

informatore  
e degli enti

normativo delle parrocchie  
non commerciali

# ex **L**ege



**Immobili degli enti non commerciali:  
confermata l'esenzione ICI,  
ma aumentata l'IRES sulle locazioni**

**Onlus: aumentano i controlli,  
ma anche le liberalità deducibili**

**Prende il via il lavoro accessorio**

**Aggiornamenti normativi**

**3** 2005

---

**IMMOBILI DEGLI ENTI NON  
COMMERCIALI: CONFERMATA  
L'ESENZIONE ICI, MA AUMENTATA  
L'IRES SULLE LOCAZIONI**

**ONLUS: AUMENTANO I CONTROLLI,  
MA ANCHE LE LIBERALITA' DEDUCIBILI**

**PRENDE IL VIA IL LAVORO  
ACCESSORIO**

---

**AGGIORNAMENTI NORMATIVI**

**3°/2005**

# SOMMARIO

<b>EDITORIALE</b> .....	<b>pag. 5</b>
-------------------------	---------------

## **AGGIORNAMENTI NORMATIVI**

### **LA CONFERMA DELL'ESENZIONE ICI PER ALCUNI IMMOBILI AD USO SOCIALE**

<i>di Patrizia Clementi</i> .....	<b>pag. 9</b>
1. L'ESENZIONE AL CENTRO DELLE POLEMICHE .....	<b>pag. 10</b>
1.1 I requisiti necessari per accedere all'agevolazione .....	<b>pag. 10</b>
a) Il requisito soggettivo: l'utilizzatore deve essere un ente non commerciale .....	<b>pag. 11</b>
b) Il requisito oggettivo: svolgere una specifica attività .....	<b>pag. 12</b>
1.2 La negazione dell'esenzione da parte dei giudici .....	<b>pag. 13</b>
a) Le argomentazioni della sentenza .....	<b>pag. 14</b>
b) Le conseguenze dell'interpretazione dei giudici .....	<b>pag. 15</b>
2. LA NORMA DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA .....	<b>pag. 16</b>
3. TERMINATE (FORSE...) LE POLEMICHE, RESTA UNA CERTA CONFUSIONE .....	<b>pag. 17</b>

### **LA DECORRENZA DELL'ESENZIONE ICI PER GLI ORATORI**

<i>di Patrizia Clementi</i> .....	<b>pag. 19</b>
1. LA LEGGE DI RICONOSCIMENTO DELLA FUNZIONE SOCIALE DEGLI ORATORI .....	<b>pag. 19</b>
2. L'INTERPRETAZIONE MINISTERIALE .....	<b>pag. 20</b>
3. I PROVVEDIMENTI DI ATTUAZIONE: OBJEZIONE ALLE RICHIESTE DEI COMUNI .....	<b>pag. 22</b>

### **NUOVE E GENEROSE NORME REGOLANO (ALCUNE) LIBERALITÀ AGLI ENTI NON PROFIT**

<i>di Luigi Corbella</i> .....	<b>pag. 23</b>
1. LA NUOVA LEGGE E LA CIRCOLARE MINISTERIALE .....	<b>pag. 23</b>
2. I SOGGETTI DESTINATARI DEL BENEFICIO FISCALE .....	<b>pag. 24</b>
3. I SOGGETTI DESTINATARI DELLE EROGAZIONI DEDUCIBILI .....	<b>pag. 24</b>
4. L'AMMONTARE DELLE LIBERALITÀ FISCALMENTE RICONOSCIUTO .....	<b>pag. 26</b>
4.1 Il doppio limite .....	<b>pag. 26</b>
4.2 La possibilità alternativa per i titolari di reddito di impresa .....	<b>pag. 26</b>
5. LE LIBERALITÀ IN NATURA .....	<b>pag. 27</b>
6. LE MODALITÀ DI EROGAZIONE E GLI OBBLIGHI CONTABILI .....	<b>pag. 28</b>
7. LE SANZIONI .....	<b>pag. 29</b>
8. ADEGUAMENTO DI NORME, NUOVE FONDAZIONI E ASSOCIAZIONI COSTITUITE PER OPERARE NEL SETTORE DEI BENI CULTURALI, TERMINI .....	<b>pag. 30</b>

### **LE ONLUS**

<i>di Franco Mastrantonio</i> .....	<b>pag. 33</b>
1. I SOGGETTI .....	<b>pag. 34</b>
a) Onlus di diritto .....	<b>pag. 34</b>
b) Onlus per scelta .....	<b>pag. 34</b>
c) Onlus parziali .....	<b>pag. 35</b>
d) Non possono essere Onlus .....	<b>pag. 35</b>
2. LE ATTIVITÀ DELLE ONLUS .....	<b>pag. 35</b>
a) Attività istituzionali .....	<b>pag. 35</b>
b) Attività connesse .....	<b>pag. 37</b>
3. QUALIFICAZIONE DI UN ENTE COME ONLUS .....	<b>pag. 37</b>
4. ISCRIZIONE ALL'ANAGRAFE DELLE ONLUS .....	<b>pag. 38</b>
a) Il controllo formale .....	<b>pag. 38</b>

b) Il controllo sostanziale	.pag.	40
c) Cancellazione dall'anagrafe delle Onlus	.pag.	40
5. LE AGEVOLAZIONI FISCALI A FAVORE DELLE ONLUS	.pag.	41
a) Imposte dirette	.pag.	41
b) Erogazioni liberali	.pag.	42
c) IVA	.pag.	42
d) Altre imposte	.pag.	43

## LE NOVITÀ DAL COLLEGATO FISCALE ALLA FINANZIARIA 2006

di <i>Patrizia Clementi</i>	.pag.	45
1. INCENTIVI AI COMUNI PER LA PARTECIPAZIONE NELLA LOTTA ALL'EVASIONE	.pag.	46
2. LIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE	.pag.	47
3. MODIFICHE ALL'OBBLIGO DI INDICAZIONE DEL CODICE FISCALE	.pag.	47
4. ARRIVANO LE SANZIONI PER IL REA	.pag.	48
5. IMMOBILI IN AFFITTO: PER GLI ENTI NON COMMERCIALI LA TASSAZIONE DIVENTA PIÙ ONEROSA	.pag.	50
6. CHIARITA LA DEFINIZIONE DI AREA EDIFICABILE AI FINI ICI	.pag.	51
7. RIENTRA IN SCENA L'AFFRANCAMENTO DELLE PLUSVALENZE DEI TERRENI	.pag.	54
a) Le ipotesi da cui possono originare plusvalenze	.pag.	54
b) La rideterminazione del valore iniziale del terreno	.pag.	55
c) L'imposta sostitutiva	.pag.	56
d) I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate su alcune ipotesi particolari	.pag.	56

## L'AGENZIA DEL TERRITORIO RITORNA SUL RICLASSAMENTO DEGLI IMMOBILI

di <i>Francesca Palei</i>	.pag.	61
1. AMBITO DI APPLICAZIONE ED ESCLUSIONI	.pag.	61
2. MODALITÀ DELLA RIDETERMINAZIONE DELLA RENDITA	.pag.	62
3. CONTROLLI SULLE RENDITE PROPOSTE E AGGIORNAMENTO D'UFFICIO	.pag.	63
4. TRASMISSIONE DEI RISULTATI AI SOGGETTI INTERESSATI	.pag.	64

## IL LAVORO ACCESSORIO

di <i>Patrizia Clementi</i>	.pag.	65
1. QUALI SONO LE PRESTAZIONI ACCESSORIE	.pag.	66
2. CHI PUÒ AVVALERSI DELLE PRESTAZIONI ACCESSORIE	.pag.	67
3. CHI PUÒ EFFETTUARE LE PRESTAZIONI ACCESSORIE	.pag.	67
4. CARATTERISTICHE DELLE PRESTAZIONI ACCESSORIE	.pag.	68

## I CHIARIMENTI PER LE ISCRIZIONI ALLA GESTIONE SEPARATA INPS

di <i>Patrizia Clementi</i>	.pag.	69
1. L'ISCRIZIONE	.pag.	69
2. IL CAMBIO DI POSIZIONE	.pag.	70

## L'ASSICURAZIONE OBBLIGATORIA PER L'ATTIVITÀ SPORTIVA

di <i>Lorenzo Simonelli</i>	.pag.	71
-----------------------------	-------	----

## LA PARROCCHIA QUALE SOGGETTO RESPONSABILE

di <i>Giancarlo Esposti</i>	.pag.	73
1. COLPA, DOLO E RESPONSABILITÀ OGGETTIVE	.pag.	73
2. LA PARROCCHIA È RESPONSABILE DEI SUOI COLLABORATORI	.pag.	75
3. VALUTAZIONE DEL RISCHIO DA ASSICURARE	.pag.	76
4. COME COMPORTRASI IN CASO DI SINISTRO	.pag.	78

## NUOVE AUTORIZZAZIONI DELLA PRIVACY

di <i>Cristina Ceruti</i>	.pag.	81
---------------------------	-------	----

## DOCUMENTAZIONE

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE – DIPARTIMENTO PER LE POLITICHE FISCALI - RISOLUZIONE N. 1/DPF DEL 3 MARZO 2004	.pag.	85
---	-------	----

Varie sono le tematiche affrontate in questo numero di *Ex lege*. In primo luogo si fa il punto della situazione in materia di esenzione ICI per alcuni immobili ad uso sociale (*P. Clementi*). Dopo le accese polemiche ed il gran polverone mediatico che hanno accompagnato l'accidentato percorso legislativo della norma di interpretazione autentica relativa all'art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. 504/1992, istitutivo dell'imposta, l'intervento si propone di fare chiarezza, una volta per tutte, sull'intera "questione ICI". Si richiama pertanto la norma di esenzione originaria, precisando i requisiti necessari per accedere all'agevolazione, si illustra poi la contraddittorietà della giurisprudenza, erroneamente restrittiva, generata da alcune sentenze della Corte di Cassazione e che ha provocato l'intervento del legislatore con la norma di interpretazione autentica; infine viene presentata la norma stessa, recepita dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, nel suo vero significato. Ci auguriamo così di ristabilire un minimo di verità oggettiva a fronte di una vera e propria campagna di stampa basata sulla mistificazione e, peggio, sulla falsificazione dello stesso dato normativo. Quasi a mo' di appendice un secondo articolo richiama e ripresenta le problematiche interpretative e applicative relative all'esenzione ICI nel caso specifico degli oratori (*P. Clementi*).

In tema di aggiornamento normativo viene poi presentata la disposizione, nota al grande pubblico sotto l'accattivante denominazione "più dai meno vers", introdotta dalla legge 14 maggio 2005, n. 80 con la quale è stata configurata una nuova ipotesi di deducibilità delle erogazioni liberali a favore delle Onlus e degli altri organismi appartenenti al c.d. "terzo settore" (*L. Corbella*). Si tratta di un provvedimento di particolare rilievo nell'incentivazione delle donazioni dirette verso gli enti e le iniziative considerati più "meritevoli" secondo l'attuale sentire sociale.

Proprio alle Onlus e alla loro disciplina, contenuta nel decreto legislativo 460 del 1997 integrato dalla normativa applicativa più recente, è dedicato un ampio articolo volto a richiamare le caratteristiche essenziali e qualificanti di tali organizzazioni, che tanto successo hanno riscosso nel mondo del *non profit* (*F. Mastrantonio*). Successo che talora ha fatto dimenticare

che dietro il fortunato acronimo c'è solo una nuova figura fiscale e non una nuova entità soggettiva disciplinata dal diritto civile. La normativa poi precisa con rigore che solo alcuni soggetti e non altri possono assumere, ai fini fiscali, la qualifica di Onlus e per l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale, nei settori di attività tassativamente indicati dalla legge.

In merito alle novità introdotte dal collegato fiscale alla legge finanziaria del 2006, cui è riservato un apposito articolo (*P. Clementi*), è da segnalare la maggior tassazione che colpirà gli enti non commerciali in seguito all'aumento delle imposte dirette (IRES) che essi andranno a pagare sugli immobili locati, tanto ad uso abitativo che diverso. E' significativo qui notare che mentre la quasi totalità degli organi di stampa per settimane ha polemizzato, in materia di ICI, per presunte (in realtà, inesistenti) regalie a favore degli enti ecclesiastici (che sono geneticamente enti non commerciali) nessuno (o quasi) ha evidenziato la notizia (vera) circa l'aumento delle tasse sugli immobili di proprietà degli enti non commerciali (e quindi anche degli enti ecclesiastici) ceduti in locazione.

Nel presente numero di *Ex lege* si illustrano ancora altri provvedimenti, in materia di riclassamento degli immobili (*F. Palei*), di assicurazione obbligatoria per l'attività sportiva (*L. Simonelli*) e di nuove autorizzazioni generali per il trattamento dei dati sensibili e giudiziari, nell'ambito della c.d. "tutela della privacy" (*C. Ceruti*). Vengono poi offerti chiarimenti per le iscrizioni alla gestione separata INPS (*P. Clementi*) mentre si ritorna sulla cosiddetta legge Biagi, che ha innovato la legislazione sul lavoro, per presentare il "lavoro occasionale accessorio", tipologia contrattuale che si avvia a diventare utilizzabile, sia pure ancora in forma sperimentale e solo, per il momento, in alcune aree territoriali (*P. Clementi*).

Da ultimo un articolo esamina i profili di responsabilità dell'ente parrocchia quale possibile soggetto chiamato a rispondere di azioni dannose nei confronti di persone o di cose. Viene esaminata la tutela assicurativa in capo alla parrocchia e si suggeriscono determinati comportamenti da osservarsi, concretamente, in caso di sinistro (*G. Esposti*).

Milano, 30 novembre 2005

don Carlo Azzimonti  
*Avvocato generale e Direttore responsabile*

---

# AGGIORNAMENTI NORMATIVI

---

## LA CONFERMA DELL'ESENZIONE ICI PER ALCUNI IMMOBILI AD USO SOCIALE

L'ICI, o meglio l'esenzione dall'imposta spettante per alcuni immobili utilizzati dalle parrocchie, dalle diocesi, dagli istituti religiosi e, in genere, dagli enti ecclesiastici è stata al centro, negli ultimi mesi, di disinformate polemiche e di immotivate preoccupazioni.

Tutti i mezzi di comunicazione – giornali, radio, televisione, perfino un certo numero di siti internet – hanno infatti con insistenza affermato che veniva introdotta<sup>1</sup> *una nuova e generalizzata esenzione per gli immobili riconducibili alla Chiesa cattolica* a fronte della quale sono state evidenziate le difficoltà che i comuni avrebbero dovuto affrontare a causa delle supposte perdite di gettito.

In qualche caso sono state avanzate anche argomentazioni a difesa dell'esenzione, argomentazioni che, però, si basavano non sull'oggettività delle norme in questione quanto piuttosto sulla meritorietà degli enti, ai quali – si sosteneva – ben si può concedere l'esenzione poiché svolgono attività utili alla collettività, spesso a vantaggio della parte più bisognosa della popolazione. Tali spiegazioni, che possono senz'altro essere condivise quanto al riconoscimento dell'opera sociale svolta dagli enti ecclesiastici, hanno però il forte limite di essere in qualche modo “fuori tema”. Infatti i provvedimenti legislativi che hanno dato origine a tante animate discussioni non erano altro che norme di interpretazione autentica di un'esenzione già prevista dalla disciplina che regola l'imposta. Ora che, con l'approvazione del decreto legge 203<sup>2</sup> la vicenda dovrebbe essere definitivamente chiusa, può essere utile ricostruire il burrascoso cammino di una norma che si è limitata a confermare condizioni, termini e modalità di un'esenzione che esiste da ben dodici anni.

E' innanzitutto utile ricordare che l'ICI, istituita dal decreto legislativo n. 504 del 1992, dalla sua origine prevede una serie di ipotesi esenzione:

<sup>1</sup>Prima ad opera dell'art. 6 del D.L. 163 del 17 agosto 2005 (decaduto per mancanza di conversione in legge), poi dell'art. 7, c. 2-bis del D.L. 203 del 30 settembre 2005.

<sup>2</sup>Il decreto è stato convertito con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248.

l'articolo 7, per l'appunto rubricato "esenzioni", identifica tutti gli immobili per i quali l'imposta non è dovuta. Sono esenti, ad esempio: gli immobili in cui si svolgono le attività istituzionali dello Stato e quelli degli altri enti pubblici come le sedi dei comuni, delle province, delle regioni, le unità sanitarie locali, gli ospedali, le scuole pubbliche e, in generale tutti gli edifici in cui l'ente pubblico eroga servizi istituzionali; tutti i fabbricati della categoria catastale E; i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'articolo 5-bis del D.P.R. 601/1973; i fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali; i fabbricati inagibili a condizione che siano recuperati e destinati alle attività assistenziali in favore dei portatori di handicap; e terreni agricoli montani, eccetera.

Alcune tra le esenzioni stabilite dalla legge sull'ICI riguardano in modo particolare gli immobili degli enti ecclesiastici, come quella relativa agli edifici di culto e loro pertinenze (cf art. 7, c. 1, lett. d) e quella prevista per gli immobili nei quali essi svolgono le attività che li caratterizzano, ovvero le attività "di religione o di culto": quelle che, secondo la definizione dell'articolo 16 della legge 20 maggio 1985, n. 222 sono "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" (cf art. 7, c. 1, lett. i).

## 1. L'ESENZIONE AL CENTRO DELLE POLEMICHE

Non è invece specificamente riservata agli enti religiosi in genere o della Chiesa cattolica in particolare, l'agevolazione che ha scatenato le polemiche degli ultimi mesi: si tratta di un'esenzione che spetta ad un'ampia platea di soggetti, non importa se pubblici o privati, laici o religiosi, cattolici o di altre confessioni; riguarda infatti, con gli enti ecclesiastici, l'intero mondo del cosiddetto *non profit*: fondazioni, comitati, organizzazioni di volontariato, organizzazioni non governative, associazioni nelle varie forme e tipologie: di promozione sociale, sportive dilettantistiche, familiari, sindacali, culturali, ricreative; spetta inoltre anche a tutti gli enti pubblici territoriali (Stato, regioni, province, comuni...) e a quegli enti pubblici non territoriali che rientrano fiscalmente nel concetto di ente non commerciale.

Più precisamente, la norma in questione esenta dal pagamento gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali e "destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive" (art. 7, c. 1, lett. i).

### 1.1 I requisiti necessari per accedere all'agevolazione

Come è facile notare la disposizione prevede l'esenzione per gli immobili in relazione ai quali si verificano contemporaneamente *due requisiti*, uno di carattere *soggettivo*, l'altro *oggettivo*:

- il *soggetto*<sup>3</sup> utilizzatore deve essere un *ente non commerciale*;
- nell'*immobile* devono svolgersi esclusivamente le *attività indicate dalla legge*.

#### a) Il requisito soggettivo: l'utilizzatore deve essere un ente non commerciale

Il primo dei due requisiti richiesti delimita la platea dei destinatari dell'esenzione ai soli enti non commerciali. Si tratta di quei soggetti che il TUIR<sup>4</sup> identifica negli "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" e in relazione ai quali precisa che "l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata" stabilendo inoltre che "per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto" (cf art. 73 del D.P.R. 917/1986). Sempre al fine di identificare il soggetto "ente non commerciale", va poi ricordato che con il "riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali" attuato attraverso il decreto legislativo 460 del 1997 è stata introdotta nell'ordinamento fiscale la possibilità che l'ente non commerciale possa perdere tale qualifica qualora "indipendentemente dalle previsioni statutarie... eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta" (art. 149, c. 1).

Dalle disposizioni citate si ricava che gli enti ecclesiastici sono sempre da qualificare come enti non commerciali, in quanto la puntualizzazione contenuta nel primo comma dell'articolo 73 che "l'oggetto esclusivo o principale ... è determinato in base alla legge..." e la precisazione del successivo comma 1 che "per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge..." si applica perfettamente al caso degli enti ecclesiastici, la cui natura, finalità e le stesse possibili attività sono determinate per legge.

Infatti l'Accordo di revisione del Concordato lateranense<sup>5</sup> stipulato tra lo Stato italiano e la Santa Sede, all'articolo 7, comma 2, stabilisce che lo Stato "continuerà a riconoscere la personalità giuridica degli enti ecclesiastici aventi sede in Italia, eretti o approvati secondo le norme del diritto canonico, i quali abbiano finalità di religione o di culto"; la legge 20 maggio 1985, n. 222, applicativa dell'Accordo, oltre a ribadire tale principio all'articolo 1, stabilisce come l'esistenza della finalità di religione o di culto

<sup>3</sup>Anche se nel caso specifico la circostanza non è di interesse, ci sembra utile ricordare che, in relazione a questa condizione è facoltà dei comuni, adottando apposito provvedimento regolamentare, limitare l'esenzione ai fabbricati e/o richiedere che gli stessi siano, oltre che utilizzati, anche posseduti dagli enti non commerciali utilizzatori (cf art. 59, D.Lgs. 446/1997).

<sup>4</sup>D.P.R. 917/1986.

<sup>5</sup>Ratificato con la legge n. 121 del 25 marzo 1985.



possa essere verificata (cf art. 2), precisa quali siano le attività di religione di culto (cf art. 16, lett. a) e prevede che gli enti ecclesiastici possano svolgere, a determinate condizioni,<sup>6</sup> attività diverse da quelle di religione e di culto (elencate nella lett. b dell'art. 16), comprese quelle commerciali, evidentemente senza che ciò comporti il venir meno della qualifica di ente ecclesiastico<sup>7</sup>.

Tali peculiarità giustificano la previsione, contenuta nel comma 4 dell'articolo 149 del TUIR, che esclude gli enti ecclesiastici dalle disposizioni che riguardano la perdita di qualifica di ente non commerciale. Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti – quelli cioè le cui finalità religiose e, quindi non commerciali, sono accertate *sulla base di disposizioni di legge*, con una verifica da parte dello Stato in occasione della richiesta di riconoscimento – non possono, pertanto, mai perdere la qualifica di enti non commerciali. E questo perché, come affermava *Relazione governativa* al decreto legislativo 460 del 1997, per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti “*si ritengono comunque prevalenti le attività istituzionali di ispirazione eminentemente idealistica*”, attività e, prima ancora, finalità di religione o di culto che sono connaturali e essenziali per gli enti ecclesiastici e religiosi in quanto tali<sup>8</sup>.

## b) Il requisito oggettivo: svolgere una specifica attività

Il secondo requisito, quello oggettivo, riguarda la destinazione dell'immobile: è richiesto che esso sia *esclusivamente* utilizzato per lo svolgimento di *una o più delle otto attività specifiche* tassativamente elencate; lo

ricordiamo, sono quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive.

Si può osservare, tenuto conto della necessità che a svolgere l'attività sia un ente non commerciale e considerate le tipologie di attività ritenute meritevoli di un trattamento di favore, che la *ratio* della norma agevolativa è quella di incentivare le situazioni in cui, attraverso lo svolgimento di attività di rilevanza sociale da parte di soggetti che non operano con finalità di lucro, si creano benefiche ricadute nel territorio comunale. Va sottolineato, a conferma del riconoscimento della loro significatività nella società, che queste attività sono oggetto di benefici fiscali anche in riferimento ad altre imposte<sup>9</sup>.

Un ulteriore elemento legato al requisito oggettivo riguarda la corretta identificazione delle attività agevolate, dal momento che la legge si limita ad elencarle senza offrire alcuna norma di riferimento. In alcuni casi possono individuare con sufficiente certezza grazie alla legislazione, nazionale o regionale, che le regola<sup>10</sup>.

## 1.2 La negazione dell'esenzione da parte dei giudici

Nonostante la legge identifichi chiaramente la fattispecie agevolata con riferimento a *due elementi*: quello *soggettivo*, riguardante il tipo di *utilizzatore* dell'immobile e quello *oggettivo*, relativo al tipo di *attività* svolta nell'immobile, si è reso necessario l'intervento del legislatore per ribadire l'esatta portata dell'esenzione.

<sup>6</sup>Il riferimento è all'articolo 15, che richiama il secondo comma del n. 3 dell'art. 7 dell'Accordo di revisione. Per comodità del lettore li riportiamo per esteso: “*Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono svolgere attività diverse da quelle di religione o di culto, alle condizioni previste dall'articolo 7, n. 3, secondo comma, dell'accordo del 18 febbraio 1984*” (L. 222/1985, art. 15); “*Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime*” (L. 121/1985, art. 7, n. 3).

<sup>7</sup>Disposizioni analoghe sono previste anche per le altre confessioni religiose che hanno stipulato intese con lo Stato: L'Unione Italiana delle Chiese Cristiane Avventiste del 7° giorno; le Assemblee di Dio in Italia; la Chiesa Valdese, la Chiesa Evangelica Luterana, l'Unione delle Comunità Ebraiche.

<sup>8</sup>“*Questa vera e propria praesumptio iuris ac de iure circa la qualificazione dell'ente ecclesiastico come ente non commerciale vale, naturalmente, solo se l'ente concretamente in questione sia effettivamente ente ecclesiastico o religioso. Qualora, infatti, un ente (per esempio una fondazione di culto), riconosciuto come ecclesiastico, perdesse ogni riferimento alle finalità di religione o di culto (svolgesse, ad esempio, solo attività commerciale), non dovrebbe essere più considerato ente non commerciale, perché sarebbero venuti meno i presupposti della sua qualificazione come ente ecclesiastico. La perdita della natura ecclesiastica o religiosa di un concreto ente non va, però, sanzionata dall'Amministrazione finanziaria, ma dall'autorità competente (nel caso il Ministro dell'interno e l'autorità ecclesiastica: cf. art. 19, comma 2, L. 222/85 e analoghe disposizioni contenute nelle leggi attuative delle intese con le confessioni religiose diverse dalla cattolica), che dovrebbe rilevare – anche su segnalazione dell'Amministrazione finanziaria – che un determinato ente non è più caratterizzato da finalità di religione o di culto*” (Gli enti religiosi, P. Clementi, G. Colombo, C. Redaelli, Il Sole 24 Ore, Milano, 1999, pag. 162).

<sup>9</sup>Si può ricordare, ad esempio: il regime di esenzione IVA previsto dall'art. 10 del D.P.R. 633/1972, per le attività *sanitarie* (nn. 18-19), *scolastiche* (n. 19), *assistenziali* (nn. 21, 23 e 27-ter), *culturali* (n. 22); l'esclusione dal reddito IRES e IRPEF per gli immobili con destinazione ad usi *culturali* (D.P.R. 601/1973, art. 5-bis); la deducibilità dal reddito d'impresa, prevista dall'art. 100 del D.P.R. 917/1986 per le spese sostenute dai datori di lavoro in favore dei propri dipendenti relative ad opere o servizi con finalità, tra le altre, di *istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria* (c. 1) e per le liberalità effettuate per i medesimi scopi (c. 2, lett. a); la detraibilità dal reddito personale prevista dall'art. 15 del D.P.R. 917/1986 delle liberalità effettuate per attività *culturali* (lett. h), per iniziative *assistenziali* (lett. i-bis) e in favore di associazioni *sportive* dilettantistiche (lett. i-quater); la deducibilità, prevista dall'art. 10 del D.P.R. 917/1986, per i contributi *assistenziali e previdenziali* (c. 1, lett. e) e per quelli destinati all'assistenza *sanitaria* integrativa (c. 1, lett. e-ter); il trattamento agevolato riservato alle associazioni e alle società sportive dilettantistiche (si veda, in particolare l'art. 90 della L. 289/2002); l'esenzione dalle imposte indirette (registro, ipotecarie e catastali) per le donazioni finalizzate ad attività *assistenziali* e di *istruzione* (D.Lgs. 346/1990, artt. 3 e 55 e D.Lgs. 347/1990, artt. 1 e 10); la riduzione dell'aliquota IRPEG (ora IRES) per gli enti di *assistenza, gli enti ospedalieri, gli istituti di istruzione*.

<sup>10</sup>Ad esempio, per le attività assistenziali il riferimento potrebbe essere all'art. 1, c. 2, della L. 8 novembre 2000, n. 328 “*Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali*”, che rinvia alla definizione di interventi e servizi sociali di cui all'art. 128, c. 2, del D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 112: “*Ai sensi del presente decreto legislativo, per servizi sociali si intendono tutte le attività relative alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti ed a pagamento, o di prestazioni economiche destinate a rimuovere e a superare situazioni di bisogno e di difficoltà che la persona umana incontra nel corso della sua vita, escluso soltanto quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario, nonché quelle assicurate in sede di amministrazione della giustizia*”; per le attività didattiche ci si potrebbe rifare all'art. 2 (definizione del sistema educativo di istruzione e di formazione), della L. 28 marzo 2003, n. 53 “*Delega al governo per la definizione delle norme generali sull'istruzione e dei livelli essenziali delle prestazioni in materia di istruzione e formazione professionale*”.

Infatti, nel marzo dello scorso anno quattro sentenze della Corte di Cassazione<sup>11</sup>, tutte però concernenti i medesimi immobili relativamente a quattro differenti anni di imposta, hanno ritenuto non sufficiente l'esistenza dei due requisiti richiesti dalla legge, decidendo che dovesse verificarsene *anche un terzo*, relativo al *modo* in cui l'ente non commerciale svolge quella attività che la legge indica.

### a) Le argomentazioni della sentenza

Il giudicato riguarda un istituto religioso che, avendo applicato l'esenzione per gli immobili che destinava a casa di cura e a pensionato, non aveva versato l'ICI per gli anni compresi tra il 1993 e il 1998. A fronte della pretesa del comune di riscuotere il tributo, l'istituto ricorreva ai giudici tributari. Mentre la Commissione provinciale sposando la tesi del comune rigettava il ricorso dell'istituto, quella regionale emetteva sei sentenze di cui due favorevoli all'istituto religioso e quattro al comune (circostanza piuttosto singolare se si considera che per tutti gli anni di imposta la situazione degli immobili – soggettiva e oggettiva – era la medesima...). La vertenza proseguiva in Cassazione su iniziativa dell'istituto religioso e quindi solo in relazione alle quattro annualità che negavano l'esenzione (il comune, invece, non impugnò le due sentenze che riconoscevano esenti gli immobili, motivo per cui si confermò, in relazione a quelle annualità il diritto all'esenzione). I giudici di Cassazione non accoglievano l'obiezione che aveva motivato il rigetto del ricorso nei primi due gradi di giudizio (obiezione che riguardava la qualifica di ente non commerciale dell'istituto), ma ciò nonostante, negavano il diritto all'esenzione a causa della natura commerciale delle attività esercitate negli immobili in questione.

Le motivazioni della sentenza possono essere sintetizzate come segue. Si afferma (correttamente) che ai fini dell'esenzione è richiesto il contestuale verificarsi di un elemento *soggettivo* (l'utilizzatore dell'immobile deve essere un ente non commerciale) e di un elemento *oggettivo* (l'attività alla quale l'immobile deve essere destinato deve rientrare tra quelle tassativamente indicate dalla legge). Inoltre i giudici riconoscono che l'istituto religioso è da qualificarsi come ente non commerciale e che le attività svolte nell'immobile rientrano tra quelle sanitarie e ricettive, previste dalla norma di esenzione. Contraddittoriamente, però, escludono che possa applicarsi l'esenzione in quanto quelle attività sono *svolte in forma di attività commerciali*.

Dal momento, però, che *l'assenza del carattere commerciale delle attività non è richiesto dalla legge*, risulta evidente che questa interpretazione modifica la norma agevolativa aggiungendovi un *terzo requisito*; infatti mentre per l'articolo 7 è *necessario e sufficiente* che l'immobile sia utilizzato da un ente non commerciale e che sia destinato ad una o più

delle attività tassativamente elencate, per la Cassazione occorre *anche* che queste attività siano svolte in forma di attività non commerciale.

### b) Le conseguenze dell'interpretazione dei giudici

L'interpretazione dei giudici ha modificato notevolmente quella che per oltre un decennio è stata la lettura dell'esenzione data tanto dagli enti non commerciali quanto dai comuni; nell'assoluta maggioranza dei casi, infatti, in relazione a questi immobili è stata pacificamente applicata l'esenzione senza il limite dell'assenza della commercialità dell'attività preteso dai giudici di Cassazione.

D'altra parte si può agevolmente rilevare l'estraneità alla norma di esenzione di qualunque riferimento alla qualificazione fiscale dell'attività. *La commercialità dell'attività è, ai fini dell'esenzione, semplicemente ignorata dalla norma*; tale *ininfluenza* è del tutto logica se si considera la natura di *imposta patrimoniale* dell'ICI; infatti, a differenza di quanto avviene nell'ambito delle imposte sui redditi e di quella sul valore aggiunto dove la commercialità dell'attività riveste imprescindibile rilevanza ai fini del trattamento fiscale, l'imposta patrimoniale colpisce il patrimonio (in questo caso immobiliare) e prevede *una serie di esenzioni ai cui fini rilevano, di volta in volta, elementi diversi, ma mai la qualifica commerciale o non commerciale delle attività svolte*<sup>12</sup>. Inoltre, a conferma di questa lettura, si può ricordare come diverse attività tra quelle menzionate dalla lettera i) dell'articolo 7 sono *necessariamente commerciali*, circostanza che secondo l'interpretazione restrittiva le escluderebbe dal diritto all'esenzione.

Il paradosso di tale conclusione appare con evidenza in riferimento, ad esempio, alle attività "ricettive" – tipologia di attività inclusa tra quelle elencate dalla lettera i) – che, secondo le norme fiscali "sono considerate in ogni caso commerciali" (art. 4, c. 5, D.P.R. 633/1972): una norma fiscale le definisce "in ogni caso commerciali", mentre un'altra norma, sempre fiscale, le esenterebbe dall'ICI solo a condizione che non siano commerciali!

Un altro esempio della irrazionalità a cui porterebbe l'interpretazione della Cassazione può essere fatto con riferimento alle attività "assistenzia-

<sup>12</sup>In alcuni casi viene dato rilievo solo al soggetto passivo d'imposta, come avviene per l'esenzione stabilita dalla lettera e) per i fabbricati di proprietà della Santa Sede. Più frequentemente assume rilevanza la destinazione dell'immobile; l'attenzione all'elemento oggettivo si riscontra nelle previsioni: della lettera b), che riguarda i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9; della lettera c), che riguarda i fabbricati destinati agli usi culturali identificati nell'articolo 5-bis del D.P.R. 601/1973; della lettera d), che riguarda i fabbricati destinati all'esercizio del culto e alle loro pertinenze; della lettera g), che riguarda i fabbricati recuperati e destinati alle finalità assistenziali a favore dei disabili; della lettera h), che riguarda i terreni agricoli ricadenti in aree montane e di collina. Nelle altre ipotesi, tra le quali rientra quella della lettera i), è richiesto un doppio requisito, soggettivo e oggettivo, come nei casi previsti: dalla lettera a), relativa agli immobili posseduti dallo Stato e dagli altri enti pubblici a condizione che siano destinati esclusivamente ai compiti istituzionali; dalla lettera f), relativa ai fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali a condizione che siano esenti dall'imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad accordi internazionali.

<sup>11</sup>Sentenze: 5 marzo 2004, n. 4573; 8 marzo 2005, nn. 4642, 4644 e 4645.

li” (attività ugualmente rientrante tra quelle esenti): l’esenzione per gli immobili nei quali gli enti non commerciali svolgono attività come mense per poveri, dormitori, case di accoglienza per indigenti, comunità di recupero per emarginati, centri di ascolto, dopo scuola, centri diurni, centri di aggregazione giovanile, consultori familiari, asili nido verrebbe contestata in tutti i casi in cui tali attività sono svolte in convenzione con l’ente pubblico. Infatti, il contributo erogato dall’ente pubblico in forza della convenzione viene dalla legge tributaria equiparato ai corrispettivi, circostanza che rende *l’attività assistenziale fiscalmente qualificabile come attività commerciale*. Qualificazione che, secondo i giudici, escluderebbe dall’esenzione l’immobile, rendendo praticamente vana la previsione agevolativa.

## 2. LA NORMA DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA

Come era prevedibile, dopo la pubblicazione delle sentenze qualche comune ha indirizzato agli enti non commerciali l’invito a verificare la posizione degli immobili di loro pertinenza ai fini dell’imposta ed è presumibile che alcuni di essi abbiano ipotizzato la possibilità di acquisire a tassazione una serie di immobili fino a quel momento ritenuti esenti.

Per evitare l’instaurarsi di un contenzioso tra le amministrazioni comunali, che in forza della sentenza avrebbero tentato di ottenere il pagamento dell’imposta, e gli enti non commerciali, che in forza della legge avrebbero resistito alla richiesta, il legislatore ha ritenuto di dover intervenire con una norma di interpretazione autentica.

Il primo tentativo di precisare la corretta lettura della disposizione risale alla scorsa estate: l’articolo 6 del decreto legge 163 del 17 agosto 2005, infatti, affermava che l’esenzione in questione *“si intende applicabile anche nei casi di immobili utilizzati per le attività di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura di cui all’articolo 16, primo comma, lettera b), della L. 20.5.1985, n. 222, pur se svolte in forma commerciale se connesse a finalità di religione o di culto”*. Vale la pena di osservare che la scelta legislativa di riferire la norma ai soli enti ecclesiastici (e non a tutti gli enti non commerciali, soggetti destinatari dell’esenzione) era probabilmente motivata dalla circostanza che la sentenza contenente la restrittiva interpretazione riguardava un ente ecclesiastico. La legge di conversione del decreto 163 non completò però il suo iter in quanto, dopo essere stata approvata al Senato, fu ritirata dal Governo; di conseguenza il decreto legge decadde.

Successivamente, nel corso dei lavori parlamentari riguardanti la conversione di un altro decreto legge, il D.L. 203, è stato inserito il comma 2-bis dell’articolo 7 nel quale è precisato che *“l’esenzione disposta dall’articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse”*.

Più propriamente di quanto non fosse avvenuto nella formulazione precedente la nuova disposizione di interpretazione autentica non entra nel merito della tipologia del soggetto al quale spetta l’agevolazione, né della tipologia delle attività in riferimento alle quali è prevista l’esenzione, dal momento che su tali aspetti non vi è alcun bisogno di chiarimento.

Infatti, il dubbio interpretativo originato dalle sentenze della Cassazione non riguarda i *soggetti* agevolati (tutti gli enti non commerciali), né la *tipologia di attività* ai quali gli immobili devono essere destinati perché sorga il diritto all’esenzione (le attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive). Esso concerne le *modalità di svolgimento* di tali attività: secondo la Suprema Corte non possono essere svolte in forma di attività commerciale. A tale inesattezza risponde la nuova disposizione che dichiara applicabile l’esenzione *“a prescindere dalla natura eventualmente commerciale”* dell’attività.

Con l’entrata in vigore della legge di conversione del decreto 203<sup>13</sup> si chiude quindi una vicenda che coinvolgeva e preoccupava l’intero mondo del cosiddetto *non profit*; oltre gli enti ecclesiastici, infatti, il mancato chiarimento circa il diritto all’esenzione per gli immobili che ospitano alcune attività anche se qualificate fiscalmente come commerciali avrebbe penalizzato tutti gli altri enti non commerciali: le fondazioni, i comitati, le organizzazioni di volontariato, le organizzazioni non governative, le associazioni nelle varie forme e tipologie: di promozione sociale, sportive dilettantistiche, familiari, sindacali, culturali, ricreative, e, in generale, tutti gli enti pubblici e privati che rientrano nel concetto di ente non commerciale.

## 3. TERMINATE (FORSE...) LE POLEMICHE, RESTA UNA CERTA CONFUSIONE...

Tanti mesi di così acceso dibattito intorno ad un tema di per sé sufficientemente chiaro<sup>14</sup> hanno ottenuto il risultato di creare incertezza tra molti degli amministratori e dei consulenti degli enti non commerciali i quali, in occasione della scadenza del versamento del saldo dell’ICI, erano in dubbio circa l’ambito di applicazione del tributo. La difficoltà derivava dalle ripetute affermazioni – ribadite anche sulla stampa specializzata<sup>15</sup> – che la nuova disposizione *introduceva* ulteriori ipotesi di esenzione grazie alle quali gli enti non commerciali venivano esentati dal pagamento dell’im-

<sup>13</sup>Tanto che è stato addirittura ipotizzato che in riferimento alla norma di interpretazione autentica si potrebbe porre il problema della sua costituzionalità dal momento che tale strumento è legittimo solo in presenza di presupposti di incertezza: cf L. 2 dicembre 2005, n. 248, pubblicato sulla G.U. del 2 dicembre 2005, n. 281.

<sup>14</sup>*Esenzione ICI ampia per gli enti ecclesiastici*, di Enrico De Mita, Il Sole 24 Ore del 23.10.2005, pag. 19.

<sup>15</sup>A titolo esemplificativo citiamo: *Immobili utilizzati dagli enti non profit: esenzione da ICI*, di Chiara Colombara in La Settimana Fiscale n. 48, pagg. 34-36; *Doppio intervento ICI con rischi di recupero sulle vecchie annualità*, di Sergio Trovato, Il Sole 24 Ore del 13.11.2005, pag. 17; *Il decreto fiscale cambia il saldo ICI*, di Luigi Lovecchio, Il Sole 24 Ore del 5.12.2005, pag. 26; *ICI: interpretazione autentica penalizzante per i proprietari di aree fabbricabili* di Franco Guazzane in Guida Normativa del 16.12.2005; *No profit, sconti ICI senza restituzioni*, di Sergio Trovato, Il Sole 24 Ore del 20.12.2005, pag. 29.

## LA DECORRENZA DELL'ESENZIONE ICI PER GLI ORATORI

posta in quanto tali, indipendentemente dall'attività svolta nell'immobile.

Vale perciò la pena di ribadire che *nulla è cambiato rispetto al passato* e che pertanto gli immobili nei quali gli enti svolgono attività rientranti tra quelle indicate dalla norma di esenzione (previdenziali, assistenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive) *erano esenti e sono state confermate tali*, anche se l'attività viene svolta in forma commerciale; in riferimento a questi immobili gli enti di norma non hanno versato imposta e non devono perciò cambiare atteggiamento.

Invece<sup>16</sup> gli immobili nei quali gli enti svolgono attività diverse da quelle indicate nella norma di esenzione (spesso i vari commenti riportano – erroneamente – come esempi di attività esenti le librerie o i negozi di oggetti religiosi) continuano a non essere esenti, così come continuano a non essere esenti le abitazioni concesse in locazione o in comodato.

Da ultimo si segnala che la legge finanziaria per il 2006, in questi giorni all'esame del Parlamento, dovrebbe contenere una norma (probabilmente sollecitata dai comuni che – immotivatamente a nostro avviso – continuano a temere richieste di rimborsi per gli anni precedenti il 2005) in forza della quale *“con riferimento gli eventuali pagamenti effettuati prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto<sup>17</sup> non si fa comunque luogo a rimborsi e restituzioni d'imposta”*.

A proposito della scelta di escludere rimborsi di imposte non dovute, che è piuttosto frequente in casi analoghi, si possono fare due considerazioni. La prima riguarda i casi in cui un ente si sia reso conto di aver pagato l'imposta per un immobile che invece ha diritto all'esenzione. Dato che l'ICI prevede un versamento in due rate (l'acconto in giugno e il saldo in dicembre) può verificarsi il caso che si abbia diritto a non versare il saldo, ma non si possa richiedere il rimborso dell'acconto, con il risultato piuttosto singolare che la stessa fattispecie viene assoggettata ad un trattamento diverso per il medesimo periodo d'imposta. Qualora invece l'ente abbia optato per il versamento dell'intera imposta alla prima scadenza (giugno)<sup>18</sup>, sarà penalizzato e non potrà ottenere il rimborso né dell'acconto, né del saldo.

La seconda conseguenza della norma introdotta con la finanziaria 2006 riguarda i casi di contenzioso. Le vertenze nelle quali i comuni contestano l'esenzione in riferimento agli immobili che la legge ha confermato esenti si chiuderanno a favore dei contribuenti qualora non siano state versate le imposte e la controversia nasca da una richiesta di pagamento; avranno invece una soluzione favorevole ai comuni qualora l'ente abbia scelto (nelle ipotesi dubbie) il comportamento prudenziale di effettuare il versamento e di presentare poi istanza di rimborso.

Negli ultimi tempi l'ICI è certamente tra gli argomenti più frequentemente posti al centro dell'attenzione. Alla vicenda che riguarda l'esenzione per gli immobili che gli enti non commerciali utilizzano per una serie di attività di rilevanza sociale<sup>1</sup>, va aggiunta quella che concerne l'esenzione per gli oratori delle parrocchie, o meglio la *decorrenza* del diritto all'esenzione.

A partire dall'estate scorsa a molte parrocchie è stato richiesto il pagamento dell'ICI relativa all'oratorio per gli anni precedenti il 2003. I comuni sostengono infatti che gli oratori sarebbero sì esenti, ma solo a decorrere dal periodo d'imposta 2003, anno di emanazione della legge n. 206 che riconosce la funzione sociale degli oratori<sup>2</sup>. Il problema, che si era già presentato nel 2003 dopo l'entrata in vigore della legge, è riemerso a seguito dall'emanazione del Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 25 maggio 2005<sup>3</sup> e dalla Circolare del Ministero dell'interno 12 luglio 2005 (n. 28/2005)<sup>4</sup>. Vediamo meglio di cosa si tratta.

### 1. LA LEGGE DI RICONOSCIMENTO DELLA FUNZIONE SOCIALE DEGLI ORATORI

L'origine di tutto è da ricercare nell'articolo 2 della legge 206 che al primo comma definisce gli oratori *pertinenze degli edifici di culto*<sup>5</sup> e al

<sup>1</sup>Si veda l'articolo *La conferma dell'esenzione ICI per alcuni immobili ad uso sociale* in questo stesso numero.

<sup>2</sup>L. 1° agosto 2003, n. 206 denominata *“Disposizioni per il riconoscimento della funzione sociale svolta dagli oratori e dagli enti che svolgono attività similari e per la valorizzazione del loro ruolo”*.

<sup>3</sup>Con il quale vengono stabilite le modalità operative per ottenere il rimborso.

<sup>4</sup>Con la quale il Ministero ha invitato gli Uffici territoriali del Governo a fornire agli enti locali interessati all'applicazione della norma l'assistenza necessaria alla presentazione delle istanze e a provvedere all'invio alla Direzione centrale della finanza locale del materiale necessario all'accesso ai rimborsi.

<sup>5</sup>*“Sono considerati a tutti gli effetti opere di urbanizzazione secondaria, quali pertinenze degli edifici di culto, gli immobili e le attrezzature fisse destinate alle attività di oratorio e similari dagli enti di cui all'articolo 1, comma 1”*.

<sup>16</sup>Sempre, evidentemente, che non si rientri in un'altra delle ipotesi di esenzione previste dall'articolo 7 del decreto sull'ICI.

<sup>17</sup>Il riferimento è al D.L. 203, convertito dalla L. 248, entrata in vigore il 3 dicembre 2005.

<sup>18</sup>La legge prevede, infatti, la possibilità di versare l'imposta in un'unica rata: cf art. 10, c. 2.

secondo comma prevede per i comuni la possibilità di essere rimborsati dallo Stato della perdita di gettito ICI che da tale qualificazione deriva con modalità da stabilire da parte del Ministero dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministero dell'interno<sup>6</sup>. Il Decreto e la Circolare citati sopra costituiscono gli strumenti applicativi di questa disposizione.

Come ricordavamo, già all'indomani della pubblicazione della legge 206 molte amministrazioni locali sostennero che gli oratori dovessero essere considerati *pertinenze degli edifici di culto*<sup>7</sup> solo a partire dall'entrata in vigore della nuova legge e, pertanto, dovessero essere tassati per tutto il periodo precedente. Dal momento che, invece, la qualifica di *pertinenza dell'edificio di culto* per gli oratori non costituiva certo una novità e visto che prima della nuova legge tale qualificazione era già stata pacificamente riconosciuta (non solo in relazione all'ICI, ma anche all'IRPEG e all'ISI), si rese necessario chiedere un parere giuridico al Ministero dell'economia e delle finanze.

## 2. L'INTERPRETAZIONE MINISTERIALE

Il parere, estremamente chiaro, fu reso dal Dipartimento per le politiche fiscali, Ufficio federalismo fiscale che, ritenendo l'argomento di interesse generale, lo trasformò in Risoluzione numerata 1/DPF e datata 3 marzo 2004.

Anche se all'epoca della sua emanazione abbiamo già pubblicato per intero il testo della Risoluzione, visto che l'argomento è tornato di attualità, riteniamo utile riportarla nuovamente nella *Documentazione* e commentarne qualche passaggio tra i più significativi, primo tra tutti quello centrale nel quale senza alcuna incertezza il Ministero chiarisce che: *“si può affermare che ancor prima dell'emanazione della legge n. 206 del 2003, gli oratori godevano del regime di esenzione dall'ICI”,* ragion per cui *“la disposizione contenuta nel comma 1, dell'articolo 2 della legge n. 206 del 2003, nulla ha innovato rispetto al regime fiscale di favore che poteva essere comunque riconosciuto agli oratori dalla normativa previgente in materia di ICI”;* la nuova disposizione ha *“anzi disciolto ogni dubbio sulla loro natura pertinenziale”*.

La Risoluzione non si limita semplicemente a chiarire la decorrenza dell'esenzione dall'ICI degli oratori secondo la legislazione previgente, ma interpreta anche l'aspetto innovativo della disposizione. A tal proposito precisa che la nuova legge estende la qualifica di *pertinenza dell'edificio di culto* *“a tutti gli immobili destinati ad attività di oratorio o similari”*, a pre-

scindere quindi dall'esistenza dell'edificio di culto e comprendendo anche quelli nei quali vengono svolte le attività identificate dal comma 2 dell'articolo 1 della legge, ovvero quelle *“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”*, attività che *“sono volte, in particolare, a promuovere la realizzazione di programmi, azioni e interventi, finalizzati alla diffusione dello sport e della solidarietà, alla promozione sociale e di iniziative culturali nel tempo libero e al contrasto dell'emarginazione sociale e della discriminazione razziale, del disagio e della devianza in ambito minorile”*. Interpretazione – sottolinea la Risoluzione – che *“è rafforzata anche dalla lettura dei lavori parlamentari, laddove viene specificato che il comma 1, dell'articolo 2 della legge n. 206 del 2003, «qualificando in ogni caso gli oratori come pertinenze degli edifici di culto, sembrerebbe estendere l'esenzione dal tributo a strutture che attualmente non ne beneficiano per l'assenza del predetto requisito di pertinenzialità»”*. *“Ciò”* – prosegue il Ministero – *“in coerenza con la ratio della legge che all'articolo 1, riconosce la funzione educativa e sociale svolta, nell'ambito della comunità locale, mediante le attività di oratorio o attività similari, non solo dalle parrocchie, dagli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica, ma anche dagli enti delle altre confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato un'intesa ai sensi dell'articolo 8, terzo comma, della Costituzione”*.

Va infine segnalata un'altra importante precisazione circa il criterio con il quale devono essere identificate le *pertinenze degli edifici di culto* ai fini ICI. Il Ministero infatti, chiarisce che per la qualificazione delle *pertinenze* deve farsi riferimento al criterio civilistico, in particolare *“all'art. 817 del codice civile, il quale dispone che sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa e che tale destinazione può essere effettuata da chi sia proprietario o sia titolare di un diritto reale sulla cosa principale”*. Tesi, sottolinea la Risoluzione, autorevolmente sostenuta dal Consiglio di Stato secondo il quale *“per individuare una pertinenza è necessario sia un elemento oggettivo – consistente nel rapporto funzionale tra la cosa principale e quella accessoria – e sia un elemento soggettivo, costituito dalla volontà del titolare di destinare la cosa accessoria agli scopi descritti”*<sup>8</sup>.

Questa puntualizzazione di carattere generale sull'identificazione delle pertinenze dell'edificio di culto, oltre a motivare il previgente regime di esenzione degli oratori, è preziosa anche per chiarire quello delle altre pertinenze, come le abitazioni dei sacerdoti (parroco, vicari parrocchiali, residenti con incarichi pastorali) incaricati del ministero pastorale e tutti gli altri ambienti in cui si svolgono le molteplici attività parrocchiali, da quelle missionarie a quelle caritative, da quelle culturali a quelle ricreative.

<sup>6</sup>Le minori entrate di cui al comma 1, ragguagliate per ciascun comune al corrispondente gettito ICI riscosso nell'esercizio 2002, sono rimborsate al comune dallo Stato secondo modalità da stabilire con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno. I trasferimenti aggiuntivi così determinati non sono soggetti a riduzione per effetto di altre disposizioni di legge”.

<sup>7</sup>E quindi esenti in forza dell'art. 7, c. 1, lett. d) del D.Lgs. 504 del 1992.

### 3. I PROVVEDIMENTI DI ATTUAZIONE: OBIEZIONI ALLE RICHIESTE DEI COMUNI

In occasione dell'emanazione dei provvedimenti di attuazione per i trasferimenti erariali compensativi ai comuni è riemerso il problema dell'applicabilità agli oratori parrocchiali di tali norme.

I comuni, ricevuto dagli Uffici territoriali l'invito a porre in atto gli adempimenti richiesti al fine di ottenere i rimborsi, hanno cominciato a richiedere alle parrocchie il pagamento dell'imposta relativamente agli anni 2002 e precedenti.

Tenuto conto del comprensibile e giustificato interesse delle amministrazioni comunali a verificare ogni possibilità di acquisire il diritto al trasferimento erariale compensativo, e preso atto della normativa oggettivamente complessa, può essere utile, in caso di richieste di pagamento ICI per gli oratori, fare presente all'Ufficio tributi che il carattere *innovativo* della disposizione va identificato nella estensione del trattamento previsto per gli oratori delle parrocchie a situazioni prima escluse.

Rientrano nell'esenzione solo grazie alla nuova legge, ad esempio, gli immobili nei quali *gli enti delle altre confessioni religiose* diverse da quella Cattolica, ma con le quali lo Stato abbia stipulato un'intesa ai sensi dell'articolo 8, terzo comma, della Costituzione, svolgono *attività similari a quelle degli oratori cattolici*, anche se non connessi con un edificio di culto.

Analogamente, hanno acquisito il diritto non essere assoggettati all'imposta gli immobili nei quali gli enti delle confessioni religiose (cattolica e non) svolgono le attività dall'articolo 1, comma 2 della legge 206 (*"volte, in particolare, a promuovere la realizzazione di programmi, azioni e interventi, finalizzati alla diffusione dello sport e della solidarietà, alla promozione sociale e di iniziative culturali nel tempo libero e al contrasto dell'emarginazione sociale e della discriminazione razziale, del disagio e della devianza in ambito minorile"*), anche se non riconducibili strettamente alle attività di religione o di culto (condizione finora necessaria per il riconoscimento della pertinenzialità) o alle attività indicate nella lettera i) dell'articolo 7 del D.Lgs. 504/1992.

Infine, si può ricordare la possibilità di esentare, in forza della legge 206, gli immobili *utilizzati* per attività oratoriane, ma non *posseduti* dagli enti delle confessioni religiose, finora non considerati esenti dall'ICI se il comune si fosse avvalso della facoltà di limitare per via regolamentare il diritto all'esenzione, in relazione alle ipotesi della lettera i), ai soli fabbricati di proprietà (cf D.Lgs. 15.12.1997, n. 446, art. 59, c. 1, lett. c).

#### 1. LA NUOVA LEGGE E LA CIRCOLARE MINISTERIALE

Ai lettori che seguono l'evoluzione della normativa sugli enti non profit, certamente non sarà sfuggito che nell'ambito dei provvedimenti per la c.d. "competitività", segnatamente con l'articolo 14<sup>1</sup> del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35 (decreto convertito con modificazioni dalla legge 14 maggio 2005, n. 80), è stata approvata un'importante disposizione (la c.d. "+ dai - versi") in materia di deducibilità delle erogazioni liberali effettuate a favore delle Onlus e degli altri organismi appartenenti al c.d. "terzo settore" ivi espressamente indicati.

Successivamente, con la Circolare n. 39 dello scorso 19 agosto, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta per fare il punto su questa nuova ipotesi di deducibilità delle erogazioni liberali e sul rapporto con quelle analoghe già a regime.

L'importanza di provvedimenti di questo tipo è evidente per il finanziamento degli enti interessati; la leva fiscale è infatti decisiva per incentivare i flussi delle donazioni e canalizzarli verso gli enti e le iniziative socialmente più "meritevoli" secondo la gerarchia definita dalla cultura del momento. E' dunque molto importante che le informazioni sulla deducibilità fiscale delle erogazioni liberali siano chiare per i potenziali destinatari e per i donatori. A tale obiettivo di chiarezza ci proponiamo, allora, di concorrere con il presente lavoro.

<sup>1</sup>Il testo della norma richiamata è il seguente: "Le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società in favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, commi 1, 8 e 9, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, nonché quelle erogate in favore di associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000, n. 383, in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'Università e della ricerca sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del dieci per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui".

## 2. I SOGGETTI DESTINATARI DEL BENEFICIO FISCALE

La norma introdotta dalla legge 80 prevede che le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'IRES in favore di Onlus, associazioni di promozione sociale e fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto la tutela, promozione e valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico (cf D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42) siano deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del dieci per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui.

Tutti i contribuenti, dunque, hanno diritto alla deduzione:

- le persone fisiche dedurranno le donazioni direttamente dal loro imponibile IRPEF (non si tratta, cioè, di donazioni che comportano una detrazione dall'imposta dovuta, ma di donazioni che danno il diritto per il loro intero ammontare – entro il limite massimo ammesso, ovviamente – di ridurre direttamente l'imponibile su cui si calcola l'IRPEF);
- gli enti soggetti all'IRES, e dunque le società e gli enti commerciali e non commerciali, dedurranno anch'essi le donazioni effettuate – sempre nel limite del massimale ammesso – dal loro imponibile IRES.

Va rimarcato che l'ipotesi della deduzione è migliore per le persone fisiche (per i soggetti IRES si parla già nel TUIR<sup>2</sup> di deduzione) di quella della detrazione prevista dall'articolo 15 del TUIR perché comporta un beneficio maggiore per il donante in termini economici.

Un esempio ci aiuta a spiegare meglio questa affermazione:

- nel caso della detrazione ex articolo 15 dall'imposta lorda dovuta si detrae il 19 per cento dell'importo della donazione effettuata a una Onlus (entro il limite massimo di 2.065,83 euro) e, dunque, per una donazione di 1.000 euro, si ha un risparmio d'imposta di 190 euro;
- nel caso della deduzione con la "+ dai – versi" (senza considerare che qui il massimale è decisamente maggiore), sempre nel caso di una donazione di 1.000 euro, si ha un abbattimento dell'imponibile pari a 1.000 euro e, dunque, un risparmio effettivo pari alle imposte che si sarebbero dovute pagare su detti mille euro secondo l'aliquota fiscale applicabile (il beneficio fiscale minimo è cioè pari a 230 euro, ma può arrivare anche a 430 euro nel caso di contribuenti con redditi particolarmente elevati).

## 3. I SOGGETTI DESTINATARI DELLE EROGAZIONI DEDUCIBILI

L'elencazione dei soggetti che possono ricevere erogazioni deducibili con la "+ dai – meno versi" è tassativa.

Si tratta:

- delle Onlus, comprese le c.d. "Onlus di diritto" e le "Onlus parziali";
- delle associazioni di promozione sociale (ACLI ed ARCI per fare due esempi tra i più noti);
- delle fondazioni e associazioni con specifiche finalità.

Più analiticamente, i soggetti destinatari delle erogazioni deducibili, dunque sono:

- tutti quelli che possono qualificarsi Onlus ai sensi del D.Lgs. 460/1997, comprese le organizzazioni di volontariato, le ONG e le cooperative sociali e i c.d. "rami"<sup>3</sup> Onlus degli enti ecclesiastici e quelli delle associazioni di promozione sociale;
- le associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dalla legge che nel 2000 ha dato loro corpo normativo (cf legge 7 dicembre 2000, n. 383); sul punto la Circolare in commento chiarisce:
  - a) che il diritto all'esenzione compete per le erogazioni alle associazioni nazionali e agli enti costituenti i livelli inferiori di organizzazione territoriale (i circoli affiliati, per esempio) solo se aventi diritto ad automatica iscrizione nel medesimo registro nazionale<sup>4</sup>;
  - b) che per associazioni di promozione sociale a carattere nazionale si intendono quelle costituite e operanti da almeno un anno, che svolgono attività di utilità sociale in almeno 5 regioni e 20 province, iscritte nel registro nazionale ai sensi del regolamento approvato con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali del 14 novembre 2001, n. 471;
- fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, promozione e valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42<sup>5</sup>; dal momento che questi enti devono operare esclusivamente per la tutela e la valorizzazione dei beni individuati agli articoli 10, 11 e 134 del citato decreto legislativo, non possono rientrare in questa categoria di soggetti le par-

<sup>3</sup>Ricordiamo che per Onlus parziali o "ramo" Onlus si intende l'attività Onlus costituita nei limiti e con le modalità fissate dal D.Lgs. 460/1997 da un ente ecclesiastico o da un'associazione di promozione sociale; in tema di Onlus parziali la Circolare 39 dice testualmente: "Le Onlus parziali sono gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno ai sensi della legge 25 agosto 1991, n. 287, limitatamente all'esercizio delle attività elencate nel comma 1 dell'articolo 10 del D.Lgs. n. 460 del 1997".

<sup>4</sup>Ai sensi dell'art. 7, c. 3 della legge 383/2000 "l'iscrizione nel registro nazionale delle associazioni a carattere nazionale comporta il diritto di automatica iscrizione nel registro medesimo dei relativi livelli di organizzazione territoriale e dei circoli affiliati, mantenendo a tali soggetti i benefici connessi alla iscrizione nei registri regionali o provinciali". Tale diritto si attua attraverso certificazione del Presidente nazionale attestante l'appartenenza dei circoli locali affiliati all'associazione nazionale e la conformità dei loro statuti ai requisiti di legge; alla certificazione è di norma allegato l'elenco dei soggetti affiliati con l'indicazione dei loro legali rappresentanti.

<sup>5</sup>Si tratta del Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell'articolo 10 della legge 6 luglio 2002, n. 137 (G.U. n. 45 del 24 febbraio 2004, s.o. n. 28).

<sup>2</sup>D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

rocchie e gli altri enti ecclesiastici il cui fine è quello di religione e di culto<sup>6</sup>.

- fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del presidente del Consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca<sup>7</sup>.

## 4. L'AMMONTARE DELLE LIBERALITÀ FISCALMENTE RICONOSCIUTO

### 4.1 Il doppio limite

La deducibilità spetta per le erogazioni liberali nel limite del dieci per cento del reddito complessivo dichiarato e, comunque, entro il limite massimo di 70.000 euro annui.

Per fare un esempio, con un reddito complessivo di 600.000 euro annui l'importo massimo deducibile è pari a 60.000 euro (il 10% del reddito), mentre con un reddito di 800.000 euro l'importo massimo deducibile è comunque pari a 70.000 euro perché il 10% di 800.000 euro (80.000 euro) eccederebbe tale importo.

L'esempio appena fatto rende evidente che per la stragrande maggioranza dei contribuenti persone fisiche il massimale effettivo da considerare è il dieci per cento del reddito complessivo dichiarato (questo semplicemente perché sono certamente pochi coloro che, come persone fisiche, hanno imponibili pari o superiori a 700.000,00 euro).

Diverso potrebbe essere il discorso per le imprese, soprattutto per i medi e grandi contribuenti, che potrebbero effettivamente beneficiare dell'agevolazione per importi elevati (per le imprese il computo è semplice: per ogni 1.000 euro di donazione, con la "più dai meno versi" l'impresa risparmia 330 euro di IRES cioè, esattamente, quanto avrebbe pagato a titolo di imposta su detto imponibile).

### 4.2 La possibilità alternativa per i titolari di reddito di impresa

Per i soggetti titolari di redditi di impresa, per espressa previsione della norma, resta in ogni caso ferma la facoltà *alternativa* (come si affrettava a precisare la Circolare) di applicare le analoghe disposizioni del TUIR in tema di erogazioni liberali (art. 100).

Al riguardo la Circolare 39 dapprima richiama la norma, che dice

<sup>6</sup>Gli enti ecclesiastici restano comunque destinatari delle erogazioni liberali per le quali il TUIR prevede la detraibilità (art. 15, c. 1, lett. h; art. 147) e la deducibilità (art. 100, c. 2, lett. f) e destinate al restauro dei beni soggetti a tutela.

<sup>7</sup>Soggetti inseriti con la conversione del D.L. 17.6.2005, n. 106, art. 1-bis, c. 1, conv. L. 31.7.2005, n. 156.

testualmente che "resta ferma la facoltà di applicare le disposizioni di cui all'articolo 100, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni" e poi si preoccupa di precisare che si tratta di una facoltà alternativa.

Si tratta, dice al riguardo infatti la Circolare, di una facoltà per l'erogante titolare di reddito d'impresa di avvalersi, in relazione alle liberalità effettuate e in luogo della disposizione prevista dalla "+ dai - versi", delle agevolazioni a regime recate dall'articolo 100, comma 2, del TUIR.

Sul punto la stessa Circolare è ancora più chiara in un passaggio successivo quando afferma che è vietato cumulare l'ipotesi di deducibilità in argomento con, si legge testualmente nella norma, "ogni altra agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre disposizioni di legge".

Dal tenore della norma l'Amministrazione finanziaria in sostanza evince che se il soggetto erogatore usufruisce delle deduzioni previste dalla legge 80 non potrà fare altrettanto per analoghe erogazioni effettuate a beneficio dei medesimi soggetti, a prescindere dall'importo delle liberalità erogate.

L'esempio fornito al riguardo è assolutamente chiaro: "ove, ad esempio, il contribuente eroghi (anche a più beneficiari) liberalità per un valore superiore al limite massimo consentito, non potrà avvalersi, in relazione alla parte eccedente tale limite, del beneficio della deduzione o detrazione, neppure ai sensi di altre disposizioni di legge". Per farla breve, il regime speciale di deduzione in argomento e quello previsto dall'articolo 100 del TUIR (per i soggetti IRES) costituiscono ipotesi alternative non cumulabili in nessun modo e la scelta per l'una o per l'altra vale per l'intero periodo di imposta.

Vale poi la pena di ricordare sin da qui (lo fa anche la Circolare 39) che, analogamente a quanto è previsto per le altre ipotesi di erogazioni liberali alle Onlus, la deducibilità è condizionata al fatto che l'erogazione sia effettuata tramite un sistema di pagamento che "certifichi" in qualche modo il versamento (dunque, tramite bonifico bancario, versamento su conto corrente postale, assegno, addebito su carte di credito/debito o tramite i sistemi di pagamento telematici sui circuiti bancomat e simili).

## 5. LE LIBERALITÀ IN NATURA

Per espressa previsione della norma possono costituire oggetto di erogazione liberale anche i beni in natura.

Per quanto riguarda tali beni per individuare i limiti più volte precisati (10% del reddito e 70.000 euro) si deve fare riferimento al c.d. *valore normale*. Si tratta, come già previsto per altri casi all'articolo 9 del TUIR, del *prezzo o corrispettivo medio* dedotto da listini o tariffari, ovvero – per beni



particolari – del valore di stima di un perito. Anche per i beni in natura dovrà in ogni caso essere rilasciata al donante una ricevuta analitica e dettagliata con l'indicazione dei valori attribuiti.

Per tali beni, in pratica, ai fini dell'osservanza dei limiti quantitativi previsti dalla norma, deve essere fatto riferimento al c.d. "valore normale", cioè al loro prezzo di listino o a quello normalmente praticato per beni analoghi. In sostanza, il valore normale del bene deve essere desumibile in modo oggettivo rispetto ai listini effettivamente in vigore sui mercati (varrà poi la pena conservare questi listini).

Per i beni "unici", o quelli che comunque non sono inseriti in circuiti commerciali presso i quali non si possono assumere "prezzi" oggettivi di riferimento (la Circolare cita il caso delle opere d'arte e dei gioielli ed io, più prosaicamente, per fare un esempio più concreto aggiungo il caso dei mobili vecchi), sarà necessario ricorrere alla stima di un perito esperto.

In questi casi – è un mio suggerimento – la perizia dovrà essere tenuta sia agli atti dell'ente che riceve la donazione che tra la documentazione fiscale del donante e, questo lo dice anche la Circolare 39, la ricevuta rilasciata dal donatario dovrà elencare analiticamente i beni e precisare uno per uno – o per multipli nel caso di beni identici – il loro valore.

## 6. LE MODALITÀ DI EROGAZIONE E GLI OBBLIGHI CONTABILI

L'abbiamo già anticipato, ma vale la pena di ribadirlo: anche per questa tipologia di erogazioni liberali, come avviene in generale, il versamento deve avvenire tramite una banca o un ufficio postale (anche utilizzando carte di credito/debito, bancomat o assegni).

L'ente ricevente le liberalità, a pena della perdita del diritto alla deducibilità per il donante, dovrà poi rispettare due *obblighi di natura contabile* e, cioè:

- tenere scritture contabili che rappresentino in modo completo rispetto a ciascun evento gestionale e analitico (cioè senza raggruppamenti) le operazioni poste in essere nel periodo di gestione;
- redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio un bilancio che rappresenti in modo adeguato la sua situazione patrimoniale, economica e finanziaria.

Su punto la Circolare "ricorda" che solo con la contabilità ordinaria si ha la certezza di rispettare i requisiti di completezza e analiticità prescritti, suggerendo così di fatto agli enti interessati di adottare tale regime. Anche per quanto riguarda il bilancio la Circolare *suggerisce* un modello composto da uno stato patrimoniale, un rendiconto gestionale e una relazione sulla gestione che – possibilmente in termini quali-quantitativi, aggiungiamo noi – assolve alla funzione esplicativa tipica della nota integrativa per il bilancio delle società commerciali.

In modo un po' ridondante la Circolare ricorda anche che restano

fermi gli ulteriori obblighi contabili previsti da altre disposizioni fiscali a carico delle Onlus e degli altri soggetti beneficiari delle erogazioni agevolate.

Sotto il profilo pratico, la Circolare 39 sul punto è precisa, il sistema informativo-contabile dell'ente interessato deve individuare con previsione ogni fatto gestionale, attraverso le necessarie informazioni quali: il numero d'ordine, la data, la natura dell'operazione, il valore, le modalità di versamento e i soggetti coinvolti.

Gli obblighi contabili appena precisati, continua la Circolare 39, non valgono per l'applicazione delle altre disposizioni intese ad agevolare le erogazioni liberali, quale ad esempio quella recata dall'articolo 15, comma 1, lettera i-bis) del TUIR (che, com'è noto e come abbiamo già ricordato, prevede una detrazione dall'imposta lorda di un importo pari al 19 per cento delle erogazioni liberali in denaro effettuate a favore delle Onlus per importo non superiore a 4 milioni di lire, cioè 2.065,83 euro).

Sotto il profilo pratico, dunque, tutti i soggetti ammessi all'agevolazione se ricevono anche solo una erogazione liberale sfruttando la "+ dai - versi" devono di fatto fare il bilancio e tenere contabilità ordinaria anche se, secondo le altre norme tributarie e quelle civili loro specificamente applicabili, avrebbero potuto adottare regimi contabili e di rendicontazione più semplici.

## 7. LE SANZIONI

Le sanzioni previste in caso di violazione del regime testé descritto sono particolarmente onerose. Chi esporrà in dichiarazione deduzioni operate in violazione dei presupposti di deducibilità (perché superiori all'importo massimo o perché erogate a soggetti privi dei necessari requisiti) si vedrà applicare una sanzione maggiorata del duecento per cento rispetto a quella ordinaria. Tale maggiorazione non sarà invece applicabile in caso di mancato rispetto da parte dell'ente ricevente degli obblighi contabili e di bilancio che abbiamo in precedenza precisato. Ma anche l'ente beneficiario ed i suoi amministratori non saranno esenti da conseguenze in caso di violazione dei presupposti di deducibilità: essi saranno infatti obbligati in solido con i soggetti erogatori per le maggiori imposte accertate e le sanzioni applicate. Detta ipotesi di solidarietà si applicherà in tutti i casi in cui l'ente beneficiario – in violazione del suo specifico regime – abbia dichiarato di possedere i caratteri solidaristici e sociali che costituiscono presupposto per l'agevolazione (per esempio utilizzando indebitamente l'acronimo Onlus) e ne sia invece privo.

## 8. ADEGUAMENTO DI NORME, NUOVE FONDAZIONI E ASSOCIAZIONI COSTITUITE PER OPERARE NEL SETTORE DEI BENI CULTURALI, TERMINI

La Circolare 39 si sofferma anche sulle modifiche apportate dalla legge 80 ai regimi di deducibilità già previsti dall'articolo 10 (per le persone fisiche) e dall'articolo 100 (per i soggetti IRES) del TUIR. Con la “+ dai - versi”, infatti, le liberalità a favore di enti universitari e di ricerca sono state inserite – senza limiti di importo – tra quelle deducibili sia per le persone fisiche che per i soggetti IRES.

In particolare, all'articolo 10, comma 1, è stata aggiunta la lettera *l-quater*) che tra le erogazioni liberali deducibili per le persone fisiche aggiunge quelle a favore di università, fondazioni universitarie e istituzioni universitarie pubbliche, enti di ricerca pubblici e enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'Istruzione, compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali.

All'articolo 100, comma 2, è stata invece sostituita la lettera c). La nuova formulazione della norma amplia l'ambito dei beneficiari delle liberalità prevedendo, per i soggetti titolari di reddito d'impresa, la deducibilità delle erogazioni a università, fondazioni universitarie e istituzioni universitarie pubbliche, enti di ricerca pubblici, fondazioni e associazioni regolarmente riconosciute aventi per oggetto lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica quali saranno individuate con DPCM da emanarsi (quest'ultima categoria non è elencata all'articolo 10), enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'istruzione compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché agli enti parco regionali e nazionali.

La Circolare ricorda, ancora, che “la + dai - versi” ha introdotto anche un regime agevolato per i trasferimenti a titolo gratuito a favore degli stessi enti (quelli elencati nell'articolo 10 del TUIR secondo la nuova formulazione di tale norma) prevedendo che gli atti relativi siano esenti da tasse ed imposte indirette – diverse dall'IVA – e dai diritti dovuti a qualunque titolo. Per tali atti è prevista anche una riduzione del novanta per cento degli onorari notarili.

La costituzione di fondazioni e associazioni riconosciute aventi ad oggetto la tutela, promozione e valorizzazione dei beni di interesse artistico storico e paesaggistico, inserite tra i soggetti destinatari dell'agevolazione solo in sede di conversione del decreto legge n. 35, potrebbe essere ipotesi che merita attenzione anche per le parrocchie. Tali enti, infatti, potranno essere “strumenti” molto interessanti e poco “burocratizzati” anche per la realizzazione di interventi di tutela del patrimonio culturale delle parrocchie e degli altri enti ecclesiastici. Mi riferisco, per esempio, all'ipotesi di coinvolgere in tali enti soggetti lucrativi particolarmente attenti alla tutela del territorio sia per ragioni di sensibilità sociale – le Banche

di Credito Cooperativo, per fare un esempio – che per finalità di marketing sociale oggi sempre più diffuse. Sul punto ricordo che nei sistemi saturi, come il nostro – caratterizzati da una forte indifferenziazione dei prodotti e dei servizi – le imprese, per differenziarsi, farsi riconoscere come “meritevoli” e non giocare tutta la competizione commerciale sul prezzo, tendono a privilegiare le componenti immateriali dell'offerta. In quest'ottica la partecipazione – fiscalmente agevolata perlopiù! – a progetti di tutela del patrimonio culturale di una città o di un quartiere può essere un'operazione di *marketing* sociale interessante per molti operatori economici.

Per quanto riguarda i termini, in linea generale le erogazioni liberali possono essere dedotte se effettuate dal 17 marzo 2005, data di entrata in vigore del decreto legge n. 35. Quelle a favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi ad oggetto la tutela, promozione e valorizzazione dei beni di interesse artistico storico e paesaggistico, ipotesi introdotta con la legge di conversione, potranno ovviamente essere dedotte solo dalla data di entrata in vigore di tale norma (e dunque solo se effettuate dal 15 maggio 2005). Per le erogazioni a favore di associazioni e fondazioni riconosciute che svolgono o promuovono attività di ricerca scientifica occorrerà invece attendere il DPCM che individuerà più precisamente tali enti.

## LE ONLUS

Il decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, che ha significativamente innovato il mondo del *non profit*, è stato emanato in attuazione alla legge di delega al Governo<sup>1</sup> avente ad oggetto la revisione della disciplina tributaria degli enti non commerciali e l'introduzione di una nuova figura fiscale destinata a riscuotere un notevole successo: le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus).

Nonostante l'elevato numero di enti che assumevano la qualifica di Onlus e anche se il legislatore aveva previsto che subito dopo la loro nascita (entro il mese di giugno 1998, per essere esatti) uno o più decreti ministeriali avrebbero dovuto occuparsi di aspetti essenziali per il loro corretto funzionamento e per garantire la trasparenza dei comportamenti, sono passati più di cinque anni prima che fosse emanato il *"Regolamento concernente le modalità di esercizio del controllo relativo alla sussistenza dei requisiti formali per l'uso della denominazione di Onlus"*<sup>2</sup>.

La necessità dei controlli a garanzia della corretta applicazione di un regime di indubbio vantaggio risulta estremamente rilevante in un ambito in cui è importante vigilare non solo per verificare l'adempimento delle norme fiscali, ma anche per tutelare la buona fede della collettività, sollecitata a sostenere con elargizioni questo particolare settore del *non profit*. A tale scopo rispondono una serie di provvedimenti, ultimo tra i quali, la Circolare 16 maggio 2005, n. 16<sup>3</sup>. Ne esaminiamo i contenuti riassumendo nel contempo le principali caratteristiche delle Onlus.

<sup>1</sup>Cf. art. 3, cc. 186-189, L. 662/1996.

<sup>2</sup>Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze datato 18 luglio 2003, n. 266 (ma pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale solo 2 mesi dopo, il 19 settembre).

<sup>3</sup>Oltre al D.M. 18.07.2003, n. 266, si veda anche la Circolare del Ministero delle Finanze 26.2.2003, 14 ed il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 29.12.2003.

## 1. I SOGGETTI

Le associazioni non riconosciute, le associazioni riconosciute, le fondazioni e i comitati operanti nel *non profit*, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, possono assumere, ai fini fiscali, per *diritto* o per *scelta*, la qualifica di organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), solo se svolgono le attività tassativamente indicate all'articolo 10 del decreto n. 460, esclusivamente con finalità di solidarietà sociale.

La normativa, oltre ad individuare gli enti che possono *scegliere* di qualificarsi Onlus, specifica quelli che invece lo sono *di diritto* e quelli che possono esserlo, ma solo *parzialmente*; infine stabilisce che alcuni soggetti *non possono mai esserlo*. Vediamo meglio.

### a) Onlus di diritto

Sono considerate in ogni caso Onlus:

- le organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266 iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano;
- le organizzazioni non governative (ONG) riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49;
- le cooperative sociali previste dalla legge 8 novembre 1991, n. 381, iscritte nell'apposito registro prefettizio o nei registri provinciali delle cooperative sociali;
- i consorzi che abbiano la base sociale formata al 100% da cooperative.

Pur applicandosi a questi enti la disciplina agevolativa delle Onlus, sono fatte salve le norme di maggior favore previste dalle leggi speciali che li regolano. Tali enti diventano automaticamente Onlus, senza che siano tenuti ad adeguare i propri statuti o atti costitutivi; sono inoltre esonerati dall'iscrizione nell'anagrafe unica delle Onlus istituita presso le Direzioni Regionali e Provinciali dell'Agenzia delle Entrate

### b) Onlus per scelta

Possono diventare Onlus:

- le associazioni riconosciute e non riconosciute;
- i comitati;
- le fondazioni;
- le società cooperative;
- gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, senza fini di lucro;

Devono iscriversi nell'anagrafe unica delle Onlus presso le Direzioni Regionali/Provinciali. Devono redigere o adeguare l'atto costitutivo o lo statuto nella forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata, in accordo con le previsioni dell'articolo 10 del decreto 460.

### c) Onlus parziali

Possono essere tali:

- gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese;
- le associazioni di promozione sociale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno.

Devono iscriversi nell'anagrafe unica delle Onlus presso le Direzioni Regionali/Provinciali. Le associazioni di promozione sociale devono redigere o adeguare l'atto costitutivo o lo statuto nella forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata, in accordo con le previsioni dell'articolo 10 del decreto 460. Gli enti ecclesiastici devono predisporre un regolamento, solo per le attività Onlus, nella forma della scrittura privata registrata, che recepisca le previsioni dell'articolo 10 del decreto 460.

### d) Non possono essere Onlus

Alcuni soggetti, invece, non possono in alcun modo essere (né divenire) Onlus. Essi sono:

- gli enti pubblici;
- le società commerciali, diverse da quelle cooperative;
- le fondazioni bancarie;
- i partiti e i movimenti politici;
- le organizzazioni sindacali;
- le associazioni di datori di lavoro;
- le associazioni di categoria;
- gli enti non residenti in Italia.

## 2. LE ATTIVITÀ DELLE ONLUS

Le Onlus possono operare, per l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale, solo nei settori tassativamente individuati dalla legge all'articolo 10 del decreto legislativo 460, che elenca le attività istituzionali. Oltre alle attività istituzionali vi possono essere anche attività connesse, in quanto derivanti da una operatività analoga o accessoria a quella istituzionale. Esaminiamo qui di seguito i due diversi tipi di attività.

### a) Attività istituzionali

Le attività istituzionali a loro volta si dividono in: 1) attività nelle quali è insita la solidarietà sociale; 2) attività per le quali la solidarietà sociale si desume dalle condizioni dei beneficiari.

Gli enti che svolgono attività per le quali si considerano connaturali

le finalità di solidarietà sociale (appartenenti al primo gruppo), sono Onlus a prescindere dalla verifica delle condizioni di svantaggio dei destinatari, in quanto in esse è insito il fine solidaristico; si pensi, infatti, all'assistenza sociale e socio-sanitaria o alla beneficenza dove la condizione di svantaggio dei destinatari è presupposto essenziale per l'attività stessa.

Gli enti che svolgono attività per le quali le finalità di solidarietà sociale sono da correlare alle condizioni di svantaggio dei destinatari (ricompresse nel secondo gruppo), si considerano Onlus solo se operano esclusivamente nei confronti dei seguenti soggetti:

- soggetti svantaggiati a causa di condizioni fisiche, psichiche, economiche o familiari (disabili fisici e psichici affetti da malattie comportanti menomazioni non temporanee, tossicodipendenti, alcolisti, indigenti, anziani non autosufficienti in condizioni di disagio economico, minori abbandonati, orfani o in situazioni di disadattamento o devianza, profughi, immigrati non abienti);
- componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari. Pertanto le attività non devono essere a beneficio degli associati o di coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, a meno che non siano a loro volta svantaggiati.

Fatte queste precisazioni, riassumiamo le attività istituzionali delle Onlus qui di seguito, suddividendole nei due sottogruppi sopra identificati. Per ogni gruppo di attività, viene indicato anche il numero di settore, come risulta nell'elencazione dell'articolo 10 del decreto, da riportare nel modello di richiesta di iscrizione all'anagrafe delle Onlus.

#### ➤ **Attività per le quali è insita la solidarietà sociale**

- Assistenza sociale e socio-sanitaria (settore 1);
- beneficenza (settore 3);
- tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1° giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409 (norme ora sostituite dal D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42) (settore 7);
- tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi (settore 8);
- ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidate ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, negli ambiti e secondo modalità definite con D.P.R. 14 giugno 2003 (settore 11);
- promozione della cultura e dell'arte, limitatamente agli enti destinatari di apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato. È necessario che tali apporti siano stati ricevuti in ciascuno dei due periodi antecedenti a quello in cui avviene l'acquisto della qualifica di Onlus – come indicato con Circolare n. 63 del 1 agosto 2002 (settore 9).

#### ➤ **Attività per le quali solidarietà sociale è da correlare ai beneficiari**

- Assistenza sanitaria (settore 2).
- istruzione (settore 4);
- formazione (settore 5);
- sport dilettantistico (settore 6);
- promozione della cultura e dell'arte, senza apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato (settore 9);
- tutela dei diritti civili (settore 10).

#### b) **Attività connesse**

In aggiunta a quelle istituzionali le Onlus possono svolgere solo le attività connesse, che possono essere:

- a) analoghe a quelle istituzionali; nel caso di enti che operano in settori di attività per le quali la solidarietà sociale è da correlare ai beneficiari, le attività connesse possono essere rivolte anche a persone non svantaggiate;
- b) accessorie per natura a quelle istituzionali; da svolgere esclusivamente all'interno dell'organizzazione per il perseguimento delle proprie finalità solidaristiche, quali ad esempio: la vendita di pubblicazioni o di magliette pubblicitarie ed altri oggetti di modico valore.

Le attività connesse non possono costituire un'autonoma attività ma devono svolgersi nell'ambito dell'attività istituzionale, in quanto servono a raccogliere i fondi necessari a finanziare le attività principali. Con riferimento a ciascuna annualità, non devono essere prevalenti rispetto all'attività istituzionale, e i proventi dell'attività non devono superare il 66% delle spese complessive.

### 3. **QUALIFICAZIONE DI UN ENTE COME ONLUS**

L'elemento caratteristico che consente di individuare e differenziare dagli altri un ente e qualificarlo come Onlus, con il diritto di usufruire delle ampie agevolazioni fiscali previste dalla normativa, è il *perseguimento di finalità altruistiche e solidaristiche* con attività di interesse collettivo di cui beneficino, come detto, aderenti e terzi. Pertanto, perché un ente (sia esso un'associazione, comitato, fondazione, società cooperativa o qualsiasi altro ente privato, con o senza personalità giuridica) possa essere definito come Onlus, è necessario che:

- svolga la sua attività in determinati settori;
- non svolga attività diverse da quelle prima indicate, ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;
- persegua esclusivamente finalità di solidarietà sociale. Quest'ultima è

definita dal fatto che la cessione di beni o la prestazione di servizi operata dalla Onlus sia diretta ad arrecare benefici a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, ovvero a favore di componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

L'altro elemento caratterizzante è quello dell'assenza dello scopo di lucro. Trattandosi di attività che possono produrre un vantaggio economico per l'ente, l'assenza di lucro deve discendere da:

- divieto di distribuire utili e avanzi di gestione, anche in modo indiretto;
- obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;
- obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre Onlus o a fini di pubblica utilità.

Per la verifica della osservanza di tali obblighi e divieti, le Onlus sono tenute a redigere il bilancio o il rendiconto annuale. Il legislatore, per evitare che il divieto di distribuzione di utili possa essere aggirato, ritiene alcune operazioni economiche che non rispondono a determinati limiti come distribuzione indiretta di utili, come, ad esempio, l'acquisto di beni e servizi a prezzi superiori al loro valore di mercato (per l'elenco completo delle fattispecie cf art. 10, c. 6).

#### 4. ISCRIZIONE ALL'ANAGRAFE DELLE ONLUS

Ripercorriamo le procedure che ad oggi le organizzazioni devono seguire ai fini dell'ottenimento della qualifica di Onlus e dei conseguenti benefici fiscali.

##### a) Il controllo formale

Con il D.M. 18 luglio 2003, n. 266, è stato stabilito che l'iscrizione all'anagrafe unica delle Onlus avviene a seguito di apposita comunicazione degli interessati alle Direzioni regionali dell'agenzia delle entrate, previo controllo della esistenza dei requisiti richiesti dal D.Lgs. n. 460/1997

Per effetto della sua iscrizione, pertanto, la Onlus acquisisce il diritto alle agevolazioni fiscali: se la comunicazione viene effettuata entro il termine di trenta giorni dalla costituzione, gli effetti dell'iscrizione retroagiscono alla data di costituzione.

Il primo passo da compiere consiste nella presentazione alla Direzione regionale delle entrate competente per territorio in ragione del domicilio fiscale dell'interessato, di una apposita comunicazione da redigere sul modello approvato con decreto del Ministro delle finanze 19 gennaio 1998.

A detta comunicazione, ai fini del controllo formale preventivo, deve essere allegata una dichiarazione sostitutiva, resa e sottoscritta dal legale

rappresentante della Onlus, nella quale devono essere attestate le attività svolte e il possesso dei requisiti necessari a configurarsi come Onlus, richiesti dall'articolo 10 del decreto n. 460/1997. L'autenticità della sottoscrizione della dichiarazione sostitutiva può essere garantita anche soltanto allegando la fotocopia del documento di identità del sottoscrittore (secondo le modalità previste dall'art. 38 del D.P.R. 445 del 2000)

La dichiarazione sostitutiva deve essere redatta sulla base del modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 dicembre 2003. Si può prelevare gratuitamente il modello di dichiarazione sostitutiva dai siti Internet del Ministero dell'economia e delle Finanze e dell'Agenzia delle entrate<sup>4</sup> ovvero può essere utilizzata la riproduzione in fotocopia del modello pubblicato in G. U. Serie Generale, n. 2 del 3 gennaio 2004.

La presentazione del modello di comunicazione e della dichiarazione sostitutiva può avvenire per posta, in plico senza busta, raccomandato con avviso di ricevimento, ovvero con consegna diretta, in duplice esemplare, alla Direzione regionale competente che ne restituisce uno timbrato e datato per ricevuta.

In alternativa alla dichiarazione sostitutiva, si può spedire o consegnare copia dello statuto o dell'atto costitutivo.

Una volta ricevuta la comunicazione con gli allegati sopra indicati, la Direzione regionale competente provvede al controllo formale che consiste nella verifica:

- della regolarità della compilazione del modello di comunicazione;
- della presenza degli allegati alla comunicazione: statuto o atto costitutivo ovvero dichiarazione sostitutiva;
- dell'esistenza, in ragione della dichiarazione sostitutiva o dello statuto o dell'atto costitutivo, dei requisiti formali richiesti dall'articolo 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997, per l'iscrizione del soggetto all'anagrafe delle Onlus.

L'esito del controllo deve essere comunicato all'ente interessato con provvedimento motivato entro il termine di quaranta giorni dal ricevimento della documentazione. La mancata iscrizione deve essere necessariamente comunicata. Qualora la Direzione regionale non provveda all'invio delle comunicazioni di cui sopra nei termini previsti, l'ente interessato si intende iscritto all'anagrafe delle Onlus.

Qualora l'ufficio della Direzione regionale chieda di fornire chiarimenti in ordine alla rispondenza ai presupposti di legge dei dati comunicati, l'organizzazione interessata dispone di trenta giorni per fornire la risposta al questionario, e la Direzione regionale, a sua volta, comunica l'esito del controllo entro i venti giorni successivi alla scadenza del predetto termine.

La dichiarazione sostitutiva (oppure la copia dello statuto o atto costitutivo) deve essere presentata anche dalle organizzazioni già iscritte nel-

<sup>4</sup>Rispettivamente: "www.finanze.it" e "www.agenziaentrate.it".

*l'anagrafe unica delle Onlus* prima dell'emanazione del decreto n. 266/2003. Per la verità, questi soggetti avrebbero dovuto presentare questa documentazione entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto n. 266, quindi entro il 3 novembre 2003. Nel caso in cui non l'abbiano fatto, le direzioni regionali sono tenute a richiedere l'adempimento di questo obbligo con lettera raccomandata con avviso di ricevimento. In caso di inottemperanza alla richiesta entro trenta giorni dal ricevimento delle stessa, la direzione regionale notifica ai soggetti interessati un provvedimento motivato di cancellazione comportante decadenza dalle agevolazioni fiscali, adottato previo parere dell'Agenzia per le Onlus.

Le *Onlus di diritto* sono esonerate dalla presentazione, oltre che dal modello di comunicazione, anche da quella del modello di dichiarazione sostitutiva.

A seguito della notifica dell'esito sfavorevole del controllo formale preventivo, l'ente può adeguarsi tempestivamente alle norme del D.Lgs. n. 460 del 1997 e inviare una nuova comunicazione, completa della documentazione richiesta, che potrà portare all'iscrizione in caso di esito favorevole del nuovo controllo preliminare.

## **b) Il controllo sostanziale**

I controlli sostanziali possono essere sempre attivati dall'Agenzia delle entrate, sia quando i controlli formali sopra descritti evidenzino casi meritevoli di successivo approfondimento delle indagini, sia quando sorgano fondati dubbi circa l'effettiva sussistenza dei requisiti richiesti per l'uso della denominazione Onlus e per l'accesso al regime agevolato.

I controlli sostanziali, consistenti in accessi brevi o vere e proprie verifiche, vengono effettuati dagli Uffici locali e sono indirizzati all'accertamento delle attività concretamente svolte dagli enti, per riscontrare la sussistenza dei requisiti richiesti dalla normativa.

## **c) Cancellazione dall'anagrafe delle Onlus**

A seguito del controllo sostanziale che accerta la mancanza, fin dall'origine, dei requisiti necessari o il venir meno degli stessi durante la vita dell'ente, la Direzione regionale competente emette un provvedimento motivato di cancellazione dall'anagrafe delle Onlus, che viene notificato all'interessato.

Prima di emettere il provvedimento, la Direzione regionale deve acquisire il parere obbligatorio ma non vincolante dell'Agenzia per le Onlus. Detto parere viene richiesto, secondo quanto disposto dalla circolare 22/E del 16 maggio 2005, anche a seguito di semplice controllo formale che evidenzi la mancanza dei requisiti necessari.

La mancata acquisizione del parere obbligatorio comporta l'illegittimità, e quindi l'annullabilità, del provvedimento di cancellazione.

Gli effetti della cancellazione dall'anagrafe delle Onlus consistono nella *decadenza da tutte le agevolazioni fiscali*:

- se è stata accertata la mancanza, sin dal momento dell'iscrizione di uno o più dei requisiti necessari, la decadenza ha effetto dal momento dell'iscrizione e riguarda le agevolazioni fruitive dal momento dell'iscrizione;
- se i requisiti, invece, sono venuti meno in un momento successivo, è da quel momento che l'ente decade dai benefici fiscali.

Il provvedimento di cancellazione dall'anagrafe delle Onlus è impugnabile davanti alle competenti Commissioni Tributarie, secondo quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate prima con la C.M. 26.2.2003, n. 14/E ed ora con la C.M. 16.5.2005, n. 22/E, anche se un orientamento diverso ritiene che siano i TAR ad essere competenti a giudicare sui ricorsi contro i provvedimenti di cancellazione.

La tesi dell'Amministrazione finanziaria si fonda sulla considerazione che il rifiuto dell'iscrizione o la cancellazione comportino semplicemente il diniego o la revoca delle agevolazioni fiscali, come tali impugnabili ai sensi dell'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. Anche senza l'iscrizione, infatti, il soggetto esiste e può operare secondo le norme del codice civile, senza usufruire di agevolazioni fiscali. Inoltre, sempre secondo l'Amministrazione, se non è stato impugnato il provvedimento con il quale la Direzione regionale ha negato o revocato l'iscrizione, non è impugnabile, se non per vizi suoi propri, diversi dal diritto alle agevolazioni, il susseguente atto dell'Ufficio locale con il quale vengono recuperate le imposte non versate in ragione delle agevolazioni.

## **5. LE AGEVOLAZIONI FISCALI A FAVORE DELLE ONLUS**

La normativa prevede un insieme consistente di agevolazioni fiscali a favore delle Onlus, soprattutto nel campo delle imposte dirette e, per le imposte indirette, principalmente con riferimento ai trasferimenti immobiliari.

### **a) Imposte dirette**

Ai fini dell'imposta sul reddito, sono agevolati i proventi derivanti dalle attività svolte in attuazione degli scopi istituzionali "*nel perseguimento esclusivo di finalità di solidarietà sociale*", in quanto lo svolgimento di queste attività non costituisce esercizio di attività commerciali (salvo il caso di Onlus costituite nella forma di società cooperativa<sup>5</sup>).

Inoltre, i proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse a quelle istituzionali non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

<sup>5</sup>Cf art. 150, c.1.

Inoltre non concorrono alla formazione del reddito delle Onlus:

- i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento, convenzionato o in regime di accreditamento, di attività aventi finalità sociali, esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

## b) Erogazioni liberali

Per i soggetti che compiono a favore delle Onlus erogazioni gratuite è previsto un regime fiscale di favore:

- *detraibilità* (con l'aliquota del 19%) dall'*IRPEF* delle erogazioni liberali per un importo non superiore a 2.065,83 euro;
- *deducibilità dal reddito d'impresa* delle erogazioni liberali fino ad un massimo di 2.065,83 euro o al 2% del reddito d'impresa dichiarato;

Particolarmente agevolate sono anche le erogazioni gratuite in natura effettuate dalle imprese, consistenti sia in cessioni di beni, sia nell'impiego di propri lavoratori, assunti a tempo indeterminato, per prestazioni di servizi erogati in favore delle Onlus.

In quest'ultimo caso, ad esempio, è riconosciuta l'ulteriore deducibilità dal reddito d'impresa, in qualità di oneri di utilità sociale, delle spese sostenute, nel limite del 5 per mille dell'ammontare complessivo delle spese sostenute dall'azienda per prestazioni di lavoro dipendente, come risultano dalla dichiarazione dei redditi.

A partire dal 2005, in alternativa alle altre forme di deducibilità, è prevista la possibilità di dedurre le erogazioni liberali fino al 10% del reddito complessivo dichiarato (fino a un massimo di 70.000 euro)<sup>5</sup>. Sono previste pesanti sanzioni per deduzioni indebite. Inoltre, se la deduzione è indebita perché è stata riscontrata in capo all'ente beneficiario dell'erogazione la mancanza dei requisiti solidaristici e sociali dichiarati, lo stesso ente beneficiario e i suoi amministratori sono obbligati in solido con il soggetto che ha operato la deduzione per le maggiori imposte dovute e le relative sanzioni (cf art. 14, D.L. 35/2005 conv. L. 80/2005).

## c) IVA

Le Onlus, limitatamente alle operazioni riconducibili alle attività istituzionali, non sono soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale.

Non sono rilevanti ai fini IVA, inoltre, le prestazioni pubblicitarie volte alla promozione delle attività istituzionali delle Onlus.

Sono altresì esenti dall'IVA determinate prestazioni quali:

- prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli equipaggiati;
- prestazioni di ricovero e cura, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto;
- prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere;
- prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore di persone svantaggiate.

Sono anche previste agevolazioni ai fini Iva per alcune tipologie di cessioni di beni (ad esempio cessioni gratuite), effettuate in favore delle Onlus.

## d) Altre imposte

Ulteriori agevolazioni sono previste per le imposte c.d. minori, quali:

- *imposta di bollo*. Sono esenti dal tributo atti, documenti, istanze, contratti, ecc. posti in essere o richiesti da Onlus. L'agevolazione, pertanto, riguarda le Onlus sia come enti destinatari degli atti che come soggetti che li pongono in essere;
- *tassa sulle concessioni governative*. Gli atti e i provvedimenti concernenti le Onlus sono esenti dalle tasse sulle concessioni governative.
- *imposta di registro*. L'imposta di registro è dovuta in misura fissa per i trasferimenti a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento nei confronti delle Onlus, qualora ricorrano determinate condizioni;
- *tributi locali*. E' attribuito ai comuni, alle province ed alle regioni il potere di deliberare in favore delle Onlus riduzioni od esenzioni dal pagamento dei tributi di loro pertinenza;
- *imposta sugli spettacoli*<sup>7</sup>. Non è dovuta per le attività di spettacolo svolte occasionalmente dalle Onlus, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. L'esenzione spetta a condizione che, prima dell'inizio di ciascuna manifestazione, sia data comunicazione dell'attività all'ufficio accertatore territorialmente competente.

<sup>5</sup>Si veda, in questo stesso numero, l'articolo *Nuove e generose norme regolano (alcune) liberalità agli enti non profit*.

<sup>7</sup>Ora imposta sugli intrattenimenti.



## LE NOVITÀ DAL COLLEGATO FISCALE ALLA FINANZIARIA 2006

Mentre, come d'abitudine, gli ultimi giorni dell'anno vedono il Parlamento impegnato nei passaggi finali necessari a licenziare la legge finanziaria per l'anno successivo, all'inizio del mese di dicembre è stato convertito in legge il decreto legge rubricato "*Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria*", meglio noto come "collegato fiscale alla manovra 2006"<sup>1</sup>. Si tratta, infatti, del decreto legge che tradizionalmente accompagna la legge finanziaria. Il collegato di quest'anno, però, ha avuto un *iter* particolarmente accidentato; basti pensare che la legge di conversione (che per sé dovrebbe essere composta di un unico articolo che dichiara convertito in legge il decreto) ha "arricchito" il decreto legge originario al punto da occupare circa 60 pagine della Gazzetta Ufficiale!

Il motivo di tanta "abbondanza" è presto detto: in questo provvedimento sono confluiti altri due decreti legge: il 163 del 17 agosto e il 211 del 17 ottobre (contenente la "manovra-bis" per il 2005), entrambi decaduti per non aver ottenuto la conversione in legge; infine è stata inserita nel decreto 203 anche la cosiddetta "manovra-tris" (sempre sul 2005) nel frattempo dimostratasi necessaria alla luce delle analisi sull'andamento della finanza pubblica. In conclusione il decreto legge 203 è composto dal "collegato fiscale" per il 2006, da due correzioni sul 2005, e dalla "riesumazione" di un decreto legge fiscale decaduto.

Tra tanto materiale segnaliamo alcune delle disposizioni che possono interessare gli enti non commerciali<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>D.L. 3 ottobre 2005, n. 203, conv. L. 2 dicembre 2005, n. 248, pubblicato sulla G.U. del 2 dicembre 2005, n. 281.

<sup>2</sup>La disposizione relativa all'interpretazione autentica dell'esenzione dall'ICI, pure contenuta in questo decreto legge, è commentata in un autonomo intervento in questo stesso numero dal titolo *La conferma dell'esenzione ICI per alcuni immobili ad uso sociale*.

## 1. INCENTIVI AI COMUNI PER LA PARTECIPAZIONE NELLA LOTTA ALL'EVASIONE

L'articolo 1, sostanzialmente innovato dalla legge di conversione, mira, nell'ambito del potenziamento dell'azione di contrasto all'evasione fiscale e *"in attuazione dei principi di economicità, efficienza e collaborazione amministrativa"*, ad incoraggiare il possibile ruolo dei comuni nella lotta all'evasione fiscale<sup>3</sup>. Allo scopo di "invogliare" i comuni a spendere tempo e risorse in questa attività la norma prevede che *"la partecipazione dei comuni all'accertamento fiscale è incentivata mediante il riconoscimento di una quota pari al 30 per cento delle maggiori somme relative a tributi statali riscosse a titolo definitivo, a seguito dell'intervento del comune che abbia contribuito all'accertamento stesso"*. In tal modo i comuni avranno un interesse diretto a individuare aree di evasione dal momento che il 30% delle imposte che il fisco conseguirà in conseguenza della loro attività di accertamento affluirà nelle casse comunali e non in quelle dello Stato. Per il momento, però, la nuova disposizione rappresenta soltanto l'espressione di un intento visto che i contenuti della collaborazione verranno forniti da un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate che dovrà stabilirne gli elementi sostanziali, come le modalità tecniche di acquisizione dei dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate (accesso alle banche dati e alle dichiarazioni dei redditi) e le regole per la concreta partecipazione dei comuni all'accertamento. Lo stesso provvedimento, inoltre, dovrà individuare le ulteriori materie nelle quali i comuni potranno effettuare gli accertamenti. La legge di conversione, risolvendo il dubbio sorto rispetto al testo del decreto, ha esplicitamente previsto la possibilità che la partecipazione dei comuni sia resa anche attraverso società ed enti partecipati dai comuni e comunque da essi incaricati per le attività di supporto ai controlli fiscali sui tributi comunali (società che i contribuenti hanno già visto all'opera soprattutto in riferimento agli accertamenti dell'ICI).

E' presumibile, anche tenendo conto delle capacità tecnico-organizzative dei comuni, che il principale ambito di attenzione sarà quello immobiliare, ambito nel quale il comune è già stato attrezzato ad operare dalla finanziaria dello scorso anno<sup>4</sup> e in relazione al quale ha anche degli interessi erariali "esclusivi" che rendono l'azione di accertamento più produttiva (si pensi all'ICI, alla tassa rifiuti, alla tassa occupazione suolo pubblico).

<sup>3</sup>In teoria la possibilità di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e amministrazioni comunali è prevista da oltre trent'anni; il D.P.R. 600/1973 afferma infatti che *"i comuni partecipano all'accertamento dei redditi delle persone fisiche secondo le disposizioni del presente articolo e di quello successivo"* (art. 44). Si tratta di una previsione che non avuto grandi applicazioni e che ora la nuova norma intende rilanciare.

<sup>4</sup>La L. 311/2004, infatti, ai cc. 335-339 dell'art. 1, prevede una serie di norme per la rettifica dei classamenti e il controllo delle risultanze catastali da parte dei comuni. Si veda, al riguardo, l'articolo pubblicato su questo stesso numero *L'Agenzia del Territorio ritorna sul riclassamento degli immobili*.

## 2. LIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE

Con l'intento di migliorare l'efficienza dell'attività di riscossione e, contemporaneamente, nel tentativo di "incoraggiare" i contribuenti meno solerti a rispettare gli obblighi di versamento delle imposte, l'articolo 2, al comma 10, modifica le norme in materia di liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti e delle ritenute operate in qualità di sostituto d'imposta. La nuova norma, modificando l'articolo 36-bis del D.P.R. 600 del 1973, concede agli Uffici finanziari la facoltà di controllare, anche prima della presentazione della dichiarazione, la tempestiva effettuazione dei versamenti dovuti a titolo di acconto e di saldo.

La norma fa riferimento solo alla tempestività dei versamenti, circostanza che limita l'ambito operativo degli Uffici, i quali non potranno soffermarsi sulla congruità del versamento. Inoltre la nuova facoltà concessa all'Amministrazione finanziaria che le consente di anticipare i tempi di verifica non dovrebbe essere destinata ad essere applicata su larga scala dal momento che è subordinata alla sussistenza di un fondato "*pericolo per la riscossione*". Vale la pena sottolineare che i contribuenti destinatari del controllo in argomento perderebbero la facoltà di ricorrere al ravvedimento operoso per porre rimedio alla tardività del versamento; la legge, infatti, preclude l'utilizzo di questo strumento laddove sia stato avviato qualsiasi controllo del quale il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

Una modifica del tutto analoga a quella apportata all'articolo 36-bis è disposta in riferimento all'articolo 54-bis del D.P.R. 633 del 1972 in relazione all'IVA<sup>5</sup>.

## 3. MODIFICHE ALL'OBBLIGO DI INDICAZIONE DEL CODICE FISCALE

Restando nell'ambito degli strumenti che mirano a consentire all'Amministrazione finanziaria di intensificare i controlli fiscali, i commi 14, 14-bis e 14-ter dell'articolo 2, si occupano dell'obbligo di indicare il numero di codice fiscale in atti e documenti che possono risultare significativi nella lotta all'evasione.

Il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605, contenente "*Disposizioni relative all'anagrafe tributaria e al codice fiscale dei contribuenti*" viene pertanto modificato con aggiunte, implementazioni, ma anche soppressioni.

Tra le aggiunte segnaliamo l'obbligo dell'utilizzo del codice fiscale nelle operazioni di immatricolazione e reimmatricolazione di autoveicoli, motoveicoli e rimorchi.

Sul versante del potenziamento di norme preesistenti va ricordato l'ambito finanziario: con decorrenza 1° gennaio 2006 la norma introdotta

<sup>5</sup>Cf art. 2, c. 1, D.L. 203/2005.

dalla finanziaria dello scorso anno<sup>6</sup> relativa all'acquisizione del codice fiscale di chiunque effettui operazioni con operatori dei settori creditizio e finanziario dovrà riguardare ogni soggetto che intrattiene, sia per proprio conto sia per conto di terzi, qualsiasi operazione di natura finanziaria, con la sola eccezione delle operazioni effettuate mediante versamento in conto corrente postale per un importo unitario inferiore a 1.500 euro. I dati acquisiti saranno utilizzabili, da parte dell'Amministrazione finanziaria, nell'ambito dell'esercizio dei poteri di indagine bancaria attraverso l'esclusivo canale telematico appositamente previsto dalla scorsa finanziaria<sup>7</sup>. Tali poteri includeranno la possibilità di richiedere agli operatori creditizi e finanziari dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto o operazione effettuata, compresi i servizi prestati, nonché alle garanzie prestate da terzi.

E' invece stato soppresso l'obbligo, introdotto lo scorso anno dalla legge 311, di indicare il codice fiscale del soggetto dichiarante e quello degli esecutori e dei progettisti dell'opera nella documentazione presentata al comune riguardante lavori edili; l'obbligo riguardava le d.i.a., i permessi di costruire e qualunque altro provvedimento di assenso in materia di attività edilizia, indipendentemente dalla sua denominazione.

#### 4. ARRIVANO LE SANZIONI PER IL REA

Il primo comma dell'articolo 1-bis contiene una delega al governo perché siano adeguati i regolamenti istitutivi del registro delle imprese e del REA (Repertorio Economico Amministrativo). Prima di commentare la norma, ci sembra utile ricordare brevemente cos'è il REA e quando gli enti non commerciali ne sono interessati.

Gli enti non commerciali, comprese le parrocchie e gli altri enti ecclesiastici, che svolgono attività commerciali in maniera non occasionale, oltre all'obbligo di richiedere un numero di partita IVA in aggiunta al numero di codice fiscale già posseduto e a quello di rispettare gli adempimenti contabili e fiscali, devono anche provvedere all'iscrizione al Repertorio Economico Amministrativo (R.E.A.), tenuto presso le Camere di Commercio. Il R.E.A. è stato istituito, unitamente al Registro delle imprese, dal D.P.R. 7 dicembre 1995, n. 581. I modelli da utilizzare per le comunicazioni di iscrizione, modifica e cancellazione da rendere alla Camera di Commercio sono quelli approvati con decreto del Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato del D.M. 7 agosto 1998.<sup>8</sup>

Gli enti non commerciali che svolgono attività commerciali (per

esempio, gestione di un bar, attività di scuola materna, gestione di un cinema,...) normalmente sono tenuti alla sola iscrizione al R.E.A. e non anche a quella al Registro delle imprese (che riguarda le società, consorzi, enti pubblici economici, ecc.), a meno che l'attività commerciale non sia esercitata in maniera esclusiva o principale<sup>9</sup>. La precisazione è contenuta nella Circolare del Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato del 27 ottobre 1998, n. 3450/C che contiene le istruzioni alla compilazione della modulistica; in relazione al modello previsto per la denuncia al R.E.A. le istruzioni chiariscono che *"il modello consente la denuncia al Repertorio Economico Amministrativo (R.E.A.) dei soggetti tenuti a tale obbligo per i quali non sussistono i presupposti per l'iscrizione nel registro delle imprese. Tali soggetti sono: a) le associazioni, le fondazioni, i comitati e gli altri enti non societari, che pur esercitando un'attività economica commerciale e/o agricola, non abbiano tuttavia per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'impresa (art. 9.1, lett. a del D.P.R. 581/95 e circolare MICA 9.1.1997, n. 3407)"*.

Con le lettere c), d) ed e) del primo comma, l'articolo 1-bis, introdotto dalla legge di conversione al decreto, stabilisce che il nuovo regolamento dovrà: individuare gli elementi informativi su soggetti atti e fatti che devono essere riportati nel REA; prevedere i casi di iscrizione e cancellazione d'ufficio, anche al fine di evitare duplicazioni di adempimenti a carico dei contribuenti. Dovrà inoltre prevedere il rilascio, anche per corrispondenza e per via telematica, a chiunque ne faccia richiesta, di certificati e visure, nonché di copia di ogni atto per il quale siano previsti l'iscrizione o il deposito nel Repertorio.

Infine, ma è probabilmente la novità che va maggiormente evidenziata, il regolamento dovrà prevedere *"la disciplina delle sanzioni amministrative, comprese tra un ammontare minimo di euro 50 ed un ammontare massimo di euro 500, per il ritardo o l'omissione della presentazione delle domande di iscrizione al REA"*.

Dal momento che la normativa ancora in vigore non prevede sanzioni per l'iscrizione tardiva<sup>10</sup> è certamente consigliabile verificare la propria situazione e regolarizzarla prima dell'emanazione del nuovo regolamento.

<sup>6</sup>L. 311/2004.

<sup>7</sup>L'attivazione del meccanismo è stato differito al 1° gennaio 2006 (cf Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 1° luglio 2005).

<sup>8</sup>Aggiornati e semplificati rispetto a quelli inizialmente approvati con D.M. 7 febbraio 1996, in uso fino al 1° novembre 1998.

<sup>9</sup>Ricordiamo che le parrocchie e gli altri enti ecclesiastici, le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni bandistiche, i cori amatoriali, le filodrammatiche, di musica e danza popolare senza fine di lucro che svolgono attività commerciali dovranno iscriversi solo al REA e mai al registro delle imprese in quanto si tratta di enti che non perdono mai la qualifica di enti non commerciali, indipendentemente dall'entità delle attività commerciali esercitate (cf TUIR, art. 149, c. 4 e art. 2, c. 31, L. 350/2004).

<sup>10</sup>Il termine per l'iscrizione al REA è fissato in 30 giorni dall'inizio dell'attività o dal verificarsi delle modifiche per le quali si è tenuti alla comunicazione di variazione dati (es. cambio del legale rappresentante dell'ente già iscritto).

## 5. IMMOBILI IN AFFITTO: PER GLI ENTI NON COMMERCIALI LA TASSAZIONE DIVENTA PIÙ ONEROSA

I mezzi di informazione (specializzati e non) hanno a lungo sostenuto in maniera (quasi) unanime che il decreto legge 203 reca norme di favore per gli enti non commerciali. Il riferimento è, ovviamente, alla norma di interpretazione autentica dell'esenzione ICI per gli immobili nei quali gli stessi svolgono una serie di attività socialmente rilevanti. Come illustriamo in questo stesso numero la norma è importante perché, chiarisce definitivamente la portata dell'agevolazione scongiurando il rischio di dover difendere in giudizio il diritto all'esenzione ma, dal momento che si tratta di un'agevolazione già esistente, nessun nuovo vantaggio viene "regalato" da questa norma agli enti non commerciali dal collegato fiscale.

Quello che (quasi) nessuno ha invece evidenziato è il reale e significativo aggravio di imposte dirette (IRES) che, per effetto dell'articolo 7, commi 1 e 2, deriverà agli enti non commerciali che cedono in locazione, non importa se abitativa o ad uso diverso, il proprio patrimonio immobiliare.

Per comprendere in cosa consiste la modifica ricordiamo brevemente come, fino ad ora, veniva calcolata la base imponibile. Analogamente a quanto previsto per le persone fisiche e per i fabbricati appartenenti alle imprese diversi dai beni merce e dagli immobili strumentali, il reddito tassabile dei fabbricati ceduti in affitto dagli enti non commerciali era costituito dal canone annuo ridotto forfetariamente del 15% (oppure del 25% per gli immobili siti in Venezia, Murano e Burano). La nuova norma prevede invece che il canone di locazione possa essere ridotto *"fino a un massimo del 15% del canone medesimo, dell'importo delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione degli interventi di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 3 del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380"*.

In pratica la modifica consiste nella eliminazione dell'abbattimento forfetario, sostituito da una riduzione che non può essere superiore al 15% (anche per Venezia, Murano e Burano) ma che è subordinata a 3 circostanze:

- che sull'immobile siano stati effettuati lavori di manutenzione ordinaria come definiti dal D.P.R. 380/2001 (opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie a integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici);
- che tali lavori siano regolarmente documentati;
- che il loro costo sia rimasto a carico dell'ente proprietario.

L'insieme delle condizioni richieste dal legislatore – che prevedono la deducibilità delle spese di manutenzione solo se documentate, e ne

restringono la portata alle sole spese di manutenzione ordinaria per di più ponendo un limite massimo –, risulta fortemente penalizzante per i contribuenti soprattutto se si tiene conto che le spese di manutenzione ordinaria di norma sono contrattualmente poste a carico del locatario e non del proprietario. Ne consegue che nella maggior parte dei casi gli enti saranno costretti a tassare l'intero ammontare del canone di locazione senza poter applicare alcuna riduzione.

Va inoltre precisato che la nuova norma è applicabile dal periodo d'imposta in corso al 4 ottobre 2005 (data di entrata in vigore del decreto legge) e pertanto, per gli enti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, già in riferimento ai redditi del 2005.

Anche se quest'aumento della tassazione a carico degli enti non commerciali è passato praticamente sotto silenzio, si tratta di una norma che inciderà significativamente sulle disponibilità economiche di molti enti, soprattutto quelli per i quali i canoni derivanti dalla locazione del loro patrimonio immobiliare costituisce una delle principali fonti di finanziamento per lo svolgimento delle attività istituzionali (si pensi alle fondazioni, alle ex IPAB, agli istituti per il sostentamento del clero...).

Per convincersene, basta confrontare le imposte su un ipotetico canone di locazione prima e dopo la modifica normativa. Se fino al 2004 la tassazione su un reddito da locazione di 10.000 euro ammontava a 2.805 euro (10.000 – 1.500 x 33%), dal 2005 le imposte salgono a 3.300 euro (10.000 x 33%), con un aumento di quasi il 5%<sup>12</sup>.

## 6. CHIARITA LA DEFINIZIONE DI AREA EDIFICABILE AI FINI ICI

La legge di conversione del decreto introduce una norma di interpretazione autentica in materia di ICI riguardante l'imponibilità delle aree edificabili che comporta per i proprietari un inasprimento della tassazione.

La disposizione è contenuta al comma 16 dell'articolo 11-quaterdecies e stabilisce che *"ai fini dell'applicazione del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, la disposizione prevista dall'articolo 2, comma 1, lettera b), dello stesso decreto si interpreta nel senso che un'area è da considerare comunque fabbricabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo"*. Secondo la nuova disposizione il terreno deve essere assoggettato a tassazione come area edificabile se tale qualificazione risulta dallo strumento urbanistico generale, senza la necessità che sia stato adottato il piano di lottizzazione.

L'interpretazione autentica si è resa necessaria a seguito delle incertezze derivanti da una serie di sentenze della Corte di Cassazione<sup>13</sup> che

<sup>12</sup>Ricordiamo che per gli enti ecclesiastici e gli altri soggetti indicati nell'art. 6 del D.P.R. 601/1973 l'aliquota del 33% è ridotta alla metà.

<sup>13</sup>Tra le ultime si vedano le seguenti: 21573/2004, 21644/2004 e 16751/2004.

<sup>11</sup>Cf art. 37 TUIR.

avevano dato contraddittorie letture del testo di legge, tanto che la stessa Corte, con ordinanza 10062 del 13 maggio 2005, aveva rimesso la questione alle Sezioni unite.

Ad essere interessate dalla nuova interpretazione sono le aree comprese nelle zone territoriali omogenee<sup>14</sup> contraddistinte dalle lettere C: zone di espansione edilizia residenziale, D: zone per insediamenti produttivi e simili e F: zone destinate ad attrezzature e impianti di interesse generale. In riferimento a queste ultime vale la pena di evidenziare che, essendo preordinate all'esproprio, sono di fatto prive di valore di mercato e il loro valore imponibile ai fini ICI è pari alla stessa indennità di esproprio. Tenuto conto che al momento dell'acquisizione di tali aree i comuni sono tenuti a restituire le imposte versate in eccedenza (rispetto all'indennità di esproprio liquidata) negli ultimi cinque anni, maggiorate degli interessi<sup>15</sup>, si può presumere che le amministrazioni comunali non abbiano interesse a richiedere il pagamento su importi superiori rispetto a quelli versati dai contribuenti.

L'interpretazione offerta dal legislatore nel decreto 203 rispecchia la posizione del Ministero delle finanze che già con la Risoluzione 209/E del 17 ottobre 1997 aveva chiarito il concetto di area edificabile ai fini del calcolo dell'imponibile ICI. Partendo dalla definizione contenuta nel decreto istitutivo del tributo<sup>16</sup>, il Ministero aveva affermato che l'edificabilità di un terreno non è subordinata all'esistenza di piani urbanistici particolareggiati, ma alla sola condizione di essere destinata a tale scopo nel piano regolatore generale. La Risoluzione può risultare particolarmente utile per calcolare il valore di mercato di un terreno che, sebbene inserito nel piano regolatore generale, manchi ancora degli strumenti attuativi. Secondo l'Amministrazione, infatti, la potenzialità edificatoria delle aree poste al di fuori degli strumenti attuativi particolareggiati, ma comprese in quelli generali, risulta attenuata in quanto possono esistere margini di incertezza più o meno ampi, sull'effettiva utilizzazione futura del suolo al momento del suo collocamento nei piani attuativi. Circostanza che, pur non inificando la vocazione edificatoria dell'area, influirà sulla quantificazione della base imponibile, rappresentata dal valore venale in comune commercio. Tale valore risulterà decrescente, a seconda dello stadio urbanistico fra i tre individuati in cui si trova l'immobile: concessione edilizia rilasciate; inserimento nel piano particolareggiato e inserimento nel piano regolatore generale. Per valorizzare la differenziazione dei valori dell'area nei tre momenti, la Risoluzione precisa che dovranno essere considerati il tempo necessario perché l'area passi da uno stadio urbanistico a quelli successivi, fino

al rilascio della concessione e il tasso di interesse per la remunerazione del capitale area nel periodo. Una volta individuati tali elementi, il valore imponibile "attuale" dell'area sarà quello risultante dall'applicazione della seguente formula di matematica finanziaria:

$$Va = \frac{Vv}{(1+i)^n}$$

in cui:

- $Va$  è il valore attuale;
- $Vv$  è il valore venale al momento del rilascio della concessione;
- $i$  è il tasso di interesse per la remunerazione del capitale;
- $n$  è il tempo necessario all'ottenimento della concessione.

Nei casi in cui i comuni provvederanno ad accertare maggiori imponibili<sup>17</sup> e nei contenziosi in corso, è bene ricordare che per quanto la norma di interpretazione autentica comporti la retroattività della disposizione, i contribuenti che saranno tenuti ad adeguarsi potranno invocare l'oggettiva incertezza della legge in modo da ottenere la disapplicazione delle sanzioni (saranno quindi dovute solo le imposte e gli interessi).

Da ultimo può essere utile osservare che con la delega alle Regioni della regolamentazione urbanistica del territorio operata dal D.P.R. 380 del 2001 possono crearsi delle situazioni di incertezza che la norma di interpretazione autentica non prende in considerazione. Facciamo qualche esempio. Con le nuove disposizioni i piani regolatori e quelli particolareggiati sono sostituiti dai piani strutturali e operativi, in base ai quali l'area può essere ritenuta edificabile o meno; sarà facile che si riproduca una situazione di incertezza in riferimento a quelle aree che pur risultando edificabili nel piano regolatore generale, di fatto non lo divengano a seguito della pubblicazione dei piani regionali.

Inoltre, anche la sostituzione dei piani regolatori e particolareggiati con piani strutturali, operativi e relativi regolamenti può creare ulteriori situazioni interpretabili in maniera non univoca. Posto che i piani strutturali contengono indirizzi di fondo e sono privi di destinazioni di dettaglio e quelli operativi sono dettagliati e identificano le aree prioritarie di intervento, le nuove incertezze potrebbero riguardare la verifica dell'edificabilità in relazione ai nuovi piani strutturali; dal momento che essi definiscono il territorio urbanizzato, urbanizzabile e rurale, l'edificabilità dovrà essere subordinata all'adozione dei piani operativi? Come orientamento di massima sembra ragionevole ritenere che basti il piano strutturale per conoscere se l'area è urbanizzata (e quindi soggetta all'ICI come area edificabile) o rurale, mentre solo nel caso in cui l'area sia definita urbanizzabile occorre che vi sia un piano operativo. E' abbastanza facile, comunque, prevedere nuove difficoltà tra contribuenti e amministrazioni comunali.

<sup>14</sup>Previste dal Decreto del Ministero dei lavori pubblici n. 1444/1968.

<sup>15</sup>Cf art. 16, c. 2, D.Lgs. 504/1992.

<sup>16</sup>Per area edificabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi, ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità": art. 2, c. 1, lett. b), D.Lgs. 504/1992.

<sup>17</sup>Cf art. 11, c. 2, D.Lgs. 504/1992.

## 7. RIENTRA IN SCENA L'AFFRANCAMENTO DELLE PLUSVALENZE DEI TERRENI

Un'altra novità, introdotta anch'essa in sede di conversione del decreto (si tratta del comma 4 dell'articolo 11-quaterdecies), è certamente accolta con favore dai contribuenti ai quali è indirizzata (enti non commerciali, persone fisiche e società di persone).

Si tratta della possibilità di affrancare, le plusvalenze dei terreni e delle aree edificabili attraverso il versamento di un'imposta sostitutiva. La disposizione, che fu introdotta dalla legge finanziaria per l'anno 2002 (cf art. 7, L. 448/2001) con l'obiettivo di favorire la circolazione dei patrimoni immobiliari riducendo il peso fiscale che grava sulla loro cessione, è stata più volte reiterata (ed in parte anche modificata in relazione ai requisiti richiesti). Allo scopo di rendere più chiara la progressione delle proroghe e lo slittamento della data di riferimento al possesso e alla valorizzazione dei terreni si veda la tabella riportata alla fine di questo articolo. Come è noto, la vendita di terreni edificabili comporta di solito per il venditore un elevato carico fiscale derivante dalla tassazione della plusvalenza che è costituita dalla differenza tra il prezzo di vendita e il costo di acquisto del bene (il cosiddetto "costo storico").

Con la rivalutazione dei terreni (sia quelli agricoli che quelli edificabili) è possibile sostituire il "costo storico" con il loro valore di mercato alla data del *1° gennaio 2005*, a condizione di effettuare l'affrancamento entro il *30 giugno prossimo*.

### a) Le ipotesi da cui possono originare plusvalenze

Possono essere oggetto di affrancamento i terreni che le parrocchie, gli altri enti ecclesiastici e in generale tutti gli enti non commerciali, detengono nella loro "sfera istituzionale". A questa tipologia di terreni si applicano le disposizioni dell'articolo 67, comma 1, lettere a) e b) del D.P.R. 917/1986 (TUIR) che assoggettano a tassazione ai fini IRES come *redditi diversi* le plusvalenze realizzate:

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

In pratica, costituisce sempre presupposto per la creazione di plusvalenza imponibile la vendita di *terreni oggetto di lottizzazione* e quella di *aree edificabili*. Invece, le cessioni di *terreni a destinazione agricola*, non costituiscono ipotesi tassabili come *redditi diversi* se l'ente ha acquistato il bene a titolo gratuito o se lo ha acquistato a titolo oneroso da oltre cinque

anni; la fattispecie tassabile riguarderà perciò, questi terreni solo se acquistati entro il quinquennio.

Le *modalità di determinazione* della plusvalenza sono stabilite dall'articolo 68 del TUIR: esse sono costituite in linea di massima dalla differenza tra i corrispettivi percepiti dalla vendita nel periodo d'imposta e il prezzo di acquisto, aumentato di ogni altro costo inerente il terreno in oggetto. Vi sono però delle particolari modalità per la determinazione del *costo fiscalmente riconosciuto*:

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

Si tenga presente che il diritto alla rivalutazione, escluso dall'articolo 68 del TUIR nel caso di provenienza del bene a titolo gratuito, è stato riconosciuto con la Sentenza della Corte Costituzionale del 9 luglio 2002, n. 328 che ha dichiarato illegittima la diversità di trattamento previsto dalla norma per gli immobili acquistati e quelli ricevuti in donazione, eredità o legato.

### b) La rideterminazione del valore iniziale del terreno

Questo è il contesto in cui si inserisce la disposizione che, come già accennato, prevede la possibilità di rideterminare il costo o valore di acquisizione del terreno con modalità diverse da quelle ordinariamente previste dall'articolo 68 del TUIR, ovvero di *calcolare la plusvalenza a partire dal nuovo valore assegnato all'immobile*. È possibile, infatti, conferire a tutti i *terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2005* il valore che agli stessi viene attribuito in base ad una perizia giurata di stima.

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

Affrancare la plusvalenza prodotta a tutto il *1° gennaio 2005* può

rivelarsi estremamente utile in particolare nei casi in cui si è in procinto di vendere (o comunque si abbia intenzione di farlo) terreni pervenuti agli enti come agricoli e divenuti successivamente edificabili.

Come chiarito dalla Circolare 15/E del 1° febbraio 2002 il valore determinato dalla perizia potrà essere assunto come valore iniziale per il calcolo delle plusvalenze, ma soltanto per quelle realizzate successivamente alla asseverazione dell'atto di stima, fermo restando, quale termine di scadenza per il pagamento dell'imposta sostitutiva il *30 giugno 2006*. La vendita quindi dovrà avvenire dopo l'asseverazione della perizia, anche se non necessariamente prima del pagamento dell'imposta sostitutiva.

Si tenga presente che restano valide nella sostanza le circolari dell'Agenzia delle Entrate e le risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate emanate in riferimento alle precedenti versioni del provvedimento e precisamente: Circolare n. 15/E del 1° febbraio 2002; la Circolare n. 9/E del 30 gennaio 2002 (paragrafi 7.1 e 7.2); la Circolare n. 55/E del 20 giugno 2002 (paragrafo 12); la Circolare n. 81/E del 6 novembre 2002; la Risoluzione n. 31 del 31 gennaio 2002.

### c) L'imposta sostitutiva

Il costo non irrilevante della rivalutazione merita un'attenta verifica di situazioni che, sia pure in prospettiva, possano concretamente rivelarsi produttive di plusvalenze; vale cioè la pena di considerare l'opportunità di effettuare l'operazione solo se è prevedibile l'alienazione dei terreni in tempi ragionevolmente brevi. Infatti, il valore del terreno risultante dalla perizia deve essere assoggettato ad un'*imposta sostitutiva delle imposte sui redditi* pari al 4%, che dovrà essere versata entro il *30 giugno 2006*, utilizzando il mod. F24. Il versamento può essere rateizzato in un massimo di tre rate di pari importo scadenti: al *30 giugno 2006*, la prima; al *30 giugno 2007*, la seconda e al *30 giugno 2008* la terza. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo, da versare contestualmente a ciascuna rata.

È fatto obbligo al contribuente che abbia aderito alla facoltà di rideterminare il valore dei terreni di conservare la perizia (dalla quale devono risultare i dati identificativi dell'estensore della stessa e il codice fiscale dell'ente proprietario dell'immobile) e le ricevute di versamento dell'imposta sostitutiva.

### d) I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate su alcune ipotesi particolari

L'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 81/E del 6 novembre 2002 ha fornito chiarimenti in merito alla possibilità di applicare la procedura di rivalutazione in ipotesi particolari.

➤ **Terreni posseduti in comunione e terreni gravati da usufrutto**  
A proposito dei terreni posseduti in comunione pro indiviso nell'ipotesi che solo uno o alcuni dei comproprietari intendessero effettuare la rivalutazione, l'Agenzia ritiene possibile la rivalutazione parziale e offre le indicazioni pratiche di comportamento: per determinare la quota di terreno da affrancare il condomino intenzionato ad effettuare la rivalutazione dovrà valutare mediante perizia giurata di stima il valore dell'intera area alla data del 1° gennaio 2005 e quindi assoggettare all'imposta sostitutiva del 4% la percentuale di tale valore corrispondente alla propria quota di comproprietà. Al momento della cessione, i condomini che si sono avvalsi della procedura di rivalutazione calcoleranno la plusvalenza ad essi attribuibile contrapponendo alla parte di corrispettivo corrispondente alla propria quota di comproprietà il valore di tale quota come definita in sede di affrancamento (aumentato delle spese di perizia sostenute e rimaste a loro carico). Gli altri condomini, invece, determineranno la plusvalenza loro imputabile facendo riferimento agli ordinari criteri indicati dall'articolo 68 TUIR.

Analogamente la rivalutazione viene ritenuta possibile anche in relazione ai terreni concessi in usufrutto; sia il nudo proprietario che l'usufruttuario potranno autonomamente procedere ad affrancare le plusvalenze relative al loro diritto.

➤ **Terreni oggetto di provvedimenti di espropriazione**

Altro tema affrontato dall'Agenzia riguarda i casi di esproprio, le cessioni volontarie nel corso di procedimenti espropriativi e le acquisizioni coattive a seguito di occupazioni di urgenza divenute illegittime relativamente a terreni destinati ad opere pubbliche o ad infrastrutture urbane. Si tratta di indennità, somme e risarcimenti corrisposti ai proprietari che generano, ai sensi dell'articolo 11 della L. 30.12.1991, n. 413, plusvalenze tassabili in quanto *redditi diversi*. Va ricordato che su tali indennità i soggetti eroganti sono tenuti ad operare una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 20%, con facoltà per il contribuente di optare per la tassazione secondo le regole ordinarie dell'articolo 67 TUIR in sede di dichiarazione annuale dei redditi; in questo caso la ritenuta subita si considera effettuata a titolo di acconto. Il dubbio circa l'applicabilità delle disposizioni sull'affrancazione, originato dalla particolare modalità di tassazione delle indennità in questione, viene positivamente risolto dalla Circolare in quanto l'articolo 11 della legge 413 del 1991 contiene un espresso rinvio all'articolo 67 del TUIR. Perché la plusvalenza possa essere affrancata, però, è necessario che il contribuente assoggetti i redditi in questione alla tassazione ordinaria come previsto dal citato articolo 67. Dal momento che anche in caso di rivalutazione il soggetto erogante resta obbligato ad effettuare la ritenuta del 20%, il contribuente ne



recupererà l'ammontare indicandola nella dichiarazione annuale dei redditi per scomputarla dall'imposta dovuta o chiederla a rimborso.

### ➤ **Rivalutazione di particelle catastali dichiarate parzialmente edificabili**

Altra situazione abbastanza comune in relazione alla quale erano state evidenziate incertezze interpretative è il caso di un'unica particella catastale per la quale gli strumenti urbanistici prevedono destinazioni differenti, dichiarando edificabile solo una porzione della stessa. Dato che in tali ipotesi il contribuente è normalmente interessato ad operare la rivalutazione limitatamente alla parte dichiarata edificabile, il dubbio riguardava l'obbligo di provvedere al frazionamento dell'area in corrispondenza delle diverse destinazioni urbanistiche attribuite prima di operare la rivalutazione oppure se fosse possibile frazionare il terreno in un momento successivo, presumibilmente quello della vendita della sola porzione edificabile. L'Agenzia, considerato che il principio di trasparenza dell'azione amministrativa esige una precisa individuazione dell'oggetto del provvedimento, ritiene che lo strumento urbanistico sia sufficiente ad identificare la porzione di area edificabile e che non sia quindi necessario procedere ad un preventivo frazionamento dell'area.

### ➤ **Terreni edificabili per effetto di successione o donazione**

La Circolare interviene anche sulla problematica che riguarda il valore da assumere come prezzo di acquisto nella determinazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria acquisiti gratuitamente dopo l'abolizione dei tributi di successione e donazione per concludere che occorre assumere come costo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce e atti registrati, indipendentemente dalla circostanza che il trasferimento a titolo gratuito non sconti più – ordinariamente e con l'eccezione delle imposte ipotecarie e catastali – alcun tributo. I trasferimenti riguardanti questa ipotesi sono quelli successivi al 25 ottobre dello 2001.

## I PROVVEDIMENTI CHE HANNO CONSENTITO L'AFFRANCAMENTO DI VALORE

Norma	Data possesso terreni	Versamento in unica soluzione o 1° rata	2° rata	3° rata	Codice tributo	Chiarimenti Agenzia delle Entrate
Artt. 5 e 7, L. 448/2001	1.1.2002	30.9.2002 prorogato prima al 30.11.2002 (art. 4, c. 3, D.L. 209/2002) e poi al 16.12.2002 (D.L. 209, conv. L. 265/2002)	16.12.2003	16.12.2004	Partecipazioni 1808 Terreni 1809	<ul style="list-style-type: none"> <li>• circolari n. 9/E, 12/E, n. 15/E, 47/E, 55/E e n. 81/E del 2002</li> <li>• risoluzione n. 372/E del 2002</li> </ul>
Art. 2, c. 2, D.L. 282/2002	1.1.2003	16.5.2003 prorogato al 16.3.2004 (art. 39, c. 14-undecies, D.L. 269/2003)	16.3.2005	16.3.2006	Partecipazioni 8051 Terreni 8052	<ul style="list-style-type: none"> <li>• circolare n. 27/E del 2003</li> </ul>
Art. 6-bis D.L. 355/2003	1.7.2003	30.9.2004 prorogato al 30.6.2005 (art. 1, c. 376, L. 311/2004)	30.6.2006	30.6.2007	Partecipazioni 8053 Terreni 8054	<ul style="list-style-type: none"> <li>• comunicato stampa 11.3.2004</li> <li>• circolare n. 35/E del 2004</li> <li>• risoluzione n. 119/E del 2004</li> <li>• circolare n. 16/E del 2005</li> </ul>
Art. 11-quaterdecies, c. 4, D.L. 203/2005	1.1.2005	30.6.2006	30.6.2007	30.6.2008	-	-

## L'AGENZIA DEL TERRITORIO RITORNA SUL RICLASSAMENTO DEGLI IMMOBILI

In piena estate sono giunte nuove indicazioni dall'Agenzia del territorio sull'aggiornamento dei dati catastali previsto dall'articolo 1, comma 336, legge 30 dicembre 2004, n. 311 (finanziaria 2005).

Dopo essersene occupata con Provvedimento del 16 febbraio 2005, ora con l'emanazione della Circolare 4 agosto 2005, n. 10, l'Agenzia fornisce ai comuni i dettagli procedurali e le istruzioni per l'utilizzo del software appositamente predisposto.

L'attuazione della norma contenuta nella finanziaria permetterà allo Stato di aggiornare gli archivi dei fabbricati facendo così emergere situazioni di evasione e consentendo il recupero di imposte mai versate o versate in misura ridotta, sia per quanto concerne le imposte dirette che l'ICI. Infatti, il comma 337 della legge 311 prevede che le rendite catastali dichiarate o comunque attribuite producono effetto fiscale a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo alla data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, indicata nella richiesta notificata dal comune, ovvero, in assenza della suddetta indicazione, dal 1° gennaio dell'anno di notifica della richiesta del comune.

### 1. AMBITO DI APPLICAZIONE ED ESCLUSIONI

La Circolare elenca gli immobili a cui si applica l'articolo 1, comma 336; si tratta:

- delle unità immobiliari oggetto di interventi edilizi o site in fabbricati che siano stati oggetto di interventi edilizi, nel caso in cui gli stessi siano influenti sul classamento e sulla determinazione della relativa rendita catastale<sup>1</sup>;
- delle unità immobiliari di proprietà privata mai dichiarate in catasto;
- delle unità immobiliari di proprietà privata variate nella destinazione d'uso;

<sup>1</sup>Per l'elencazione degli interventi edilizi si veda il Provvedimento dell'Agenzia del territorio 16.2.2005.

- delle costruzioni passate dalla categoria delle esenti a quelle soggette ad imposizione<sup>2</sup>.

L'aggiornamento non riguarderà, invece, le unità immobiliari che costituiscono beni pubblici, ovvero quei beni che appartengono allo Stato o agli enti territoriali a titolo di proprietà pubblica, e le unità immobiliari non rientranti nella casistica sopra elencata benché presentino una rendita non coerente con i valori immobiliari di mercato a seguito di intervenute mutazioni del tessuto urbano ed edilizio che hanno prodotto una variazione non omogenea degli stessi valori fra una microzona e quelle limitrofe, e palesemente difforme da quella attribuita ad unità immobiliari limitrofe del tutto similari per consistenza, tipologia edilizia e merito di posizione.

L'Agenzia del territorio precisa, inoltre, che le richieste dei Comuni che non riguardano la modifica della consistenza non possono concernere, di massima, unità immobiliari ai quali è stata attribuita la massima classe prevista per la categoria di appartenenza, ad eccezione degli interventi edilizi sugli immobili che giustificano la mutazione della categoria catastale originaria in un'altra di maggior pregio (in particolar modo per le abitazioni di tipo ultra-popolare e rurale in presenza di ristrutturazioni, o riqualficazioni significative).

Sono fatti salvi, infine, i casi in cui sono applicabili le modalità di classamento richiamate dall'articolo 11, comma 2 del decreto legge 70/1988 (classamento per comparazione).

## 2. MODALITÀ DELLA RIDETERMINAZIONE DELLA RENDITA

La Circolare precisa che la rideterminazione può essere operata applicando i provvedimenti eccezionali previsti dall'articolo 1, comma 336, legge 311/2005 e dall'articolo 3, comma 58 della legge 662/1996 (*"il comune chiede all'Ufficio tecnico erariale la classificazione di immobili il cui classamento risulti non aggiornato ovvero palesemente non congruo rispetto a fabbricati similari e aventi medesime caratteristiche. L'Ufficio tecnico erariale procede prioritariamente alle operazioni di verifica degli immobili segnalati dal comune"*), o *"i processi più generali di revisione parziale o generale delle tariffe d'estimo e del classamento, segnatamente presenti nella normativa catastale di base"*<sup>3</sup>.

<sup>2</sup>L'esenzione, come la stessa Agenzia ricorda successivamente, *"può essere legata a caratteri oggettivi dell'immobile (persa con l'esecuzione di lavori o con il cambiamento di destinazione d'uso) ovvero soggettivi (ad es. nel caso di abitazione rurale in cui il soggetto passivo di imposta abbia perso i requisiti di redditualità per il riconoscimento della ruralità)"*

<sup>3</sup>Il D.P.R. 1.12.1949 recante il regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano, all'articolo 13 in merito alla revisione delle categorie e delle classi dispone che *"l'Amministrazione del catasto e dei servizi tecnici erariali ha facoltà di rivedere il quadro delle categorie e classi in determinate zone censuarie, quando la revisione si renda opportuna per sopravvenute variazioni di carattere permanente nell'accertamento dello stato delle unità immobiliari"*.

## 3. CONTROLLI SULLE RENDITE PROPOSTE E AGGIORNAMENTO D'UFFICIO

Dopo aver illustrato le modalità di gestione delle segnalazioni dei comuni, le attività di competenza degli Uffici provinciali dell'Agenzia e le modalità di trattamento di eventuali discordanze sui soggetti titolari di immobili indicati dai comuni, la Circolare prosegue indicando la modalità di trattazione e di accettazione delle pratiche e dando alcune disposizioni sul controllo delle rendite proposte dal contribuente.

È compito del comune notificare la richiesta di aggiornamento del classamento delle unità immobiliari ai soggetti interessati<sup>4</sup>. I proprietari di diritti reali destinatari della richiesta hanno tempo 90 giorni dalla data di ricevimento per inviare al comune un atto di aggiornamento per l'adeguamento delle risultanze catastali. L'atto deve essere redatto secondo quanto disposto dal Decreto del Ministero delle finanze 19 aprile 1994<sup>5</sup> e presentato da un professionista tecnico abilitato.

Nel caso di mancato adempimento dell'obbligo e trascorsi i 90 giorni previsti, gli Uffici provinciali dell'Agenzia del territorio provvede all'aggiornamento d'ufficio, eventualmente richiedendo al Comune i documenti che hanno motivato l'inoltro della notifica.

Qualora a seguito dell'esame della documentazione sia necessario produrre la dichiarazione in catasto, l'Ufficio affiderà la pratica al singolo tecnico e si procederà all'accertamento mediante sopralluogo. Verrà inviata ai soggetti interessati una specifica comunicazione per mezzo di raccomandata con ricevuta di ritorno con l'indicazione del giorno e dell'ora del sopralluogo, nonché del nominativo del tecnico incaricato (che dovrà essere munito di specifica tessera di riconoscimento) e del responsabile del procedimento.

L'Agenzia precisa che fino a tre giorni dalla data fissata per il sopralluogo, gli interessati potranno produrre autonomamente il documento di aggiornamento in catasto.

Impedire l'accesso del tecnico incaricato comporta l'applicazione di una sanzione che va da un minimo di € 10 ad un massimo di € 103<sup>5</sup>. In ogni caso l'Agenzia procederà all'attribuzione della rendita variata, desunta sulla base della documentazione resa dal comune e di dati acquisibili, mediante sopralluogo, dall'esterno dell'unità immobiliare, con addebito delle spese sostenute.

L'addebito delle spese sostenute dall'Ufficio avverrà anche nel caso in cui dopo la data stabilita per il sopralluogo sia stato presentato il documento di aggiornamento.

<sup>4</sup>Ad esempio il comune di Torino ha inoltrato la richiesta di aggiornamento tramite "avvisi bonari".

<sup>5</sup>Regolamento recante norme per l'automazione delle procedure di aggiornamento degli archivi catastali e delle conservatorie dei registri immobiliari.

<sup>6</sup>Sanzione richiamata dallo stesso comma 336 e stabilita dall'art. 31 Regio decreto legge n. 652/1939.

#### 4. TRASMISSIONE DEI RISULTATI AI SOGGETTI INTERESSATI

Conclusa la verifica delle rendite proposte dai contribuenti, l'Ufficio provvede, mediante invio di un atto di accertamento ai soggetti interessati:

- all'applicazione delle sanzioni per tardiva presentazione, nel caso di rendita proposta convalidata dall'Ufficio;
- all'applicazione delle sanzioni per tardiva presentazione ed alla notifica della rendita attribuita, unitamente agli altri elementi censuari, nel caso di rendita proposta rettificata dall'Ufficio.

I cittadini hanno 60 giorni di tempo dalla data di ricevimento per impugnare l'atto avanti la competente Commissione tributaria provinciale. Decorsi i 60 giorni, l'Ufficio verifica il versamento nei termini previsti degli importi iscritti a ruolo; in caso di riscontro negativo procede all'iscrizione a ruolo<sup>8</sup>.

Qualora, invece i contribuenti non abbiano adempiuto alle richieste dell'Amministrazione Finanziaria, gli uffici procederanno all'applicazione delle sanzioni per tardiva presentazione, al recupero dei tributi catastali, degli interessi<sup>7</sup> e delle spese sostenute, ed alla notifica della rendita attribuita unitamente agli altri elementi censuari, nel caso di accertamento eseguito dall'Ufficio.

La cosiddetta legge Biagi<sup>1</sup>, ha profondamente modificato la legislazione sul lavoro riformando in maniera radicale questo fondamentale ambito economico e sociale. Ricordiamo che la riforma è intervenuta a tutto campo; oltre a rivisitare una serie di tipologie contrattuali già esistenti (a titolo di esempio, si possono citare innanzitutto le collaborazioni coordinate e continuative, il lavoro occasionale, il lavoro a tempo parziale, l'apprendistato), ne ha introdotte alcune del tutto nuove (come il lavoro intermittente, il lavoro condiviso o job sharing, la somministrazione di lavoro, il lavoro occasionale accessorio). Non solo: anche il sistema del collocamento, già trasformato in Servizi per l'impiego nel 2002, è stato affidato alle Agenzie per il lavoro; inoltre sono state ridisegnate le sanzioni penali e amministrative.

Come spesso avviene allorché un assetto normativo consolidato viene significativamente ridisegnato, l'attuazione delle nuove previsioni normative è graduale; la stessa legge ha previsto una serie di provvedimenti attuativi e ha demandato numerosi aspetti alla contrattazione collettiva.

Tra le novità di maggiore interesse per le parrocchie, gli altri enti ecclesiastici e, in generale, gli enti non commerciali va senz'altro segnalata la ridefinizione delle collaborazioni coordinate e continuative, ora divenute collaborazioni a progetto che, dopo un non breve periodo di incertezze applicative, sembrano essere state ormai più o meno "metabolizzate"<sup>2</sup>.

Con l'emanazione del Decreto del Ministro e delle politiche sociali del 30 settembre scorso<sup>3</sup> si avvia a diventare utilizzabile, sia pure in forma sperimentale e solo in alcune aree territoriali<sup>4</sup> (e dopo l'identificazione dei

<sup>7</sup>Gli interessi sono dovuti a partire dal 1° febbraio dell'anno successivo rispetto alla data in cui i possessori o titolari di diritti reali avevano l'obbligo di produrre la dichiarazione in catasto.

<sup>8</sup>Si tratta del titolo esecutivo che consente all'Amministrazione finanziaria di agire coattivamente per il recupero dei crediti fiscali; la disciplina sul ruolo è contenuta nel D.P.R. 29.9.1973, n. 602 e riformata dal D.Lgs. 26.2.1999, n. 46.

<sup>1</sup>D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276.

<sup>2</sup>Dell'argomento ci siamo occupati su *Ex lege 3/2003*, pagg. 9-17

<sup>3</sup>Publicato però sulla Gazzetta Ufficiale solo il 29.12.2005.

<sup>4</sup>Le aree identificate dal Decreto sono Verbania, Milano, Varese, Treviso, Bolzano, Venezia, Lucca, Latina Bari, Catania.

concessionari da scegliere attraverso una gara), una nuova forma di lavoro che vede tra i potenziali utilizzatori anche gli enti non commerciali. Si tratta del *lavoro occasionale accessorio*, contratto che ha un duplice obiettivo: combattere il fenomeno del lavoro non regolarizzato facendo emergere il “sommerso” che caratterizza alcune prestazioni lavorative tutelando maggiormente lavoratori che altrimenti opererebbero senza alcuna protezione; favorire l’inserimento lavorativo di fasce deboli del mercato del lavoro, aumentando le possibilità di lavoro presso le famiglie e gli enti senza fine di lucro.

Il lavoro occasionale accessorio è stato “inventato” dalla legge Biagi che lo definisce e lo regola negli articoli 70-73 del decreto legislativo 276 del 2003<sup>5</sup>. Con queste disposizioni il legislatore delegato ha inteso disciplinare, in via sperimentale, una nuova tipologia contrattuale, che – come abbiamo visto – si rivolge ai soggetti ritenuti in qualche modo socialmente “deboli” e “marginali” nell’ambito del mondo del lavoro, persone che l’articolo 70 definisce “*soggetti a rischio di esclusione sociale o comunque non ancora entrati nel mercato del lavoro, ovvero in procinto di uscirne*”. Le prestazioni regolamentate da questa tipologia contrattuale sono meramente occasionali ed accessorie. Indice della delicatezza della disposizione, l’articolo 86 del decreto prevede una specie di periodo di osservazione al termine del quale il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, acquisite le informazioni necessarie e sentite le organizzazioni sindacali, dovrà informare il Parlamento circa l’opportunità di prolungare la sperimentazione della norma o di passarla definitivamente a regime.

## 1. QUALI SONO LE PRESTAZIONI ACCESSORIE

Le attività che possono formare oggetto di questa nuova tipologia contrattuale sono minuziosamente elencate nella legge. Si tratta di prestazioni nei seguenti ambiti:

- a) piccoli lavori domestici a carattere straordinario, compresa l’assistenza domiciliare ai bambini e alle persone anziane, ammalate o con handicap;
- b) insegnamento privato supplementare;
- c) piccoli lavori di giardinaggio, pulizia e manutenzione di edifici e monumenti;
- d) realizzazione di manifestazioni sociali, sportive, culturali o caritatevoli;
- e) collaborazione con enti pubblici e associazioni di volontariato per lo svolgimento di lavori di emergenza, come quelli dovuti a calamità o eventi naturali improvvisi o di solidarietà;

<sup>5</sup>Si tenga però conto che gli artt. 70 e 72 sono stati significativamente modificati, rispettivamente, dagli artt. 16 e 17 del D.Lgs. 6.10.2004, n. 251.

f) effettuazione delle vendemmie di breve durata e a carattere saltuario, effettuate da studenti e pensionati<sup>6</sup>.

A definire le prestazioni accessorie la legge aggiunge altri due elementi: l’ampiezza temporale dell’impegno lavorativo e il reddito prodotto attraverso queste attività. E’ infatti stabilito che le prestazioni possono definirsi accessorie se, anche se svolte a favore di più committenti, impegnano il lavoratore “*per una durata complessiva non superiore a trenta giorni nel corso dell’anno solare e che, in ogni caso, non danno complessivamente luogo a compensi superiori a 5 mila euro*”<sup>7</sup> sempre nel corso di un anno solare”.

## 2. CHI PUÒ AVVALERSI DELLE PRESTAZIONI ACCESSORIE

Anche se la legge Biagi non indica espressamente la tipologia dei soggetti che possono rivestire il ruolo di committente, si può ricordare che la legge delega li identifica nelle famiglie e negli enti senza fini di lucro<sup>8</sup> e che nella presentazione di questa nuova forma di lavoro riportata nel sito del Ministero del lavoro e delle politiche sociali è dichiarato che possa trattarsi esclusivamente “*delle famiglie, degli enti senza fini di lucro e di soggetti non imprenditori o, se imprenditori, che utilizzano il lavoro accessorio al di fuori dell’esercizio della propria attività*”.

## 3. CHI PUÒ EFFETTUARE LE PRESTAZIONI ACCESSORIE

La legge prevede che le attività accessorie possano essere rese solo da specifici soggetti. Più precisamente:

- a) disoccupati da oltre un anno: si tratta di coloro che, ai sensi del decreto legislativo 287 del 2002 dopo aver perso un posto di lavoro o cessato un’attività di lavoro autonomo, siano alla ricerca di una nuova occupazione da più di dodici mesi; sono inoltre da includere nella definizione anche coloro che, senza aver precedentemente svolto un’attività lavorativa, siano alla ricerca di un’occupazione da più di dodici mesi; va sottolineato che la legge stabilisce che il compenso derivante dal lavoro accessorio non incide sullo stato di disoccupato o di inoccupato;
- b) casalinghe, studenti e pensionati: data l’ampiezza dell’espressione adoperata dalla norma sono da includere in questa categoria gli studenti di qualsiasi scuola, ordine e grado, in corso o fuori corso, nonché i pensionati a qualsiasi titolo (anzianità, vecchiaia, invalidità);
- c) disabili e soggetti in comunità di recupero;

<sup>6</sup>Previsione introdotta dall’art. 11-quaterdecies, c. 6, D.L. 203/2005.

<sup>7</sup>Originariamente la legge prevedeva il tetto di 3 mila euro, ma il limite è stato innalzato a 5 mila euro con l’art. 16 del D.Lgs. 6.10.2004, n. 251.

<sup>8</sup>L. 14.2.2003, n. 30, art. 4, c. 1, lett. d).

d) lavoratori extracomunitari, regolarmente soggiornanti in Italia, nei sei mesi successivi alla perdita del lavoro.

I soggetti interessati allo svolgimento di attività accessorie debbono comunicare la loro disponibilità ai centri per l'impiego competenti per territorio o ai soggetti, anche privati, accreditati in ambito regionale. Dopo tale comunicazione essi ricevono, a proprie spese, una tessera magnetica che attesta la loro condizione.

#### **4. CARATTERISTICHE DELLE PRESTAZIONI ACCESSORIE**

La principale peculiarità delle prestazioni accessorie è costituita dalla procedura prevista per il pagamento del corrispettivo. Il decreto legislativo stabilisce infatti che i lavoratori siano retribuiti attraverso la consegna, da parte dei committenti, di “buoni lavoro” del valore nominale che il decreto ministeriale 30 settembre ha fissato in 10 euro<sup>9</sup>.

In pratica: i committenti acquistano, presso le rivendite autorizzate uno o più carnet di “buoni lavoro”; tali buoni verranno consegnati ai lavoratori in pagamento delle prestazioni effettuate (si tenga presente che il valore del buono non stabilisce il valore della prestazione, nel senso che un buono di 10 euro può retribuire una prestazione di un'ora, di due ore o di mezz'ora, a seconda degli accordi tra le parti); il lavoratore deve poi presentare i buoni ai centri autorizzati i quali, rispetto al valore nominale del buono: trattengono il 5% del valore a titolo di rimborso spese del servizio prestatato; versano i contributi INPS (13%) e INAIL (7%) dovuti, pagano l'importo restante al lavoratore (in pratica per ogni buono da 10 euro presentato il lavoratore riscuoterà 7,50 euro).

In riferimento alle imposte, il decreto legislativo precisa che il compenso è esente da qualsiasi imposizione fiscale.

---

<sup>9</sup>Originariamente l'importo era fissato dall'art. 72 del D.Lgs. 276/2003 in 7,50 euro; dopo la modifica dell'art. 72 ad opera dell'art. 12 del D.Lgs. 251/2004 è invece stabilito che il valore del buono sia fissato con decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali e sia periodicamente aggiornato.

## I CHIARIMENTI PER LE ISCRIZIONI ALLA GESTIONE SEPARATA INPS

La Gestione Separata INPS, istituita nell'ambito della Riforma pensionistica di cui alla legge 335 del 1995, ha assunto un'importanza via via maggiore, sia per l'ampliamento dei soggetti tenuti ad iscriversi, sia per il numero sempre più significativo di lavoratori con contratti di collaborazione coordinata e continuativa, che costituiscono la principale categoria di assicurati alla Gestione.

Anche per questo motivo è stato necessario l'intervento del Comitato amministratore della Gestione Separata<sup>1</sup> in ordine alla disciplina dell'iscrizione nei casi di passaggio del lavoratore da una all'altra delle categorie di assicurati. Le conclusioni del Comitato, che coincidono con la posizione già assunta dall'istituto di previdenza, sono state rese note con il messaggio INPS n. 36780 dell'8 novembre 2005.

### 1. L'ISCRIZIONE

Inizialmente l'iscrizione all'apposita Gestione Separata era stata prevista per i lavoratori autonomi, i collaboratori coordinati e continuativi e gli incaricati alle vendite a domicilio<sup>2</sup>. Successivamente l'obbligo è stato esteso ai lavoratori autonomi occasionali<sup>3</sup> e agli associati in partecipazione che apportano solo lavoro<sup>4</sup>.

All'inizio dell'attività i lavoratori devono comunicare all'INPS una serie di dati:

- quelli concernenti la tipologia dell'attività;
- quelli anagrafici;
- il numero di codice fiscale;
- il domicilio.

<sup>1</sup>Organismo previsto dall'art. 2, c. 26 della L. 335/1995.

<sup>2</sup>Cf art. 2, c. 27, L. 335/1995.

<sup>3</sup>Cf art. 44, c. 2, D.L. 269/2003, conv. L. 326/2003.

<sup>4</sup>Cf art. 42, D.L. 269/2003, conv. L. 326/2003.

Sulla materia l'INPS, oltre a predisporre la modulistica necessaria e le relative procedure di iscrizione *on line* per le diverse categorie di lavoratori da assicurare alla Gestione, ha già avuto modo di chiarire<sup>5</sup> come i collaboratori coordinati e continuativi non siano tenuti a rinnovare l'iscrizione, né a comunicare modifiche, in tutti i casi in cui al primo rapporto ne seguano o se ne aggiungano altri, con vari committenti.

## 2. IL CAMBIO DI POSIZIONE

La nuova iscrizione dovrà invece avvenire quando si realizza un cambiamento nella posizione del lavoratore. L'Istituto precisa che tali situazioni possono ricorrere nei casi in cui muti la qualifica del lavoratore nell'ambito della Gestione. E' il caso, ad esempio, del collaboratore che inizi un'attività di lavoro autonomo in qualità di professionista non iscritto ad albi o casse professionali. In tale ipotesi dovrà iscriversi alla Gestione separata come libero professionista. La richiesta si giustifica in quanto in queste ipotesi si modifica completamente il rapporto tra l'INPS e il lavoratore, che diventa l'unico e diretto responsabile del pagamento dei contributi previdenziali, dovuti, rispetto alla situazione precedente, sulla base di un diverso reddito, con scadenze e modalità proprie.

Per questo, sottolinea l'ente previdenziale, a garanzia di un corretto svolgimento del rapporto contributivo, l'interessato che intraprende l'attività di lavoratore autonomo dovrà iscriversi in quanto tale alla gestione separata, anche se già presente nella stessa con diversa qualifica.

Non sono trascorsi molti mesi dal numero 3/2004 di questa rivista che nuovamente dobbiamo prestare attenzione al tema della "obbligatorietà della assicurazione contro gli infortuni" relativa agli sportivi dilettanti.

Durante quest'anno sono state pubblicate sulla Gazzetta Ufficiale tre disposizioni che hanno sostanzialmente modificato la disciplina di quest'obbligo:

- il decreto del Ministero per i beni culturali del 17 dicembre 2004 (pubblicato sulla G.U. 28 aprile 2005 n. 97);
- il decreto legge 30 giugno 2005, n. 115 (pubblicato sulla G.U. 1° luglio 2005, n. 151);
- la legge 17 agosto 2005 n. 168 (pubblicata sulla G.U. 22 agosto 2005, n. 194) che ha convertito in legge, modificandolo, il decreto legge n. 115/2005.

Esponiamo di seguito una breve sintesi dell'articolato iter legislativo, che intendeva inserire e disciplinare l'obbligatorietà di questa forma assicurativa.

Il principio è dato dalla legge finanziaria dell'anno 2003 (art. 51, L. 289/2002) che imponeva – senza ulteriore precisazione – una nuova assicurazione obbligatoria contro gli infortuni per tutti gli sportivi dilettanti iscritti alle Federazioni sportive nazionali e agli Enti di promozione sportiva (tra quali rientrano anche il CSI, PGS, USACLI).

La legge finanziaria per l'anno successivo (L. 350/2003, art. 4, c. 205) provvedeva a determinare maggiormente tale obbligo inserendo il comma 2-bis all'articolo 51, legge 27 dicembre 2002, n. 289 il quale – innanzitutto – affidava ad un apposito decreto del Ministro per i beni e le attività culturali la definizione delle modalità tecniche e dei contenuti di questa assicurazione contro gli infortuni, stabiliva poi che l'Ente proposto a gestire questa nuova forma assicurativa sarebbe stata la "Cassa di previdenza per l'assicurazione degli sportivi" e – infine – fissava il termine per l'emanazione del decreto al 1° gennaio 2005.

Nell'imminenza dello spirare di questo termine si verificava un curio-

<sup>5</sup>Cf Messaggio n. 1968 del 19 gennaio 2005.



so fatto: il 17 dicembre 2004 veniva emanato il Decreto, ma la sua pubblicazione era poi posticipata fino al 28 aprile 2005!

Ecco, dunque, che a partire dal mese di aprile 2005 pareva essersi concluso l'iter istitutivo di questa forma di tutela della attività sportiva dilettantistica, poiché tutti gli elementi necessari per dare corso alle polizze assicurative erano ormai stati definiti (soggetti passivi, fattispecie da assicurare, premi, eventi dannosi da indennizzare e relativi importi); senonché in data 30 giugno 2005 (dopo soli tre mesi di vigenza) l'articolo 6, comma 4, del decreto legge n. 115 sospendeva fino al 31 dicembre 2006 l'obbligo – per le Federazioni Sportive e per gli Enti di promozione sportiva – di assicurare i propri associati.

Infine ecco la legge 17 agosto 2005, n. 168 (che converte il D.L. n. 115/05) che abroga interamente il decreto ministeriale del 17 dicembre 2004 e stabilisce:

- a) il termine del 31 dicembre 2006 per l'emanazione di un nuovo decreto per stabilire le *“nuove modalità tecniche per l'iscrizione all'assicurazione obbligatoria degli sportivi dilettanti, nonché la natura, l'entità delle prestazioni e i relativi premi assicurativi”*;
- b) che nel rispetto delle norme comunitarie, ciascuna federazione o ente di promozione sportiva potrà scegliere la compagnia assicuratrice con la quale stipulare le relative convenzioni.

La novità introdotta da quest'ultimo provvedimento legislativo è dunque nella possibilità riconosciuta a ciascun ente di promozione sportiva di scegliere senza alcun vincolo la compagnia assicuratrice presso la quale iscrivere i propri associati.

Ad oggi è quindi assente qualsiasi obbligo legale di assicurazione contro gli infortuni da attività sportiva dilettantistica, ma ciò non significa che gli Enti di promozione sportiva non provvedano spontaneamente ad offrire ai propri associati adeguata tutela: al contrario – già da tempo – gli enti di promozione sportiva, ai quali sono normalmente affiliate le associazioni sportive legate alle parrocchie, si sono attivate per garantire la miglior tutela ai propri associati<sup>1</sup>.

La parrocchia è ente ecclesiastico dotato di personalità giuridica ai sensi della legge n. 222 del 20 maggio 1985: soggetto di diritto titolare di diritti e di obblighi.

Tale principio induce ad esaminare l'ente parrocchiale quale possibile soggetto responsabile di azioni dannose nei confronti di persone o di cose.

La questione rileva in particolar modo in considerazione dell'attività istituzionale propria della parrocchia con particolare attenzione alle attività di carattere pastorale. Invero, nell'ambito parrocchiale diverse sono le attività che possono generare un rischio di danno sia nei confronti di operatori volontari, sia nei confronti di soggetti terzi o di cose.

La tematica in punto di responsabilità del soggetto volontario operante presso la parrocchia è già stata affrontata con un intervento pubblicato sulla presente rivista al quale si rimanda (*Ex lege* 1/2003, pag. 29).

Questione che si intende ora affrontare è la responsabilità dell'ente sotto il profilo giuridico con particolare attenzione all'aspetto pratico riguardo alla tutela assicurativa e al comportamento da tenersi in caso di sinistro.

## 1. COLPA, DOLO E RESPONSABILITÀ OGGETTIVE

In linea di principio la parrocchia può compiere, attraverso azioni o omissioni poste in essere da persone fisiche operanti per conto dell'ente, atti illeciti colposi; può essere altresì chiamata a rispondere sotto il profilo della responsabilità per fatti illeciti accaduti in propri ambienti. In ipotesi di acclarata responsabilità dell'ente per danni a terzi o a cose, l'ente si espone così patrimonialmente all'obbligo risarcitorio del danno cagionato.

In termini generali l'articolo 2043 c.c. sancisce il principio che qualunque fatto doloso, o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno.

Accanto alle ipotesi di dolo (cosciente volontà di cagionare l'evento

<sup>1</sup>Per CSI cf. “Norme di Tesseramento 2004 – 2005” ([www.csi-net.it/portale/default.asp?pr=1&id=160](http://www.csi-net.it/portale/default.asp?pr=1&id=160)); per USACLI ricerca voce “Assicurazioni” in [www.usaccli.org/](http://www.usaccli.org/); per PGS cf. “Convenzione Assicurativa” in [www.pgssitalia.org/documenti.asp?ldCat=119](http://www.pgssitalia.org/documenti.asp?ldCat=119).

dannoso) e di colpa (l'evento dannoso non è voluto ma si determina in conseguenza di negligenza, imprudenza o imperizia da parte del soggetto che ha compiuto l'azione), il codice civile contempla altresì ipotesi di responsabilità oggettiva quale quella relativa al rapporto di preposizione di cui all'articolo 2049 c.c. (norma esaminata con riferimento, ad esempio, alla figura del volontario quale persona al servizio della parrocchia responsabile del danno accaduto nell'esercizio della propria funzione).

Accertata la sussistenza della responsabilità in capo al soggetto che ha posto in essere l'azione dannosa, il danno dovrà essere risarcito nella interezza secondo il caso concreto (danno patrimoniale e danno biologico; danno morale e danno esistenziale nelle ipotesi ammesse) tenendo conto di due principi che contemperano l'eventuale comportamento colposo del danneggiato:

- il risarcimento può essere ridotto o escluso quando il danneggiato abbia concorso a cagionare il danno; in tal caso il risarcimento è diminuito secondo la gravità della colpa e l'entità delle conseguenze che ne sono derivate (artt. 1227, c. 1, e 2056, c. 1, c.c.);
- successivamente al verificarsi del danno, il danneggiato ha l'onere di non aggravarne le conseguenze cosicché il risarcimento non è dovuto per quei danni ulteriori che il danneggiato avrebbe potuto evitare usando l'ordinaria diligenza (artt. 1227, c. 2, e 2056, c. 1, c.c.).

La casistica di ipotesi di danno che possono verificarsi nell'ambito della ordinaria attività parrocchiale è certamente articolata; a titolo meramente esemplificativo si espongono i seguenti casi maggiormente significativi e ricorrenti:

- il sacrestano o altri lavoratori dipendenti della parrocchia si infortuna durante lo svolgimento dell'attività lavorativa (stante la natura di rapporto di lavoro subordinato, sussiste una assicurazione obbligatoria pubblica gestita dall'INAIL che, a fronte di un premio annuo versato dal datore di lavoro, provvede ad assicurare il risarcimento del danno alla persona in caso di infortunio o di malattia professionale; è comunque possibile che il lavoratore possa avanzare richiesta del cosiddetto "danno differenziale" determinato per l'appunto dalla differenza tra il danno concreto in termini civilistici e il risarcimento corrisposto dall'INAIL);
- durante la raccolta o il trasporto di materiale per fini caritatevoli o missionari si arreca danno a cose di terzi;
- durante un litigio nell'ambito di una manifestazione oratoriana, a seguito di una colluttazione, un ragazzo riporta lesioni;
- (...).

Non di meno si devono considerare le ipotesi di danno che potrebbero concretizzarsi in considerazione dell'uso o della manutenzione dei beni parrocchiali.

## 2. LA PARROCCHIA È RESPONSABILE DEI SUOI COLLABORATORI

La giurisprudenza di merito e di legittimità è concorde nel ricondurre giuridicamente la figura dell'educatore di oratorio o del catechista a quella del precettore applicando il disposto di cui all'articolo 2048, secondo e terzo, comma, c.c. (*"i precettori e coloro che insegnano un mestiere o un'arte sono responsabili del danno cagionato dal fatto illecito dei loro allievi e apprendisti nel tempo in cui sono sotto la loro vigilanza"*), salvo che non provino di non aver potuto impedire il fatto), responsabilità estesa all'ente parrocchiale in forza di quanto stabilito all'articolo 2049 c.c. (*"I padroni e i committenti sono responsabili per i danni arrecati dal fatto illecito dei loro domestici e commessi nell'esercizio delle incombenze a cui sono adibiti"*).

In considerazione di tale principio la Corte di Cassazione ha precisato che la responsabilità dei precettori non deve essere intesa in senso assoluto, ma regolata in funzione del grado di maturità delle persone sorvegliate, della prevedibilità e delle possibilità di evitare il danno. Peraltro, la Suprema Corte ricorda che da tempo la costante giurisprudenza rileva che il grado di sorveglianza richiesto dalla legge è correlato alla prevedibilità di quanto può accadere, cosicché se mancano anche le più elementari misure organizzative per mantenere la disciplina, non è possibile invocare la imprevedibilità che invece esonera da responsabilità soltanto nelle ipotesi in cui non sia stato possibile evitare l'evento, nonostante la sussistenza di un comportamento adeguato alle circostanze (cf Cass. 22 gennaio 1990, n. 318).

Peraltro, il giudice di legittimità ai fini dell'applicabilità del richiamato articolo 2048 ha precisato che la prova di non aver potuto impedire il fatto, al fine di superare la presunzione di responsabilità in ordine all'illecito, non può ritenersi raggiunta in base alla sola dimostrazione di non essere stato in grado di operare un intervento correttivo o repressivo, dopo l'inizio della serie causale sfociante nella produzione del danno, ma richiede anche la dimostrazione di aver adottato, in via preventiva, le misure organizzative o disciplinari idonee ad evitare una situazione di pericolo favorevole all'insorgere di detta serie causale (Cass. 27 marzo 1984, n. 2027).

Per quanto riguarda la parrocchia questa può essere ritenuta responsabile in via diretta dei danni ad esempio che un minore cagioni a terzi o a sé medesimo nel tempo in cui è sottoposto alla vigilanza delle persone preposte, salvo che non si provi che non è stato possibile impedire il fatto. E' così sufficiente che il danneggiato dimostri che il fatto si è verificato nel tempo in cui il minore si trovava affidato all'ente, bastando questo a rendere operante la presunzione di colpa per inosservanza dell'obbligo di sorveglianza, spettando alla parrocchia la prova liberatoria, dimostrando che è stata esercitata la sorveglianza con diligenza idonea ad impedire il fatto in considerazione della prevedibilità di quanto può accadere.

La parrocchia relativamente alle attività istituzionalmente svolte

(caritatevoli, oratoriane, volontariato a favore dell'ente) in caso di sinistro può così essere chiamata a sostenere un onere probatorio particolarmente oneroso al fine di escludere la propria responsabilità determinata dalla legge in via presuntiva.

### 3. VALUTAZIONE DEL RISCHIO DA ASSICURARE

Il codice civile, all'articolo 1882, dispone che l'assicurazione è il contratto col quale l'assicuratore, verso il pagamento di un premio, si obbliga a rivalere l'assicurato, *entro i limiti convenuti*, del danno ad esso prodotto da un sinistro. L'articolo 1905 precisa che l'assicuratore è tenuto a risarcire, *nei modi e nei limiti stabiliti dal contratto*, il danno sofferto dall'assicurato in conseguenza del sinistro. Infine, all'articolo 1917 sempre del codice, è stabilito che nell'assicurazione della responsabilità civile, l'assicuratore è obbligato a tenere indenne l'assicurato di quanto questi, in conseguenza del fatto accaduto durante il tempo dell'assicurazione, deve pagare a un terzo, *in dipendenza della responsabilità dedotta nel contratto*.

La norma di legge si limita così a definire compiutamente l'oggetto del contratto assicurativo demandando alla contrattazione la determinazione puntuale del rischio assicurato e la sua risarcibilità.

L'autonomia contrattuale delle parti nell'ambito del rapporto di assicurazione riveste pertanto un'importanza primaria, tantopiù se si considera la tutela assicurativa di possibili eventi rischiosi inerenti ad enti particolari quali le parrocchie.

Invero, in considerazione delle particolari attività svolte dall'ente, nonché della diversità di soggetti che operano all'interno dello stesso, è necessario che la polizza assicurativa che si intende stipulare a garanzia della parrocchia sia disciplinata contrattualmente considerando le peculiarità proprie dell'ente e delle sue attività. La stipulazione di un contratto assicurativo di tipo generico, già predisposto in termini *standard*, non può certo ritenersi scelta idonea a garantire una soddisfacente copertura assicurativa dei possibili rischi.

Pertanto, al fine di sottoscrivere scientemente una polizza adeguata alle esigenze proprie di una parrocchia (prodotto assicurativo *ad hoc* oppure inserimento di clausole particolari nel testo di una polizza già predisposta in termini generali) è necessario che si proceda preliminarmente all'individuazione delle concrete e reali esigenze assicurative.

Al fine di definire le esigenze di tutela assicurativa è necessario verificare tutti i possibili rischi che possono far capo alla parrocchia, sia sotto il profilo dei beni di proprietà dell'ente, sia sotto il profilo delle attività svolte, nonché in considerazione delle persone che svolgono attività presso la parrocchia anche se a titolo gratuito o volontario.

Per definire le esigenze assicurative della parrocchia si deve preliminarmente procedere alla stesura di un elenco sintetico delle attività svolte,

dei beni e del loro uso, nonché delle persone che vi operino con assiduità o occasionalmente con precisazione delle mansioni svolte.

In considerazione di tale scheda di rilevazione è così possibile individuare puntualmente i possibili rischi ed eventi potenzialmente lesivi a persone e/o a cose con determinazione delle relative percentuali di probabilità più o meno elevate di avveramento dell'evento. Tali dati sono necessari al fine di valutare se le condizioni di polizza coprono effettivamente i rischi individuati e in che misura (determinazione del massimale di copertura assicurativa e valutazione di accettabilità della percentuale di franchigia eventualmente prevista dalla polizza).

Tale rilievo è certamente compito che il parroco può svolgere con il competente ausilio dei componenti del consiglio degli affari economici parrocchiale<sup>1</sup>.

Una completa copertura assicurativa deve considerare la stipulazione di almeno due polizze rivolte a tutela:

a) *degli infortuni*, da considerarsi quali eventi dovuti a causa fortuita, violenta ed esterna, che producano lesioni corporali obiettivamente constatabili, le quali abbiano per conseguenza la morte od una invalidità permanente, oppure una inabilità temporanea.

E' importante che in polizza siano indicate espressamente e specificatamente le attività istituzionali principali e secondarie svolte dall'ente parrocchiale e le tipologie di persone assicurate al fine di garantire una effettiva tutela in funzione dei rischi ed degli eventi individuati come sopra precisato.

A titolo esemplificativo si possono individuare i seguenti soggetti a favore dei quali è stipulata la polizza assicurativa:

- sacerdoti, religiosi e persone consacrate che esplicano l'attività attinente al loro ministero, svolgono attività di educatori, insegnanti o promotori/organizzatori di manifestazioni e provvedono alla amministrazione di immobili o cose di proprietà della parrocchia;
  - collaboratori che svolgono attività di volontariato in parrocchia o in oratorio inerenti la manutenzione degli immobili, degli impianti o dei beni di proprietà dell'ente; collaboratori che gestiscono il bar, operazioni di cucina sporadicamente in occasione di campeggi o feste parrocchiali;
  - frequentatori, collaboratori e responsabili dell'oratorio e dei corsi oratoriani e di catechesi;
  - persone che svolgono per conto della parrocchia incarichi di fiducia o di vigilanza, quali ad esempio portavalori (versamento presso istituto bancario del danaro ricevuto a mezzo di offerte a favore della parrocchia);
  - alunni, insegnanti, addetti e collaboratori della scuola parrocchiale;
- Inoltre, si dovrà porre attenzione riguardo ai criteri previsti dalla poliz-

---

<sup>1</sup>In alcune diocesi è possibile rivolgersi agli uffici di Curia per consulenze e supervisioni.

za per la determinazione dell'invalidità permanente (ad esempio, l'indicazione di percentuali previste dal contratto assicurativo oppure l'adozione delle tabelle INAIL di cui all'allegato 1 del D.P.R. n. 1124 del 1965).

- b) *della responsabilità civile verso terzi*, che obbliga la compagnia assicurativa a tenere indenne la parrocchia di quanto questa sia tenuta a pagare, quale civilmente responsabile, a titolo di risarcimento di danni involontariamente (colpa) cagionati a terzi. E' opportuno che l'assicurazione si estenda al caso di responsabilità civile che possa derivare alla parrocchia assicurata da fatto doloso di persone per le quali debba rispondere (preposto).

#### 4. COME COMPORTARSI IN CASO DI SINISTRO

Nell'ipotesi in cui si verifichi un sinistro che determini danni a persone o a cose occorre provvedere in tempi brevi a presentare idonea denuncia alla compagnia assicurativa. I termini per la formulazione della denuncia sono generalmente previsti dal contratto assicurativo stipulato, con particolare riduzione degli stessi in caso di morte di un soggetto, e trattasi di termini perentori non suscettibili in alcun modo di dilazione. In ogni caso l'articolo 1913 codice civile dispone che l'assicurato deve dare avviso del sinistro all'assicuratore entro tre giorni da quello in cui il sinistro si è verificato o l'assicurato ne ha avuto conoscenza.

La polizza assicurativa può prevedere che la denuncia di apertura di sinistro debba essere redatta su appositi modelli.

E' opportuno che la denuncia venga trasmessa a mezzo servizio postale con plico raccomandato (anticipata se possibile a mezzo fax) oppure venga presentata direttamente alla compagnia a fronte di rilascio di ricevuta.

La denuncia deve contenere le seguenti indicazioni:

- i dati identificativi del denunciante;
- i dati identificativi dell'infortunato o comunque del terzo danneggiato (ad es. proprietario della cosa);
- gli estremi del sinistro occorso con precisazione della data dell'evento, il contesto, la dinamica ed il luogo in cui si è verificato;
- se il soggetto danneggiato ha riportato lesioni da infortuni pregressi ed in caso affermativo indicare la data ed il luogo in cui si sono verificate le lesioni precedentemente riportate;
- l'indicazione di nominativi e relativi indirizzi di soggetti testimoni;
- l'indicazione se sono intervenute autorità di Pubblica Sicurezza;
- indicazione/allegazione di eventuali articoli di stampa qualora l'evento abbia riportato una certa rilevanza da parte dei mezzi di comunicazione locali;
- copia di lettera di richiesta di danni pervenuta da parte del danneggiato o comunque dalla parte lesa.

Qualora alcuni dati non siano disponibili nei termini per comunicare la denuncia, è necessario che si provveda quantomeno a indicare il luogo e la data del sinistro, nonché la persona o la cosa oggetto di danno, con indicazione di espressa riserva di integrare la denuncia con i dati mancanti e al momento non disponibili.

Qualora, in considerazione della dinamica del sinistro e del contesto in cui lo stesso è avvenuto, emergano indizi o sussistano prove di responsabilità a carico dell'ente (diretta o indiretta stante la responsabilità ad esempio di un preposto), è consigliabile che la posizione risarcitoria sia definita in sede stragiudiziale al fine di evitare lunghi e dispendiosi contenziosi giudiziari, e ricercare la soluzione più opportuna a fronte di una vertenza poco proficua sotto l'aspetto economico e di immagine dell'ente.

Peraltro, fatte salve le peculiarità dell'ufficio liquidazione sinistri della compagnia alla quale l'ente si è assicurato, si richiama l'attenzione riguardo l'opportunità di avvalersi dell'assistenza di consulenti del settore al fine di ricevere indicazioni per una corretta gestione della pratica in particolar modo quanto trattasi di danni gravi o di sinistri mortali. In particolare, per quanto riguarda la diocesi di Milano, l'ufficio dell'Avvocatura è a disposizione per lo svolgimento di tale attività di consulenza ed assistenza a favore delle parrocchie e degli enti diocesani.

## NUOVE AUTORIZZAZIONI DELLA PRIVACY

Il codice in materia di protezione dei dati personali (cd. “tutela della privacy”) approvato con D.Lgs. n. 196 del 20 giugno 2003, che ha sostituito la normativa di cui alla legge 31 dicembre 1996, n. 675 e successive modificazioni ed integrazioni, provvede a disciplinare il trattamento, in particolare, dei dati:

- “*personali*”, da intendersi come qualunque informazione relativa a persona fisica, persona giuridica, ente od associazione, identificati o identificabili, anche indirettamente, mediante riferimento a qualsiasi altra informazione, ivi compreso un numero di identificazione personale;
- “*sensibili*”, quali dati personali idonei a rivelare l’origine razziale ed etnica, le convinzioni religiose, filosofiche o di altro genere, le opinioni politiche, l’adesione a partiti, sindacati, associazioni od organizzazioni a carattere religioso, filosofico, politico o sindacale, nonché i dati personali idonei a rivelare lo stato di salute e la vita sessuale;
- “*giudiziari*”, riguardanti i dati personali idonei a rivelare provvedimenti in materia di casellario giudiziale, di anagrafe delle sanzioni amministrative dipendenti da reato e dei relativi carichi pendenti, o la qualità di imputato o di indagato.

Nell’ipotesi di dati sensibili, l’articolo 26 del codice prescrive, per la liceità del trattamento, due adempimenti previ: acquisire il consenso dell’interessato e richiedere un’apposita “*autorizzazione*” al Garante.

Il provvedimento autorizzativo è pronunciato dal Garante previo accertamento che il trattamento di tali dati non comporta particolari “*rischi di danno o di pericolo per i diritti, le libertà fondamentali e la dignità delle persone*”.

Tuttavia, per alcune fattispecie precise, il legislatore ha ritenuto opportuno sostituire la necessità di una richiesta particolare con un provvedimento di portata ampia, poiché si applica a tutti i soggetti e per tutti i trattamenti che il Garante individua a priori: l’articolo 40 del codice statuisce infatti che le disposizioni che prevedono detta autorizzazione sono applicate anche mediante il rilascio di autorizzazioni cosiddette “*General*”.

---

## DOCUMENTAZIONE

---

relative cioè a determinate categorie di titolari o di trattamenti. Queste autorizzazioni sono pubblicate nella Gazzetta Ufficiale ed hanno un periodo di validità.

Il titolare del trattamento che ritiene di rientrare nell'ambito di applicazione di un'autorizzazione generale non è così tenuto a presentare al Garante una richiesta di autorizzazione se il trattamento che intende effettuare è conforme alle relative prescrizioni. Diversamente, qualora il caso non sia regolamentato o il trattamento sia differente rispetto a quello prospettato dall'autorizzazione generale, il titolare del trattamento dei dati dovrà sottoporre al Garante idonea richiesta di autorizzazione.

Con provvedimento del 21 dicembre 2005<sup>1</sup>, il Garante per la protezione dei dati personali ha adottato sette nuove autorizzazioni generali per il trattamento dei dati sensibili e giudiziari, con efficacia dal 1° gennaio 2006 al 30 giugno 2007.

I sette provvedimenti pubblicati sulla Gazzetta Ufficiale del 3 gennaio 2006 riguardano, come in passato:

- i rapporti di lavoro (aut. n. 1/2005);
- i dati sulla salute e la vita sessuale (aut. n. 2/2005);
- le associazioni e le fondazioni (aut. n. 3/2005);
- i liberi professionisti (aut. n. 4/2005);
- le attività creditizie, assicurative, i sondaggi, l'elaborazione dati e altre attività private (aut. n. 5/2005);
- gli investigatori privati (aut. n. 6/2005);
- dati di carattere giudiziario (aut. n. 7/2005)<sup>2</sup>.

**Il Garante precisa che i soggetti che già in passato hanno beneficiato delle predette autorizzazioni potranno continuare a rispettare sino al 30 giugno 2007 le prescrizioni senza che sia necessario presentare al Garante un'apposita istanza o comunicazione.**

Le su indicate nuove autorizzazioni non recano significative modifiche rispetto a quelle precedenti, fatta eccezione per alcune integrazioni dovute a modifiche normative intervenute riguardanti i rapporti di lavoro.

Per quanto concerne l'ambito ecclesiale sono di particolare interesse le autorizzazioni nn. 1, 2, 3 e 7, perché si riferiscono ai dati sensibili che potrebbero essere trattati anche da una parrocchia<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> A differenza del resto del fascicolo che è aggiornato al 30 novembre 2005, questo intervento considera il provvedimento emanato nel mese di dicembre in sostituzione di quello datato 30 giugno e valido fino al 31 dicembre 2005, a cui l'articolo inizialmente si riferiva.

<sup>2</sup> Nel sito del Garante: [www.garanteprivacy.it](http://www.garanteprivacy.it) è possibile reperire il testo delle autorizzazioni.

<sup>3</sup> Sul punto si veda C. Redaelli, *Il punto su privacy e mondo ecclesiale*, Ex lege n. 1/2002, pagg. 56-62.



**MINISTERO  
DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE  
DIPARTIMENTO PER LE POLITICHE FISCALI**

**UFFICIO FEDERALISMO FISCALE  
AREA I REPARTO V**

Prot. 25313/2003/DPF/UFF

Roma, 3 marzo 2004

All'Arcidiocesi di XXX

*(Rif. fg. n.xxx)*

**OGGETTO:** Imposta comunale sugli immobili (ICI) – Immobili destinati alle attività di oratorio – Esenzione – Legge 1° agosto 2003, n. 206 - Quesito.

Con la nota in riferimento vengono chiesti chiarimenti in ordine all'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili (ICI) degli immobili destinati ad attività di oratorio, alla luce di quanto stabilito dalla legge 1° agosto 2003, n. 206, recante *“Disposizioni per il riconoscimento della funzione sociale svolta dagli oratori e dagli enti che svolgono attività similari e per la valorizzazione del loro ruolo”*. Infatti, l'art. 2, comma 1, di detta legge dispone che *“sono considerati a tutti gli effetti opere di urbanizzazione secondaria, quali pertinenze degli edifici di culto, gli immobili e le attrezzature fisse destinate alle attività di oratorio e similari dagli enti di cui all'articolo 1, comma 1”*, e cioè degli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica, nonché degli enti delle altre confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato un'intesa ai sensi dell'art. 8, terzo comma, della Costituzione.

La problematica prospettata riguarda, in particolare, la decorrenza dell'esenzione dall'ICI degli oratori; si chiede cioè se tali immobili possono essere considerati esenti solo a decorrere dall'entrata in vigore della legge n. 206 del 2003 –



vale a dire dal 21 agosto 2003 - o se invece l'esenzione in discorso doveva essere riconosciuta già sulla base delle disposizioni recate dall'art. 7, comma 1, lettere d) ed i), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

Infatti, l'art. 7, comma 1, lettera d), del D.Lgs. n. 504 del 1992, stabilisce che sono esenti dall'ICI *“i fabbricati destinati all'esercizio del culto, purchè compatibile con le disposizioni degli artt. 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze”*. In sostanza, tale norma, riconosce l'esenzione non solo ai fabbricati destinati all'esercizio del culto, ma anche alle pertinenze degli stessi, per la qualificazione delle quali occorre riferirsi all'art. 817 del codice civile, il quale dispone che sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa e che tale destinazione può essere effettuata da chi sia proprietario o sia titolare di un diritto reale sulla cosa principale. Dello stesso avviso è stato anche il Consiglio di Stato, sez. III, che con il parere n. 1279 del 24 novembre 1998 ha sostenuto che per individuare una pertinenza è necessario sia un elemento oggettivo - consistente nel rapporto funzionale tra la cosa principale e quella accessoria - e sia un elemento soggettivo, costituito dalla volontà del titolare di destinare la cosa accessoria agli scopi descritti.

Sulla base di queste argomentazioni nella risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-01669 dell'11 marzo 2003, è stato espressamente specificato che le unità immobiliari adibite a case parrocchiali possano rientrare nel concetto di pertinenza e godere quindi dell'esenzione dall'ICI, solo ove il comune verifichi la sussistenza delle condizioni richieste dal codice civile innanzi indicate.

Al riguardo occorre inoltre sottolineare che un'analoga questione era stata sollevata sotto la vigenza del decreto-legge 11 luglio 1992, n. 333, convertito dalla legge 8 agosto 1992, n. 359, che con l'art. 7, comma 4, lettera b), in materia di imposta straordinaria sugli immobili (ISI), prevedeva la stessa esenzione poi riproposta in materia di ICI nell'art. 7, comma 1, lettera d), del D.Lgs. n. 504 del 1992. L'argomento è stato infatti oggetto della risoluzione n. 9/1178 del 12 dicembre 1992, nella quale, in relazione ad una specifica fattispecie, è stato evidenziato che *“sono esenti dall'imposta i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purchè compatibile con le*

*disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione e le loro pertinenze, come ad esempio l'oratorio e l'abitazione del parroco”*.

Vi è poi da aggiungere che, in ogni caso, agli oratori potrebbe essere accordata l'esenzione anche sulla base della lettera i) dello stesso art. 7, comma 1, del D.Lgs. n. 504 del 1992, il quale dispone che sono esenti dall'ICI gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali *“destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive nonchè delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222”*. Queste ultime, invero, sono le attività di religione o di culto, vale a dire quelle attività *“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 norma in esame riconosce, quindi, l'esenzione dall'ICI indipendentemente dalla sussistenza del requisito di pertinenzialità cui si riferisce la lettera d) dello stesso art. 7, ritenendo invece sufficiente l'utilizzo dell'immobile per lo svolgimento delle attività ivi espressamente elencate da parte di enti non commerciali.

Pertanto, alla luce delle disposizioni esaminate si può affermare che ancor prima dell'emanazione della legge n. 206 del 2003, gli oratori godevano del regime di esenzione dall'ICI, ove si verificavano le condizioni richieste dall'art. 7, comma 1, lettere d) ed i), del D.Lgs. n. 504 del 1992.

In sostanza, la disposizione contenuta nel comma 1, dell'art. 2, della legge n. 206 del 2003, nulla ha innovato rispetto al regime fiscale di favore che poteva essere comunque riconosciuto agli oratori dalla normativa previgente in materia di ICI, sia pure nei limiti innanzi indicati, ma anzi ha sciolto ogni dubbio sulla loro natura pertinenziale, estendendola *ex lege* a tutti gli immobili destinati ad attività di oratorio o similari. E' il caso di sottolineare che, ai sensi del comma 2 dell'art. 1 in esame, dette attività sono quelle *“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. Esse sono volte, in particolare, a promuovere la realizzazione di programmi, azioni e interventi, finalizzati alla diffusione dello sport e della solidarietà, alla promozione sociale e di iniziative culturali nel tempo libero e al*

*contrasto dell'emarginazione sociale e della discriminazione razziale, del disagio e della devianza in ambito minorile”.*

Tale interpretazione è rafforzata anche dalla lettura dei lavori parlamentari, laddove viene specificato che il comma 1, dell’art. 2 della legge n. 206 del 2003, *“qualificando in ogni caso gli oratori come pertinenze degli edifici di culto, sembrerebbe estendere l’esenzione dal tributo a strutture che attualmente non ne beneficiano per l’assenza del predetto requisito di pertinenzialità”*. Ciò in coerenza con la *ratio* della legge che all’art.1, riconosce la funzione educativa e sociale svolta, nell’ambito della comunità locale, mediante le attività di oratorio o attività similari, non solo dalle parrocchie, dagli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica, ma anche dagli enti delle altre confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato un’intesa ai sensi dell’art. 8, terzo comma, della Costituzione.

IL CAPO DEL DIPARTIMENTO