzo settore che si dichiarano al fisco, di cui 75.000 sono associazioni e comitati, 23.000 enti pubblici e altri enti, 2.200 fondazioni, opere pie e società di mutuo soccorso.

78.000 sono gli enti che dichiarano redditi per un ammontare di 3,4 miliardi di euro e un valore della produzione a fini IRAP di 94 miliardi di euro, con un valore aggiunto fiscale negativo di oltre 5 miliardi di euro.

39.344 sono gli enti con partita IVA e con un volume d'affari dichiarato di poco inferiore a 19 miliardi di euro, con un totale di acquisti e di importazioni di 24 miliardi di euro.

70.000 sono gli enti non commerciali che versano imposte, per un totale di oltre un miliardo di euro, di cui 158 milioni di IRPEG, 291 milioni di IRAP e 607 milioni di IVA.

Le ONLUS iscritte nell'anagrafe sono 9.098, di cui 2.481 per l'ambito dell'assistenza sociale e socio sanitaria, 2.204 in quello dello sport dilettantistico, 1.293 in quello della promozione culturale e artistica².

In questi ultimi anni il diffuso utilizzo improprio della qualifica di ONLUS ha imposto l'accertamento del diritto ai benefici fiscali, in quanto si è riscontrata la presenza di tipologie di enti (per esempio, comitati di festeggiamenti, circoli ippici, associazioni di danza, complessi bandistici), che, pur essendosi regolarmente iscritti nell'anagrafe, non sembrerebbero poter fruire delle agevolazioni previste.

Il Terzo settore?

È un settore che fattura quasi 40 miliardi di euro (oltre il 3% del PIL), con uscite di poco superiori a 36 miliardi, con un utile quindi di circa 4 miliardi, reinvestiti nell'attività svolta dalle 235.232 organizzazioni che lo compongono. Nel *non profit* prestano la propria opera 3,9 milioni di persone, di cui 3.315.327 come volontari e 600.000 come personale retribuito.

Ma è davvero un Terzo settore? Più che di settore *non profit*, occorrerebbe forse parlare di "settori" *non profit*, individuandone almeno cinque, ripartiti sulla base delle dimensioni economiche e organizzative che li con-

¹Testo consegnato dall'On. Tremonti. Dati aggiornati a marzo 2004.

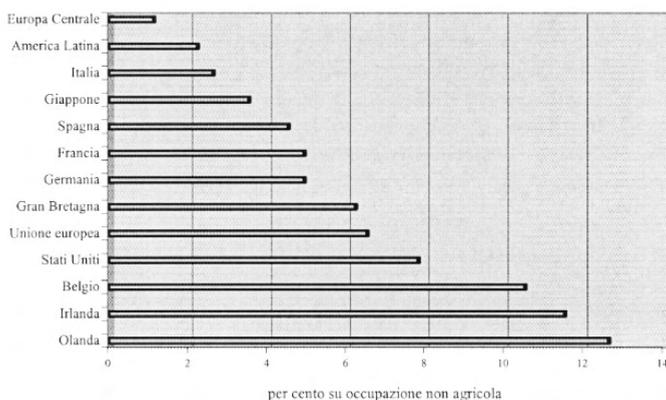
²Altri soggetti ripartiti per aree: a) assistenza e beneficenza: 367; b) beneficenza: 420; c) istruzione: 845; d) formazione: 515; e) tutela di cose di interesse artistico e storico: 222; f) tutela della natura e dell'ambiente: 310; g) tutela dei diritti civili: 172; h) ricerca scientifica e interesse sociale: 146, i) altri: 123.

traddistinguono: a) volontariato e *non profit* spontaneo; b) associazionismo e promozione sociale; c) *non profit* di servizi professionali; d) *non profit* delle grandi istituzioni; e) *non profit* dei servizi di *welfare* territoriale.

Quadro comparativo

Le dimensioni del Terzo settore italiano rimangono piuttosto modeste se rapportate al quadro internazionale, nonostante la forte crescita registrata in questi ultimi anni. Difatti solamente l'America latina e l'Europa centrale registrano una quota di occupati retribuiti sul totale inferiore a quella italiana: quella olandese e irlandese è cinque volte superiore, mentre quella belga, statunitense e britannica risulta superiore di oltre tre volte.

Occupazione retribuita non profit in % occupazione



Aspetti organizzativi

Le associazioni non riconosciute sono 156.000, pari al 66% del totale; quelle riconosciute sono 62.000, ossia il 26% del totale, mentre le fondazioni, le cooperative e le altre forme sono 15.000 circa.

Le istituzioni *non profit* per forma giuridica:

Forma giuridica	Valori assoluti	Percentuali
Associazione riconosciuta	61.309	27,7
Fondazione	3.008	1,4
Associazione non riconosciuta	140.752	63,6
Comitato	3.83	21,7
Cooperativa sociale	4.65	12,1
Ente ecclesiastico	4.00	71,8
Società di mutuo soccorso	269	0,1
Ente morale	998	0,5
Altro	2.58	71,2
Totale	221.412	100,0

Fonte: d'Autilia, 2003

Localizzazione

La localizzazione delle istituzioni è assai eterogenea: più presenti al nord (44 istituzioni ogni dieci mila abitanti), rispetto al centro (42,3) e al sud (29,4). I dati raccolti nel censimento sembrano confermare la relazione positiva tra grado di modernizzazione e di sviluppo del territorio e presenza del Terzo settore.

Istituzioni *non profit* per regione e area geografica

	valore assoluto	Comp. %	Istituzioni ogni 10.000 abitanti
Piemonte	18.700	8,4	43,6
Valle d'Aosta	833	0,4	69,2
Lombardia	31.120	14,1	34,3
Trentino Alto Adige	8.308	3,88	8,7
Veneto	21.092	29,5	46,7
Friuli Venezia Giulia	6.119	2,8	51,6
Liguria	7.841	3,5	48,2
Emilia Romagna	19.160	8,74	8,1
Toscana	18.021	8,1	51,0
Umbria	4.347	2,05	2,0
Marche	7.476	3,4	51,2
Lazio	17.122	7,7	32,5
Abruzzo	5.841	2,64	5,7
Molise	1.021	0,5	31,1
Campania	11.411	5,2	19,7
Puglia	12.035	5,4	29,5
Basilicata	1.271	0,6	21,0
Calabria	5.300	2,4	25,8
Sicilia	16.524	7,5	32,5
Sardegna	7.870	3,6	47,6
Italia	221.412	100,03	8,4
Nord	113.173	51,1	44,0
Centro	46.966	21,2	42,3
Mezzogiorno	61.273	27,7	29,4

Fonte: Istat [2001c].

Attività economiche

I volontari sono presenti in prevalenza nelle organizzazioni associative (1,4 milioni) e in quelle ricreative, culturali e sportive (1,2 milioni). Gli occupati retribuiti sono in maggioranza nella sanità e nei servizi sociali

(260.000) e nell'istruzione (100.000).

Se consideriamo il fattore lavoro in termini di partecipazione alla formazione del PIL, notiamo che la dimensione del Terzo settore è tutt'altro che irrilevante.

Indici di dimensione del settore *non profit*

	Terzo settore	Valore nazionale	%
Occupati (numero)	629.412	20.692.000	3,0
Occupati nei servizi (numero)	629.412	12.807.000	4,9
Occupati e volontari (numero)	1.194.776	21.257.364	5,6
Valore aggiunto (milioni di euro)	15.415	1.262.868	1,22
Valore aggiunto retribuiti e non retribuiti (milioni di euro)	25.388	1.272.840	1,99

Fonte: elaborazione da saggio B. Moreschi (2003)

Come si può rilevare dalla tabella, il contributo delle risorse non retribuite (volontari, religiosi, obiettori di coscienza) determina una variazione positiva del PIL dello 0,7%. Bisogna però considerare che il *non profit* incrementa il PIL nella misura in cui il settore ha dipendenti e presta servizi almeno parzialmente remunerati: se uno sposa la propria colf, il PIL diminuisce.

CONCLUSIONI

Mi torna alla mente un episodio capitomi alcuni anni fa: stavo rientrando da un viaggio missionario in Kenya, quando all'aeroporto di Fiumicino, in attesa della coincidenza per un volo nazionale, girovagando in un'edicola, la mia attenzione fu attratta da un libro dal titolo curioso: *La Chiesa come «azienda non profit»*¹. Comprai il libro e cominciai subito a leggerlo. A ben riflettere, la circostanza stessa era emblematica: da una parte ero reduce da una *full immersion* in una zona sperduta dell'Africa equatoriale, costellata di villaggi privi di telefono, energia elettrica e acqua potabile, in cui la Chiesa tenta un'azione di prima evangelizzazione e di promozione umana non dissimile, in ultima analisi, da quella dei monaci missionari che diffusero in Europa Vangelo e civiltà nel primo millennio dell'era cristiana; dall'altra, il titolo provocatorio e stimolante induceva a pensare la Chiesa secondo un modello lontano dall'immaginario collettivo, tanto degli ecclesiastici quanto dei laici, prospettandola *anche* come un'azienda, seppure *non profit*.

Vorrei cogliere quella provocazione e applicarla alla giornata di studio di cui siamo stati partecipi: essa, come ha ricordato il Prof. Feliciani nell'intervento di apertura, trova la sua giustificazione immediata nella riforma complessiva del sistema tributario italiano, avviata dalla legge delega 7 aprile 2003, n. 80, che – nell'ambito che ci tocca direttamente – assoggetta gli enti non commerciali al medesimo regime fiscale previsto per le persone fisiche, separandole così dalle società lucrative. È evidente che una trasformazione di così grande rilievo meriti una riflessione specifica, non tanto – almeno in questa sede – per approfondirne le ricadute immediate sugli enti, quanto per coglierne la filosofia ispiratrice, confrontandola con i presupposti teorici del *non profit* sociale e con le esigenze di quanti quotidianamente operano nel settore.

A ben vedere però, c'è una ragione più profonda che ci ha convinti

*Direttore dell'Ufficio Nazionale per i problemi giuridici della Conferenza Episcopale Italiana

¹G. FIORENTINI – S. SLAVAZZA, *La Chiesa come «azienda non profit»*. Gestione e marketing, Milano 1998.

della convenienza dell'iniziativa: si tratta di riscoprire e rimotivare proprio quelle ragioni profonde che giustificano, fino a renderla indispensabile, la presenza di un "privato sociale" in un contesto economico in cui, per le note difficoltà interne e internazionali, la logica del profitto pare essere l'unica degna di considerazione. Questa sfida non può lasciare indifferenti gli enti e le istituzioni della Chiesa cattolica, non solo perché, dal punto di vista storico, una parte quantitativamente rilevante delle espressioni del *non profit* hanno in radice un'ispirazione o un fondamento religioso, né solo perché la legge presume in linea generale la non commercialità degli enti ecclesiastici, costitutivamente connotati dalla finalità di religione o di culto: la ragione di fondo, che rende in certo modo strumentali e secondarie le altre motivazioni, sta piuttosto nell'imprescindibile necessità per la Chiesa di assicurarsi spazi efficaci nella promozione della persona in ogni sua dimensione, dal momento che il Vangelo raggiunge e trasforma tutto l'uomo, e perciò l'azione ecclesiale non può rinchiudersi o accettare di essere rinchiusa negli angusti ambiti delle sacrestie, ma deve potersi esprimere nei molteplici campi dell'educazione, della assistenza, della sanità, della carità – l'elencazione non è certo esaustiva – senza invocare privilegi confessionali, ma senza neppure patire mortificazioni o penalizzazioni.

Dal momento che tocca a me tirare le file di questo incontro, vorrei raccogliere alcune suggestioni colte negli autorevoli interventi dei relatori, per riproporle alla vostra attenzione e individuarne, nel limite del possibile, le linee di convergenza.

Il Card. Tettamanzi ha delineato quella che potrebbe essere la "filosofia" della riforma tributaria: non un'alchimia di aliquote e deduzioni, ma una prospettiva di fondo, che non può prescindere dal perseguimento del bene comune, tenendo nella debita considerazione i principi di sussidiarietà e di solidarietà, con un'attenzione specifica al fatto che la Costituzione italiana riconosce espressamente all'art. 2 e all'art. 4 il protagonismo degli enti intermedi.

L'ultima considerazione sviluppata dal Cardinale si collega alla tesi di fondo dell'intervento del Prof. Ornaghi: non ci si può limitare alla riforma tributaria, ma deve essere impostata la revisione del libro I e del libro V del codice civile, rinnovando la normativa sulle persone giuridiche. Infatti, ciò che deve distinguere gli enti è la finalità (o, usando un'altra terminologia, la causa) reale e verificabile che perseguono, in base all'attività concretamente esercitata. In quest'ottica, devono essere riconsiderati i concetti di beneficenza e di finalità di utilità sociale.

L'On. Tremonti ha evidenziato come questa non sia la stagione della manutenzione del sistema: si tratta di porre le basi di un nuovo assetto, recependo in esso la *mission* del Terzo settore. La riforma, dolorosa, ma necessaria, non può non comportare una rottura di continuità rispetto agli assetti fiscali del passato. D'altro canto, i soggetti del *non profit* possono contribuire al cambiamento della macchina sociale. In particolare, è sug-

gestiva l'idea di architettare la riforma tributaria a partire dal riconoscimento del ruolo specifico della famiglia.

Da parte mia, aggiungo l'auspicio che quest'iniziativa, così particolare e per certi versi irripetibile, atteso l'eminente profilo istituzionale dei relatori, non disgiunto da una consolidata e indiscussa competenza specifica, non resti tuttavia un *unicum*: lo esige da un lato il costante processo di aggiornamento delle forme operative a cui è chiamata l'azione del *non profit*, sollecitato da urgenze sempre nuove e mutevoli; lo richiede dall'altro l'impostazione stessa della riforma tributaria, che demanda a ulteriori decreti legislativi l'individuazione dei concreti meccanismi fiscali. Questa necessità – particolarmente sentita dagli operatori del settore, tanto ecclesiastici quanto laici – i due soggetti promotori della giornata, il CESEN e il Comitato CEI per gli enti e i beni ecclesiastici, intendono qui ribadire, manifestando il proprio interesse e la propria disponibilità a continuare il confronto nei modi e nelle sedi convenienti.

APPENDICE

A integrazione degli atti della giornata di studio, pare utile ripubblicare la prima e la terza appendice al documento *“Sulla questione fiscale. Contributo alla riflessione”*, elaborato nell’anno 2000 dalla Commissione “Giustizia e pace” dell’Arcidiocesi di Milano e pubblicato per i tipi del Centro Ambrosiano.

I due testi (“Fisco e famiglia” e “Fisco e pubblico libero”) contengono infatti interessanti stimoli per l’approfondimento e la riflessione sulle tematiche relative alla riforma tributaria e all’assetto istituzionale del Terzo settore.

FISCO E FAMIGLIA

Ruolo economico della famiglia

È in atto una trasformazione del sistema fiscale in Italia e in Europa che si basa su una riduzione della progressività dell'imposizione fiscale. Si potrebbe anche ipotizzare per il futuro un'ulteriore semplificazione, pervenendo ad un'unica imposta proporzionale con una sola aliquota. Ciò non elimina necessariamente la progressività del prelievo di imposta. Essa può essere mantenuta, specialmente ai livelli più bassi di reddito, con la fissazione di un livello minimo di reddito esente dalla tassazione. L'idea centrale è che un sistema fiscale semplice e chiaro nella fase del prelievo riduca i costi amministrativi e gli spazi di evasione ed elusione. Con una imposta proporzionale si riduce la mobilità dei capitali, mentre non si riduce il gettito dell'imposta sul lavoro, non altrettanto mobile.

Una imposta proporzionale non significa, tuttavia, abbandonare il *principio della progressività e della capacità contributiva*. Il grado di progressività è, infatti, da calcolare sul saldo netto tra ciò che si paga e ciò che si riceve dallo Stato: da un lato il contribuente paga imposte, in varie forme, mentre dall'altro riceve trasferimenti e beneficia di consumi collettivi, come la sanità e la scuola. Se l'imposta tende a essere proporzionale, il grado di progressività del sistema fiscale si sposta dal lato della spesa e dipende quindi dalla sua distribuzione. Il sistema fiscale sarà, quindi, progressivo se le famiglie con i redditi più bassi hanno un beneficio netto positivo finanziato dal saldo netto negativo delle famiglie con i redditi più elevati. La complessità dell'attuale sistema fiscale rende difficile misurare questi saldi ed è, quindi, fonte di potenziali distorsioni regressive.

La famiglia, come istituzione sociale, non ha un ruolo definito nel sistema fiscale italiano: ciò contraddice la sua natura economica oltre che istituzionale. Le imprese, in quanto persone giuridiche, sono soggetti centrali del sistema fiscale, mentre non altrettanto avviene per le famiglie. Eppure *la famiglia* – e non solo l'impresa – *ha un ruolo economico*, sul piano sia della crescita economica sia della distribuzione del reddito. Se l'impresa investe in capitale materiale, la famiglia investe nel cosiddetto capitale umano, che oggi si riconosce avere un ruolo dominante nello sviluppo e nella crescita economica.

La famiglia svolge un essenziale *ruolo di produzione di servizi* nella sfera non di mercato, ad esempio per la cura della casa e dei componenti della famiglia: si tratta, infatti, di servizi prestati a un prezzo ombra, o virtuale, molto inferiore rispetto a quello di mercato. La famiglia è quindi, in un certo senso, una impresa domestica: ma accanto al ruolo della "famiglia come impresa" vi è quello dell'"impresa come famiglia", particolarmente rilevante nel tessuto economico italiano.

Inoltre, la famiglia svolge un fondamentale *ruolo redistributivo*. Mentre nel mercato le risorse devono essere distribuite in base all'efficien-

za, la famiglia può redistribuirle al proprio interno sulla base del bisogno: in questo senso, la famiglia può svolgere un ruolo di riequilibrio delle risorse molto più efficace di quello svolto dallo Stato sociale.

Proposte ed esigenze

1. Per fornire un primo elemento di chiarificazione fiscale potrebbe essere utile – evitando appesantimenti burocratici – *l'introduzione di un codice fiscale delle famiglie*, oltre che degli individui, come base informativa su cui formulare le politiche che seguono. A ogni persona sarebbero, perciò, associati due codici fiscali: uno in quanto individuo e l'altro in quanto appartenente a una famiglia.

Nonostante alcuni segnali positivi intervenuti ultimamente, la spesa pubblica in direzione della famiglia in Italia è significativamente al di sotto di quella europea: in Germania è il doppio e in Francia è il triplo di quella italiana. La presenza di una politica della spesa pubblica per la famiglia rappresenta una scelta politica consapevole per tutti i principali Paesi europei: non così è avvenuto per l'Italia. Come si è sostenuto sopra, la progressività del sistema fiscale tende a spostarsi sempre più dal lato della spesa e ciò avviene in particolare per le categorie di spesa mirate sui bisogni, come quelle per la famiglia: la bassa quota di spesa pubblica per la famiglia riduce, quindi, la progressività del sistema fiscale italiano rispetto a quello degli altri Paesi europei. La ridotta spesa pubblica per la famiglia in Italia rimane, altresì, molto incerta e fluttuante. Per una giovane famiglia che debba prendere le sue decisioni, l'incertezza e l'instabilità non favorisce scelte su orizzonti lunghi.

In Italia, la politica per la famiglia si riduce agli assegni familiari, pur importanti, ma anch'essi incerti e discrezionali. È, invece, necessario fornire alcune certezze minime. È, inoltre, opportuno mantenere un legame diretto fra imposte e prestazioni, perché ciò favorisce una riduzione non arbitraria della pressione fiscale: per questo motivo è altresì opportuno *mantenere l'istituto della Cassa Assegni Familiari*, che è sempre stato largamente in attivo.

Un sistema fiscale centrato sulla famiglia può contribuire a produrre un sistema più semplice, equo ed efficiente. Da qui *l'opportunità* che, anche in Italia, ci si muova nella direzione *di un sistema fiscale su base familiare*.

Il sistema attuale, basato sugli individui, riduce ulteriormente gli elementi di progressività, mentre l'introduzione di un sistema fiscale su base familiare può rovesciare questo processo. Il contribuente, infatti, può modificare il proprio comportamento per pagare meno imposte, ma difficilmente modificherà la propria relazione di parentela. I principali strumenti di intervento sono l'allargamento del sistema di deduzione e detrazioni, la differenziazione del reddito minimo esente e l'aumento stabile degli assegni familiari.

È necessario disegnare un sistema fiscale in direzione della famiglia con una garanzia di continuità. Il sistema delle detrazioni può essere di grande utilità nella lotta contro l'evasione e risolve altresì alcune squilibri delle famiglie in maggiore bisogno.

2. La *famiglia*, come centro del sistema fiscale, deve essere *interpretata in senso generazionale*. Ad esempio, la figlia o il figlio che pagano le cure mediche e l'assistenza dei genitori anziani – siano essi, come è preferibile non appena possibile, assistiti e curati in casa o siano ricoverati presso qualche apposito istituto – devono poter portare in detrazione le spese sostenute. Analogamente, i genitori anziani che intervengono a favore dei figli disabili o in difficoltà devono poter portare in detrazione le relative spese.

Il soggetto centrale diventa perciò la catena generazionale, anziché la singola famiglia. Un sistema fiscale con queste caratteristiche non implica alcuna riduzione imprevista delle entrate fiscali, ma solo un'attenta procedura di implementazione con una appropriata ridefinizione delle aliquote e delle basi imponibili. Il sistema fiscale può così contribuire alla solidarietà economica, oltre che all'unione affettiva, delle famiglie.

Un *sistema fiscale basato sulla catena generazionale* appare comunque necessario per un riordino della spesa per la sicurezza sociale. La spesa pubblica per la protezione sociale è, per l'Italia, di poco al di sotto della media europea: esiste un accentuato squilibrio nella sua composizione in particolare a favore delle pensioni. In linea teorica, ciò rappresenta la base per un potenziale conflitto fra genitori anziani e figli: in realtà, tale conflitto è modesto e, comunque, non emerge sul piano sociale, per il fatto che le medesime risorse vengono redistribuite lungo l'intera catena generazionale. Vi sono, tuttavia, almeno due problemi: la redistribuzione è molto probabile ma non certa e soprattutto sarebbe molto più efficiente se i figli guadagnassero direttamente salari più elevati con il proprio lavoro anziché ricevere un sostegno indiretto dai genitori.

Una ulteriore direzione di intervento riguarda i provvedimenti fiscali che possono favorire la trasmissione di ricchezza fra generazioni, in particolare dai genitori anziani a favore dei minorenni e delle giovani coppie. È necessario rimuovere le attuali distorsioni ma con molta cautela: una base di riferimento che può raccogliere il consenso di genitori e figli è che il reddito complessivo di ciascuna catena generazionale rimanga invariato.

3. La riforma dello Stato sociale in questa direzione richiede un sostegno politico adeguato e, quindi, un Parlamento nel quale la voce politica delle famiglie e dei figli trovi una adeguata rappresentatività. Si tratta, in altri termini, di affrontare il problema della *rappresentanza politica di tutti membri della famiglia, compresi i figli minorenni*.

La preoccupazione per le generazioni future è dominante nel dibattito sul problema del debito pubblico: ma queste generazioni sono già presenti e non vi è altro che attribuire loro una rappresentanza. Le famiglie in

cui i figli vivono pagano imposte che riducono il reddito disponibile per i genitori ma anche per i figli; di conseguenza, il principio secondo cui in un sistema democratico la tassazione è ammessa solo se accompagnata da una rappresentanza politica non può riguardare solo i genitori, ma deve comprendere anche i figli minorenni.

FISCO E “PUBBLICO LIBERO”

Stato sociale e settore *non profit*

Nel quadro della crisi fiscale, il problema del presente e soprattutto del futuro Stato sociale costituisce un nodo ineludibile, che non può essere accantonato. Se si guarda al dibattito sociale sulla disoccupazione, sulle nuove povertà, sull'esclusione e sul venire meno della coesione sociale e alla gamma variegata delle soluzioni che si propongono – come, ad esempio, la riduzione generalizzata dell'orario, la flessibilità e la nuova organizzazione del mercato del lavoro, l'introduzione del reddito minimo garantito –, ci si accorge come non esistano metodi miracolistici per porre rimedio a problemi così ingenti, ma piuttosto come sia sempre più indispensabile muoversi con una strumentazione articolata verso un nuovo assetto o patto di cittadinanza, poiché si tratta non solo di affrontare problemi specifici, ma di tracciare le grandi linee di sviluppo della società.

La questione dello Stato sociale si pone come ricerca degli assetti istituzionali più coerenti e adeguati rispetto sia alle trasformazioni interne dello Stato e a quelle del sistema internazionale, sia ai mutati rapporti della società nei confronti dell'organizzazione politica.

Tra le soluzioni che vengono proposte per affrontare le conseguenze delle grandi trasformazioni in atto, un particolare risalto assume il tema del *non profit* (altrimenti definito Terzo settore, privato sociale, economia civile), cioè di quel settore che non aspira prevalentemente al profitto (e, in questo senso, non è qualificabile come “privato”) e ha una forma organizzativa libera (e, in tale senso, non è definibile come “pubblico-statale”). Si potrebbe definirlo “pubblico libero”, dove con “pubblico” ci si riferisce allo scopo, e con “libero” alla sua forma costitutiva.

A fondamento del crescente diffondersi del pubblico libero – nel nostro come negli altri Paesi –, vi è la constatazione che, a fianco dell'attività umana tesa al profitto e dell'attività statale di tipo coercitivo-amministrativo, vi è un ampio e originario spazio per un'attività libera, non tesa esclusivamente al guadagno personale e privato, bensì rivolta a un interesse collettivo, al bene comune. L'uomo non è totalmente “egoista” (secondo il vecchio schema dell’“homo oeconomicus”) e non è completamente “altruista”. Come sorgono imprese e strutture basate sul principio del profitto e dell'interesse particolare, possono nascere strutture ed imprese (sociali) con un orizzonte altruistico di utilità sociale (intesa come utilità per tutti, per ciascuno e per l'intera collettività).

Il settore *non profit* – nascendo dal medesimo spirito del volontariato, coniugato con un'adeguata organizzazione delle risorse – dà vita a vere e proprie imprese, strutture e istituzioni capaci di affrontare le sfide incombenti. Anche per questo motivo, le molteplici facce della crisi dello Stato sociale – finanziaria, burocratica, qualitativa, di efficienza e, in particolare, fiscale – sembrano trovare una valida risposta complementare in

una realtà, come quella del pubblico libero, che può mettere a disposizione risorse aggiuntive finanziarie e umane, una maggiore elasticità, duttilità e personalizzazione, una dimostrata capacità creativa e di innovazione.

Senza la pretesa di sostituire le funzioni dello Stato sociale, che costituisce una conquista fondamentale della moderna cittadinanza¹, il pubblico libero può ricoprire un proprio autonomo spazio che – in collaborazione sia col pubblico che col privato – è in grado di offrire valide risposte, sia in termini di gestione che di partecipazione e responsabilizzazione, ai problemi sempre più differenziati e complessi, propri della società contemporanea e dell'attuale contesto economico-sociale.

Ambiti di azione

Lo sviluppo del settore *non profit*, o del pubblico libero, potrebbe rivolgersi positivamente in molteplici direzioni, a vantaggio sia dell'area pubblico-statale, sgravandola da compiti eccessivi o non propri (concorrendo anche così a realizzare il principio di sussidiarietà), sia più in generale della collettività.

Un primo modello di intervento è da individuare in quelle realtà di cui le responsabilità e il controllo rimangono pubblico-statali, ma la gestione del servizio è affidata a enti *non profit*. La giustificazione dell'affidamento sta nella maggiore flessibilità dell'intervento e nella possibilità di utilizzare personale volontario, oltre che nelle risorse aggiuntive che possono essere messe in campo e nel maggior coinvolgimento che, a volte, si determina da parte dell'utenza, dei parenti, del territorio. I vincoli del settore pubblico-statale sono spesso tali da non rendere conveniente la gestione diretta dei servizi, soprattutto quando si tratta di servizi personalizzati. Piuttosto, sarebbe opportuno che il pubblico-statale sviluppasse una capacità di controllo e di valutazione sia sugli aspetti economici dei servizi, sia sulla loro efficacia e sulla validità dei risultati, individuando anche nuove forme di rapporti e di collaborazione, quale la coprogettazione. L'intervento pubblico-statale è destinato così a modificarsi, passando da un ruolo di gestore a un ruolo di valutatore obiettivo e critico, da una parte, e di sollecitatore partecipante ai progetti, dall'altra.

Un secondo campo di intervento attiene alla capacità del pubblico libero di essere presente sul mercato con proprie attività, in concorrenza rispetto ai privati o per sviluppare liberamente attività in campo sociale, culturale e ambientale, creandosi così un proprio mercato. Nel campo sociale, oggi, ci si trova sempre più spesso di fronte a problemi definiti "meritori", a problemi cioè significativi dal punto di vista sociale, ma non di tale gravità da richiedere un intervento "obbligatorio" da parte dell'ente pubblico. I giovani disoccupati, gli anziani soli, le famiglie monoreddito o

¹Cf. COMMISSIONE "GIUSTIZIA E PACE" - DIOCESI DI MILANO, *Costruiamo insieme il bene comune. La destinazione delle risorse in una società adulta e solidale*, Milano, Centro Ambrosiano, 1993, nn. 35-39.

divise, gli immigrati che fanno fatica a integrarsi sono esempi diffusi di questa situazione. Il ruolo del *non profit* è, al riguardo, strategico, giacché opera rispetto a situazioni per cui non è previsto l'intervento pubblico e non esiste, se non eccezionalmente, una profittabilità tale da rendere interessante l'intervento del privato. In questo campo, invece, il settore *non profit* può operare positivamente attraverso la sua funzione di "ponte": cioè far incontrare più forze (ente pubblico, imprenditori, sponsors, associazioni territoriali, volontari), che insieme siano in grado di promuovere e sostenere progetti validi.

Infine, un terzo campo di notevole impegno, è quello connesso al nuovo mercato del lavoro. La mobilità di cui tanto si parla se può non presentare problemi per le fasce alte e specializzate, spesso in basso significa precarietà, difficoltà a inserirsi, peggioramento della propria condizione. Una fascia ampia di lavoratori, dunque, nella nuova situazione lavorativa avrà un costante bisogno di supporto: sarà necessaria un'attività diffusa di informazione, orientamento, promozione, riqualificazione, stage, prova, inserimento, accompagnamento. Sarà questo, dunque, un campo privilegiato di impegno per un Terzo settore socialmente orientato.

Proposte ed esigenze

La crescita in atto del settore *non profit* e, soprattutto, gli orizzonti che si delineano richiedono anche una diversa attenzione da parte delle istituzioni centrali, regionali e locali.

Senza pretesa di esaustività, formuliamo alcune *esigenze e proposte*, atte a realizzare condizioni più favorevoli allo sviluppo del Terzo settore.

La legislazione fondamentale di riferimento per gli enti *non profit* è rimasta quella del codice civile del 1942. È da tempo avvertita l'esigenza di una profonda riforma che consenta il *passaggio da un regime concessorio a un regime dichiarativo*, liberando il settore da vincoli burocratici, superando rigide divisioni (ad esempio tra Fondazioni e Associazioni), prevedendo la presenza del volontariato in tutti gli enti *non profit* senza distinzioni.

L'opera legislativa di questi anni (sul volontariato, sulle cooperative sociali, sulle ONLUS), in attesa di una revisione più generale, dovrebbe essere completata da una *legge sull'associazionismo* – settore rilevante della realtà *non profit* italiana –, il quale vive attualmente in uno stato di incertezza e di mancanza di regole.

Nel Terzo settore, accanto a molte realtà fortemente motivate e qualificate, esistono anche fattispecie di cooperative che coprono abusi, bassi salari, forme di sfruttamento. Decisiva è, al riguardo, la *modalità di gestione della domanda pubblica*, che avviene in particolare attraverso gli appalti: essa dovrebbe basarsi su criteri di certificazione delle organizzazioni che si candidano a gestire servizi pubblici, richiedere alle stesse organizzazioni un radicamento nella realtà territoriale e un rapporto con gli utenti,

inserire il criterio della qualità come fattore determinante delle proprie scelte. Anche l'*introduzione*, per alcuni servizi, del "voucher" (buono personale), in sostituzione dell'appalto, può favorire una maggiore libertà per l'utente e una maggiore responsabilizzazione dell'ente, il quale verrebbe, in tal modo, a derivare le sue risorse non solo dal pubblico-statale, ma anche dalla propria capacità autonoma di stare sul mercato.

In campo fiscale, va studiata la *possibilità di detrazione della dichiarazione dei redditi* per le famiglie che si prendono cura di persone come gli anziani non autosufficienti e i disabili. Ciò favorirebbe sia il mantenimento di tali persone presso il proprio domicilio, sia lo sviluppo di agenzie sociali di assistenza domiciliare sul territorio.

Il Terzo settore, che inizia oggi a decollare, ha un grande *bisogno di risorse finanziarie*. Al riguardo, si stanno via via formando strumenti specifici, quali la *Banca etica*, che risponderanno a questa esigenza. Lo Stato, completando ed attuando la legge sulle ONLUS, dovrebbe innanzitutto incoraggiare i "titoli di solidarietà", che prevedono agevolazioni fiscali a chi investe in queste organizzazioni. Non meno importante sarà, al riguardo, l'atteggiamento che assumeranno le *Fondazioni bancarie*, se esse funzioneranno da *fondazioni erogatrici di fondi* ("grant-making") non in modo indiscriminato, ma secondo scelte e criteri in grado di essere orientativi e qualificativi del Terzo settore.

Il rafforzamento delle autonomie regionali in corso e l'attesa riforma quadro dell'assistenza sociale dovrebbero comportare un *progressivo trasferimento di responsabilità e di servizi a capo dei Comuni*. Il "Welfare municipale" – come si usa definirlo – è un'occasione favorevole per un nuovo rapporto tra Comune e società civile, in particolare per quanto concerne la valorizzazione del volontariato, dell'associazionismo e di un Terzo settore espressione del territorio locale. Questo rapporto è una sede privilegiata di innovazione in campo sociale, di elaborazione di nuove soluzioni e interventi.

Tra le riforme da inserire nella legge sull'assistenza sociale, vi è sicuramente il *superamento delle IPAB* (Istituti pubblici di assistenza e beneficenza)², formula organizzativa assai ibrida, trasformandole in Fondazioni e individuando per ognuna il soggetto di riferimento. Si tratta di migliaia di enti che possono entrare a pieno titolo nel Terzo settore, spesso con patrimoni significativi. Essi, incontrandosi con realtà di più recente formazione, possono dar vita a sinergie, realizzare collaborazioni e aprire nuove prospettive.

²Si noti che il quadro legislativo riguardante le IPAB è rimasto sostanzialmente quello originale del 1891.