

informatore
e degli enti

normativo delle parrocchie
non commerciali

ex **L**ege



**Novità per gli enti non commerciali
dalla manovra finanziaria 2007**

**Agevolazioni fiscali per le manutenzioni
sugli immobili**

**Nuove regole per l'imposta
di successione e donazione**

Nascono i contribuenti minimi in franchigia

**Normativa di pubblica sicurezza per le attività
spettacolistiche**

Aggiornamenti normativi

4 2006

EDITORIALE

L'ultimo fascicolo di *ex Lege* dell'anno 2006, come di tradizione, è in larga parte dedicato ad illustrare le principali novità tributarie riguardanti le parrocchie e gli enti non commerciali, introdotte dal "collegato fiscale" 2007 e più in generale dalla manovra finanziaria di fine anno. In tale ambito si segnalano, in particolare, le modifiche apportate relativamente alla riscossione dei tributi (blocco dei pagamenti e compensazioni volontarie), a scontrini e ricevute fiscali (adempimenti e sanzioni), all'imposta sostitutiva sulle plusvalenze, alla nuova disciplina fiscale dei "fabbricati rurali", alla rivalutazione della rendita catastale per gli immobili di categoria B (*P. Clementi*). Si commentano poi le nuove regole circa la tassazione di successioni e donazioni, puntualizzando con chiarezza le esenzioni di cui godono gli enti ecclesiastici (*P. Clementi*). Si offre una panoramica circa le agevolazioni IVA in materia di interventi di manutenzione sugli immobili (proroga dell'IVA agevolata anche per le opere di manutenzione ordinaria e straordinaria) e si illustra la nuova detrazione d'imposta diretta a incentivare gli interventi di "riqualificazione energetica" degli edifici esistenti (*P. Clementi*). Si presenta, facendo seguito a quanto già pubblicato nel numero scorso, il regime tributario dei contribuenti minimi in franchigia in ambito IVA, con un'illustrazione più analitica dello stesso anche alla luce del Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 20 dicembre 2006, con il quale sono stati definiti i termini e le procedure applicative del nuovo regime (*P. Clementi*).

Al di fuori dell'ambito tributario il presente numero, in continuità con il precedente, offre un ampio e articolato studio dedicato alla normativa di pubblica sicurezza in materia di attività e luoghi di pubblico spettacolo (*L. Simonelli*); segue quindi, nella sezione *Approfondimenti*, un testo che riflette sulla natura degli enti ecclesiastici e la loro amministrazione (*C. Azzimonti*). Vi si richiamano le caratteristiche peculiari e caratterizzanti l'identità dell'ente ecclesiastico, come definito dalla normativa concordataria, da cui consegue la sua qualità di "ente non commerciale" di diritto; si chiarisce cosa debba intendersi per "beni ecclesiastici" con quel che ne deriva in termini di saggia amministrazione degli stessi e di individuazione di alcuni elementi essenziali volti a favorire, in capo agli amministratori degli enti, il progressivo diffondersi di una efficace "cultura del bilancio".

Il supplemento “*Guida operativa di ex Lege*” è dedicato alla presentazione del contratto di locazione di immobili ad uso abitativo e ad uso diverso (a cura *E. Mapelli e P. Clementi*).

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

Milano, 28 febbraio 2007

don Carlo Azzimonti
Avvocato generale e Direttore responsabile

AGGIORNAMENTI NORMATIVI

IL "COLLEGATO FISCALE" 2007

Rispettando la tradizione, la manovra finanziaria per il 2007 è costituita dalla legge finanziaria e anche dal cosiddetto "collegato fiscale", il decreto legge che ha consentito di anticipare al 2006 alcune disposizioni più urgenti. Si tratta del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262¹, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286². Oltre alle nuove disposizioni che riguardano la tassazione delle successioni e delle donazioni (che trattiamo in un articolo autonomo in questo stesso numero) molte altre disposizioni possono interessare anche gli enti ecclesiastici e gli altri enti non commerciali.

Il decreto, nato con 48 articoli, è stato significativamente modificato dalla legge di conversione che ha, tra l'altro, adottato una tecnica legislativa che non ne facilita la lettura nel testo definitivo: gli articoli del decreto legge dal 3 al 47 sono stati infatti soppressi e gran parte delle disposizioni in essi contenute sono confluite nel nuovo testo dell'articolo 2 che adesso è costituito da ben 181 commi.

Si segnala inoltre che l'Agenzia delle entrate, ha fornito i primi chiarimenti sul provvedimento; si vedano in particolare la Circolare 19 gennaio 2007, n. 1/E e la Circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E.

1. LA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI

I primi 17 commi dell'articolo 2 del decreto 262/2006 contengono una serie di disposizioni volte al riassetto sistematico di diversi istituti previsti dalla normativa in materia di riscossione coattiva dei tributi, riconoscendo, tra l'altro, nuovi e più ampi poteri agli agenti della riscossione.

1.1 Il fermo dei pagamenti

Il comma 9 dell'articolo 2 introduce la possibilità del blocco dei paga-

¹Publicato sulla G.U. del 3.10.2006 ed entrato in vigore lo stesso giorno.

²Publicata sul Supplemento Ordinario n. 223 alla G.U. del 28.11.2006, ed entrata in vigore lo stesso giorno.

menti da parte delle Amministrazioni pubbliche qualora il contribuente abbia pendenze con il fisco. È infatti stabilito che le Amministrazioni pubbliche e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a 10 mila euro devono verificare se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo. In caso affermativo le Amministrazioni pubbliche non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'Agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo: in pratica si tratta del pignoramento presso terzi del credito del contribuente moroso. Un apposito provvedimento di attuazione dovrà stabilire le modalità di attuazione della norma.

La nuova normativa riguarda in particolare gli enti che ricevono contributi pubblici derivanti da convenzioni o accreditamenti: è il caso, ad esempio, delle scuole materne, delle case di riposo, delle strutture sanitarie.

1.2 Le compensazioni volontarie

I commi 13 e 14 modificano il regime dei rimborsi d'imposta stabilendo che prima di erogare un rimborso, l'Agenzia delle entrate deve verificare se il beneficiario risulta iscritto a ruolo; in caso affermativo, indipendentemente dall'ammontare dell'importo a debito, trasmette un'apposita segnalazione all'Agente della riscossione che ha in carico il ruolo, mettendo a disposizione dello stesso le somme da rimborsare. Ricevuta la segnalazione, l'Agente della riscossione notifica all'interessato una proposta di compensazione tra il credito d'imposta e il debito iscritto a ruolo, sospendendo l'azione di recupero ed invitando il debitore a comunicare entro 60 giorni se intende accettare la proposta. In caso di accettazione l'Agente della riscossione procede ad estinguere il debito iscritto a ruolo utilizzando il credito spettante.

In caso di rifiuto della proposta o di mancato tempestivo riscontro cessano gli effetti della sospensione e l'Agente della riscossione comunica in via telematica all'Agenzia delle entrate che non ha ottenuto l'adesione dell'interessato alla proposta di compensazione.

La procedura può essere estesa ai crediti previdenziali e di altre Agenzie fiscali, dietro stipula di apposite convenzioni con l'Agenzia delle entrate.

La norma non precisa cosa accade al credito nel caso di rifiuto del contribuente alla compensazione, ma – ovviamente, nell'ipotesi di mancato pagamento del debito iscritto a ruolo – riteniamo che l'Agente della riscossione provvederà a pignorare il credito fino a concorrenza dell'importo iscritto a ruolo.

La compensazione volontaria sarà operativa dopo l'emanazione di un decreto attuativo.

2. SCONTRINI E RICEVUTE FISCALI: ADEMPIMENTI E SANZIONI

2.1 Le sanzioni per l'omissione dello scontrino

Per la mancata emissione (o l'emissione per importi inferiori a quelli reali) dello scontrino fiscale o della ricevuta fiscale è prevista una sanzione pari al 100% dell'imposta corrispondente all'importo non documentato. La sanzione non può essere inferiore a 516 euro³. Il contribuente che riceve l'atto di irrogazione della sanzione può usufruire della definizione della sanzione in via breve, con il pagamento di un quarto della sanzione irrogata entro 60 giorni dalla notifica dell'atto⁴.

L'omissione del rilascio di scontrino o ricevuta (o la loro "infedeltà") è sanzionata anche con la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività. Il regime di tale ulteriore sanzione è stato modificato in via definitiva con i commi da 8 a 8-ter dell'articolo 1 del decreto legge 262/2006.

La sospensione è ora prevista se nel quinquennio sono contestate tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere scontrino o ricevuta fiscale, anche se non sono state irrogate le sanzioni accessorie. La sospensione è disposta per un periodo da tre giorni a un mese con provvedimento immediatamente esecutivo. Se l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione eccede la somma di 50 mila euro la sospensione è disposta per un periodo da un mese a sei mesi.

La sospensione è disposta dalla Direzione Regionale delle Entrate (DRE) e deve essere notificata, a pena di decadenza, entro sei mesi dalla contestazione della terza violazione.

2.2 La trasmissione telematica degli incassi e la permanenza dell'obbligo di emissione dello scontrino

L'obbligo di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate l'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate⁵ previsto per tutti gli esercizi di commercio al minuto (es. librerie, negozi di oggetti religiosi) e per le attività alberghiere e di somministrazione (es. case per ferie, bar parrocchiali) sostituisce unicamente l'obbligo di registrazione dei corrispettivi e non anche quello dell'emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale. Questo

³Cf art. 6 del D.Lgs. 471/1997.

⁴Cf artt. 16 e 17 del D.Lgs. 472/1997.

⁵Previsto dall'art. 37, cc. 33-37 del D.L. 4.7.2006, n. 223, conv. L. 4.8.2006, n. 248.

è quanto esplicitamente ribadisce l'articolo 2, comma 30 del decreto 262/2006⁶.

Mentre inizialmente era stato previsto che l'obbligo di trasmissione telematica dovesse decorrere dal 1° gennaio di quest'anno, la legge finanziaria per il 2007⁷ ha invece disposto che l'invio telematico dei corrispettivi giornalieri decorrerà *“dalla data progressivamente individuata, per singole categorie di contribuenti, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate da adottare entro il 1° giugno 2007”* (art. 1, c. 327).

La finanziaria ha anche stabilito che i misuratori fiscali immessi sul mercato a decorrere dal 1° gennaio 2008 dovranno essere idonei alla trasmissione telematica dei corrispettivi, che le spese di acquisto di tali misuratori saranno integralmente deducibili nell'esercizio in cui saranno sostenute e che gli stessi non dovranno essere sottoposti alla verifica periodica (cf art. 1, c. 328, L. 296).

Inoltre, essendo l'utilizzo di questi apparecchi di “nuova generazione” finalizzato a semplificare gli obblighi di certificazione fiscale dei corrispettivi, una volta entrato a regime il sistema di invio telematico dei corrispettivi giornalieri, sarà possibile ai contribuenti emettere uno scontrino non avente valenza fiscale. Prima, però, sarà necessario che con un apposito regolamento siano *“emanate disposizioni atte a disciplinare le modalità di rilascio delle certificazioni dei corrispettivi, non aventi valore fiscale, in correlazione alla trasmissione, in via telematica, dei corrispettivi medesimi”*.

3. L'IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLE PLUSVALENZE

La finanziaria 2006 ha introdotto l'imposta sostitutiva per le plusvalenze immobiliari⁸ che il collegato fiscale 2007 ha significativamente modificato: riducendone l'ambito applicativo (sono ora escluse le plusvalenze realizzate a seguito di alienazione di aree edificabili) e innalzandone l'aliquota (che passa dal 12,5% al 20%).

Le plusvalenze cui ora la norma si riferisce sono quelle individuate dall'art. 67, c. 1, lett. b) del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (D.P.R. 917/1986), cioè le cessioni a titolo oneroso, effettuate al di fuori del reddito d'impresa, di terreni e fabbricati acquisiti (o costruiti) da non più di cinque anni.

La decorrenza del quinquennio si calcola:

- dalla data dell'atto di compravendita per gli immobili acquistati a titolo oneroso;

⁶L'esonero è previsto solo per le imprese della grande distribuzione che trasmettono telematicamente i corrispettivi: cf art. 1, c. 429, L. 311/2004.

⁷L. 27.12.2006, n. 296.

⁸L. 23.12.2005, n. 266, art. 1, c. 497. Vedi anche *ex Lege 4/2005*, pagg. 11-15.

- dalla data di acquisto a titolo oneroso da parte del donante per quelli acquisiti per donazione⁹.

Non costituisce mai plusvalenza l'alienazione di fabbricati o di terreni agricoli pervenuti per successione; ricordiamo che la vendita di aree edificabili, anche se pervenute per successione e anche se possedute da oltre cinque anni è invece sempre da considerare presupposto per la realizzazione di plusvalenze fiscalmente imponibili (anche se, come abbiamo visto sopra, non è più possibile in questo caso optare per l'imposta sostitutiva).

In luogo dell'ordinaria modalità di tassazione del “reddito diverso” costituito dalla plusvalenza, il contribuente potrà optare per l'applicazione dell'imposta sostitutiva con aliquota pari al 20% (che ha elevato quella del 12,5% per tutti i contratti di cessione stipulati a decorrere dal 3 ottobre 2006).

Il venditore che intende optare per l'applicazione dell'imposta sostitutiva deve farne richiesta al notaio rogante al quale deve essere consegnato l'ammontare dell'imposta. Il versamento deve essere infatti effettuato dallo stesso notaio che dovrà inoltre comunicare all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle cessioni in relazione alle quali è stata esercitata l'opzione per l'imposta sostitutiva. A tale scopo, anche se dopo oltre un anno dall'entrata in vigore della nuova imposta, è stato approvato il modello di comunicazione¹⁰.

Occorre considerare che l'innalzamento dell'aliquota al 20% ha reso l'imposta sostitutiva conveniente solo per gli enti che non godono dell'aliquota IRES agevolata (16,5%) ai sensi dell'articolo 6 del D.P.R. 601/1973. La riduzione del 50% dell'aliquota ordinaria si applica, purché dotati di personalità giuridica, ad un buon numero di enti non commerciali, e precisamente:

- le parrocchie, le diocesi, i seminari, gli istituti religiosi, le fondazioni di culto, le associazioni di fedeli e, in generale, tutti gli enti ecclesiastici; la disposizione agevolativa, che fa riferimento agli *“enti il cui fine è equiparato per legge a quello di beneficenza o di istruzione”*, si applica agli enti della Chiesa cattolica in forza dell'equiparazione prevista dall'articolo 7, comma 3 dell'Accordo di revisione del Concordato lateranense, (L. 25.3.1985, n. 121) in cui è stabilito che *“agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione”*;
- gli enti di assistenza sociale, le società di mutuo soccorso, gli enti ospedalieri, gli enti di assistenza e beneficenza;
- gli istituti di istruzione e gli istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, i corpi scientifici, le accademie,

⁹L'inclusione delle alienazioni di immobili pervenuti per donazione è stata una novità introdotta dagli artt. 37 e 38 del D.L. 223/2006. La nuova disciplina è stata illustrata in *ex Lege 3/2006*, pagg. 23-24.

¹⁰Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 12.1.2007, Prot. 2006/133524.

le fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali.

Si ricorda infine il diritto all'aliquota agevolata anche per le ex IPAB; l'articolo 4, comma 2 del decreto legislativo 207 del 2001 dispone infatti che *“alle istituzioni riordinate in aziende di servizi o in persone giuridiche private si applicano le disposizioni contenute nell'articolo 6 del D.P.R. 601/1973, alle condizioni ivi previste”*.

4. FABBRICATI RURALI

I commi dal 36 al 38¹¹ dell'articolo 2 intendono accelerare il processo di regolarizzazione dei fabbricati rurali, iniziato con il decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557 che, tra le altre cose, ha stabilito i requisiti necessari per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali dei fabbricati.

La norma è volta ad accertare l'effettiva natura dei fabbricati rurali e a favorire l'inserimento al catasto edilizio urbano per quei fabbricati la cui ruralità non sussista o sia venuta meno, anche per effetto delle modifiche apportate dal comma 37 del D.L. 262/2006, ai requisiti necessari per il riconoscimento della ruralità: alle condizioni preesistenti viene ora aggiunta la necessità che il conduttore del terreno sia un imprenditore agricolo iscritto nel registro delle imprese.

In estrema sintesi è stato disposto che i titolari di diritti reali su fabbricati per i quali siano venuti meno i requisiti per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali in virtù di quanto disposto dal comma 37, devono provvedere a dichiararli al catasto entro il 30 giugno 2007.

Dovranno inoltre essere dichiarati al catasto edilizio urbano gli immobili che non risultano in tutto o in parte dichiarati al catasto e quelli che hanno perso i requisiti di ruralità per motivi diversi da quelli sopra citati.

Prima di esaminare le procedure per l'accatastamento degli immobili non più rurali, ricordiamo che le condizioni richieste per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali sono indicate nell'articolo 9, commi 3-5 del D.L. 557/1993.

In particolare occorre:

- che l'utilizzatore del fabbricato (proprietario, affittuario o diverso soggetto che ad altro titolo conduce il terreno cui il fabbricato è asservito) rivesta la qualifica di imprenditore agricolo e sia iscritto nel registro delle imprese; oppure sia un familiare a carico dell'imprenditore agricolo e con esso convivente; oppure sia titolare di un trattamento pensionistico corrisposto a seguito di attività svolta in agricoltura;
- che l'immobile sia utilizzato come abitazione dei soggetti sopra indicati sulla base di un titolo idoneo oppure da dipendenti esercitanti attività agricole nell'azienda;

- che il terreno cui il fabbricato è asservito abbia una superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati¹² e sia censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario;
- che il volume d'affari derivante dalle attività agricole del soggetto che conduce il fondo risulti superiore alla metà del suo reddito complessivo;
- che i fabbricati ad uso abitativo non abbiano le caratteristiche delle unità immobiliari appartenenti alle categorie A/1 e A/8, ovvero le caratteristiche di lusso come definite dal Decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969.

Il carattere rurale è inoltre riconosciuto alle costruzioni strumentali alle attività agricole¹³ e alle costruzioni destinate alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli, alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione, nonché ai fabbricati destinati all'agriturismo.

È considerato rurale anche il fabbricato che non insiste sui terreni cui l'immobile è asservito, purché entrambi risultino ubicati nello stesso comune o in comuni confinanti.

Inoltre, nel caso in cui l'unità immobiliare sia utilizzata congiuntamente da più proprietari o titolari di altri diritti reali, da più affittuari o più soggetti che conducono il fondo sulla base di un titolo idoneo, i requisiti devono sussistere in capo ad almeno uno di tali soggetti. Qualora sul terreno sul quale è svolta l'attività agricola insistano più unità immobiliari ad uso abitativo, i requisiti della ruralità devono essere presenti in tutte le unità immobiliari.

Nel caso poi di utilizzo di più unità ad uso abitativo, da parte di componenti lo stesso nucleo familiare, il riconoscimento di ruralità è subordinato, oltre ai requisiti indicati sopra, anche al limite massimo di cinque vani catastali o, comunque, di 80 metri quadrati per un abitante e di un vano catastale o, comunque, di 20 metri quadrati per ogni altro abitante oltre il primo.

Torniamo ora alle procedure da rispettare per l'accatastamento degli immobili che non possono essere considerati rurali segnalando innanzitutto che le modalità tecniche ed operative per l'attuazione della disposizione sono state stabilite con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del territorio del 9 febbraio 2007.

All'Agenzia del territorio è assegnato il duplice compito di individuare i fabbricati iscritti al catasto terreni per i quali siano venuti meno i requisiti per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali e quello di identificare i fabbricati non dichiarati al catasto; a tal fine potrà effettuare verifiche (amministrative, da telerilevamento e da sopralluogo sul terreno) ed anche ricorrere alle informazioni fornite dall'AGEA (Agenzia per le erogazioni in agricoltura). È inoltre previsto che l'Agenzia del territorio, con apposito

¹²Il limite viene ridotto a 3.000 metri quadrati per i terreni ubicati in zone montane e per quelli ove siano praticate colture specializzate in serra, la funghicoltura o altra coltura intensiva.

¹³Coltivazione della terra e silvicoltura, allevamento degli animali e manipolazione dei prodotti agricoli.

¹¹I cc. 34 e 36 sono stati successivamente modificati dalla finanziaria (cf. art. 1, c. 339, L. 396/2006).

comunicato da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, renda nota la disponibilità, per ciascun comune, dell'elenco degli immobili "irregolari" individuati; se accertata, potrà anche indicare la data cui far risalire la mancata presentazione della dichiarazione al catasto. L'elenco dovrà essere pubblicizzato a cura dell'Agenzia, per i sessanta giorni successivi alla pubblicazione del comunicato, presso i comuni interessati, tramite gli uffici provinciali e sul sito internet dell'Agenzia stessa.

I proprietari degli immobili elencati nel comunicato hanno 90 giorni dalla data di pubblicazione dello stesso per presentare gli atti di aggiornamento catastale. Qualora i proprietari non ottemperino alla richiesta entro tale termine, gli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio provvedono, con oneri a carico del proprietario dell'immobile, all'iscrizione in catasto attraverso la predisposizione delle relative dichiarazioni e a notificarne i relativi esiti.

Le rendite catastali dichiarate o attribuite producono effetto fiscale, in deroga alle disposizioni vigenti, a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo alla data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale; in assenza di tale indicazione, la decorrenza è fissata al 1° gennaio dell'anno di pubblicazione del comunicato.

5. AUMENTO DEL VALORE DEGLI IMMOBILI DELLA CATEGORIA B

In attesa della riforma del catasto (il cui avvio viene continuamente rinviato) il collegato fiscale si è occupato degli immobili accatastati nella categoria catastale B. Partendo dalla considerazione che le tariffe attribuite a tali fabbricati sono eccessivamente sottostimate, anche a parità di uso e di destinazione rispetto ad altre fattispecie classate negli altri gruppi catastali, l'articolo 2, comma 45 del D.L. 262/2006 stabilisce che *"il moltiplicatore previsto dal comma 5 dell'articolo 52, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, da applicare alle rendite catastali dei fabbricati classificati nel gruppo catastale B è rivalutato nella misura del 40%"*.

Il moltiplicatore cui la norma si riferisce è quello che, applicato alle rendite catastali, determina il *valore automatico* degli immobili. Tale valore costituisce la base imponibile per il calcolo dell'ICI, delle imposte dovute in occasione delle successioni e delle donazioni ed anche ai fini delle imposte sui trasferimenti a titolo oneroso nei casi in cui la vendita abbia ad oggetto abitazioni e pertinenze e l'acquirente sia una persona fisica che agisce come "privato" (non quindi nella veste di imprenditore o lavoratore autonomo).

Il riferimento all'articolo 52 del D.P.R. 131/1986 fa escludere che l'aumento possa riguardare anche l'IRES.

Il provvedimento stabilisce inoltre che la modifica ha effetto *"a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto"* (3 ottobre 2006). A

tale proposito si può però notare che secondo l'articolo 3 comma 1 dello statuto del contribuente¹⁴ le modifiche introdotte ai tributi periodici si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono. Dal momento che l'ICI è senz'altro un tributo periodico, l'incremento del coefficiente dovrebbe avere effetto solo a partire dal periodo d'imposta 2007 (anche se nel corso di questi anni ciascuno ha potuto notare che spesso tanto il legislatore quanto l'Amministrazione finanziaria non hanno rispettato i principi affermati dallo statuto del contribuente).

La modifica certo avrà effetti significativi sugli immobili di proprietà degli enti non commerciali che rientrano spesso tra quelli classati nel gruppo B. Ad esempio, nel B1 sono compresi collegi, convitti, educandati, ricoveri, orfanotrofi, ospizi, conventi, seminari; nel B2 case di cura ed ospedali; nel B5 scuole e laboratori scientifici; nel B6 biblioteche, pinacoteche, musei e simili.

Da ultimo una precisazione riguardante gli immobili indicati nella categoria B7 *"cappelle ed oratori non destinati all'esercizio pubblico dei culti"*: non si tratta degli oratori delle parrocchie destinati alle attività proprie degli enti religiosi, ma delle cappelle e oratori privati.

¹⁴Cf art. 3, c. 1, L. 27.7.2000, n. 212.

LE NUOVE REGOLE PER LA TASSAZIONE DI SUCCESSIONI E DONAZIONI

Con un percorso che certamente non può essere definito lineare, è stata alla fine reintrodotta l'imposta sulle successioni e le donazioni.

La tassazione dei trasferimenti a titolo gratuito è stata al centro della manovra fiscale per il 2007 costituita, come d'abitudine, oltre che dalla legge finanziaria (L. 27.12.2006, n. 296) anche dal decreto legge noto come "collegato fiscale" (D.L. 3.10.2006, n. 262, conv. L. 24.11.2006, n. 286) con la conseguenza che in meno di tre mesi la disciplina è cambiata tre volte: inizialmente introdotta con il decreto legge è stata poi radicalmente trasformata dalla legge di conversione ed infine modificata con la finanziaria. Di seguito tralascieremo le versioni superate ed illustreremo soltanto quella attualmente in vigore.

1. IL REGIME PRECEDENTE

A dire il vero, la confusione sulla tassazione dei trasferimenti a titolo gratuito è cominciata già nel 2001 quando la legge n. 383 ne ha modificato il regime, sopprimendo l'imposta che li regolava, il decreto legislativo n. 346 del 1990 "*Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni*", senza tuttavia eliminare del tutto l'imposizione.

Infatti, l'articolo 13 della L. 383/2001, dopo aver affermato, al comma 1, che "*l'imposta sulle successioni e donazioni è soppressa*", nel secondo comma, però, introduceva una nuova modalità di tassazione per le donazioni e le altre liberalità tra vivi, dalle quali erano esentati totalmente solo i trasferimenti fatti a favore di soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti fino al quarto grado; negli altri casi, il trasferimento era assoggettato all'imposta di registro con le aliquote previste per le cessioni a titolo oneroso, fatta salva una franchigia pari a 350 milioni per ciascun beneficiario.

Inoltre non va dimenticato che, qualora l'oggetto della donazione fosse stato costituito da beni immobili continuavano ad essere dovute le

imposte ipotecarie e catastali, senza alcuna eccezione (quindi anche nei casi di successione e di donazioni tra parenti), né franchigia.

L'articolo 14 della legge 383/2001 stabiliva inoltre che le disposizioni concernenti esenzioni, agevolazioni, franchigie e determinazione della base imponibile già vigenti in materia di imposta sulle successioni e donazioni erano da riferirsi all'imposta di registro. Ciò, in particolare, ha consentito agli enti ecclesiastici e agli altri enti (associazioni e fondazioni con particolari finalità) di godere dell'esenzione spettante con il precedente regime anche in riferimento alla nuova imposta¹.

2. IL NUOVO REGIME

2.1 Una nuova imposta o la vecchia imposta "resuscitata"?

Il decreto legge 262/2006, come modificato dalla legge di conversione, ha ripristinato l'imposta sulle successioni e donazioni rinviando al decreto legislativo 346 del 1990 (Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di seguito T.U.), nella versione in vigore alla data del 24 ottobre 2001 (che è la data in cui l'imposta era stata soppressa dalla legge 383/2001).

Il rinvio al decreto 346, però, non serve a far rivivere l'imposta sulle successioni e donazioni così come precedentemente disciplinata; ne è conferma anche la terminologia utilizzata dal legislatore che dichiara di "istituire" l'imposta e che dispone l'applicazione delle disposizioni del decreto del 1990 "in quanto compatibili" con le novità introdotte con il decreto legge 262/2006: "È istituita l'imposta sulle successioni e donazioni, sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 45 a 54" (art. 2, c. 47); "Per quanto non disposto dai commi da 47 a 49 e da 51 a 54, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal citato testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre" (art. 2, c. 50).

2.2 Un nuovo (e più ampio) presupposto impositivo

Confrontando il primo comma dell'articolo 1 del T.U.² con il comma 47 dell'articolo 2 del decreto legge 262/2006 si ricava che l'ambito ogget-

¹L'esenzione spettava anche in riferimento alle imposte ipotecarie e catastali in forza degli artt. 1 e 10 del D.Lgs. 347/1990.

²Che, pur non essendo esplicitamente abrogato, non è compatibile con la nuova disciplina dell'imposta.

tivo dell'imposta è stato modificato. Mentre in passato l'imposta si applicava "*ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte ed ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi*" (art. 1, c. 1), ora grava "*sui trasferimenti di beni e di diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione*" (D.L. 262/2006, art. 2, c. 47).

Come si può notare la nuova imposta estende il presupposto impositivo, non solo perché è stata introdotta l'ipotesi della costituzione dei vincoli di destinazione, ma anche perché l'ambito delle donazioni assoggettate a tassazione non riguarda più i trasferimenti derivanti da "*donazioni o altre liberalità tra vivi*", ma quelli per "*donazione o a titolo gratuito...*". La nuova formulazione è più ampia in quanto la categoria dei "trasferimenti a titolo gratuito" costituisce un *genus* di cui le liberalità sono *species*.

2.3 Liberalità indirette: non sempre sono soggette all'imposta

Come per il passato sono oggetto dell'imposta anche la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni in quanto vengono considerati "trasferimenti" e le liberalità indirette³ risultanti da atti soggetti a registrazione (cf art. 1, cc. 2 e 4-bis T.U.).

Di particolare interesse, a proposito delle liberalità indirette, l'esclusione dall'imposizione "*nei casi di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari, ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale*" (art. 1, c. 4-bis T.U.). In pratica, se un ente riceve una somma per l'acquisto di un bene immobile, può evitare di sborsare l'imposta sulla donazione⁴ se la donazione avviene nell'ambito dell'atto di acquisto, cioè se risulta dall'atto che la provvista per il pagamento del prezzo dell'immobile deriva dal donante.

2.4 Le aliquote

Del tutto nuove sono le aliquote dell'imposta e le franchigie fissate per favorire il passaggio di beni nell'ambito familiare; inizialmente fissate dai commi 48 e 49 dell'articolo 2 del decreto legge 262/2006, sono state modificate dalla finanziaria⁵: in particolare sono state introdotte ulteriori

³Si tratta di quelle liberalità che non sono formalizzate attraverso un contratto di donazione, ma che risultano, appunto, solo indirettamente, dalla combinazione di strumenti negoziali onerosi o comunque a causa non liberale, come l'intestazione di beni a nome altrui, la rinuncia all'azione di regresso, il negozio misto con donazione, eccetera. In tali casi lo spirito di liberalità che permea i trasferimenti attuati attraverso negozi diversi dalla donazione rimane inespresso, nel senso che non risulta dall'atto di cui si deve chiedere la registrazione.

⁴Nei casi in cui l'ente non sia esente (v. oltre).

⁵L. 296/2006, art. 1, cc. 77-79.

franchigie e previste nuove agevolazioni per il trasferimento di azienda in alcune circostanze.

I trasferimenti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta (genitori e figli) sono esenti fino ad un milione di euro per ciascun beneficiario; la parte eccedente tale importo viene assoggettata all'imposta con l'aliquota del 4%.

La finanziaria (cf c. 77, lett. a e lett. b) ha introdotto una franchigia di 100 mila euro per ciascun beneficiario se i beni sono devoluti a favore dei fratelli e delle sorelle; oltre la franchigia si dovrà applicare l'aliquota del 6%.

Un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze dovrà aggiornare, ogni 4 anni, l'importo della franchigia adeguandolo al costo della vita.

Gli altri parenti fino al 4° grado e gli affini in linea retta e in linea collaterale fino al 3° grado non godono di alcuna franchigia e i trasferimenti di beni e diritti in loro favore sono assoggettati a tassazione con l'aliquota del 6%.

Se il beneficiario dei trasferimenti è una persona portatrice di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge 5 febbraio 1992, n. 104, l'imposta si applica esclusivamente sulla parte del valore della quota o del legato che supera l'ammontare di 1.500.000 euro. Anche questa agevolazione è stata introdotta dalla finanziaria (cf c. 77, lett. c).

Tutti gli altri soggetti, compresi gli enti non commerciali, scontano l'imposta nella misura dell'8%, anche in questo caso senza alcuna franchigia.

Per un quadro complessivo si veda la tabella alla fine di questo articolo.

2.5 La base imponibile

Come abbiamo visto sopra ogni trasferimento di beni, realizzato in conseguenza di una successione *mortis causa* è soggetto all'imposta di successione a carico dell'erede e/o del legatario. Il calcolo della base imponibile deve essere effettuato computando il valore globale netto dell'asse ereditario, definito come *“la differenza tra il valore complessivo, alla data dell'apertura della successione, dei beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario, determinato secondo le disposizioni degli articoli da 14 a 19, e l'ammontare complessivo delle passività deducibili e degli oneri diversi da quelli indicati nell'articolo 46, comma 3”* (art. 8, c. 1, T.U.). In linea generale la tassazione colpisce tutti i beni costituenti l'attivo ereditario, fatti salvi solo quelli esclusi dall'articolo 12⁶ del T.U. Il valore dei beni e dei diritti facenti parte dell'attivo ereditario deve essere calcolato come stabilito dagli articoli 14-19 del T.U.

L'imposta di donazione colpisce il valore globale dei beni e diritti attri-

buiti al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario diversi da quelli indicati dall'articolo 58, comma 1 del T.U., ovvero, se la donazione è fatta a favore di più soggetti diversi, il valore delle quote dei beni o dei diritti attribuiti (cf art. 2, c. 49, D.L. 262/2006). Il valore dei beni e dei diritti donati è determinato, come per le successioni, a norma degli articoli 14-19.

Si sottolinea che nella determinazione del valore degli immobili oggetto del trasferimento (tanto in caso di successione quanto in caso di donazione) opera il meccanismo della valutazione automatica, in virtù del quale all'Amministrazione Finanziaria non è consentito effettuare controlli sul valore dichiarato nel caso in cui esso sia ottenuto moltiplicando il valore catastale dell'immobile per i moltiplicatori indicati dalla legge per le diverse categorie di immobili (cf art. 56, c. 5 e art. 34, c. 5 T.U.).

2.6 La dichiarazione di successione

Il ripristino dell'imposta di successione come disciplinata dal T.U. obbliga alla presentazione della dichiarazione indipendentemente dalla natura dei beni compresi nell'asse ereditario; infatti, a differenza di quanto accadeva nel periodo in cui l'imposta di successione risultava soppressa, l'obbligo non riguarda più solo i casi in cui tra i beni ereditati figurano immobili o diritti reali su beni immobili.

La dichiarazione di successione deve essere presentata al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate entro 12 mesi dall'apertura della successione. Secondo il D.L. 262/2006 il termine per la presentazione della dichiarazione di successione avrebbe dovuto essere di 6 mesi; la finanziaria, però, con il c. 78, lett. c) lo ha fissato nei 12 mesi, correggendo l'indesiderato effetto causato dal meccanismo adottato nel decreto che impone l'applicazione delle disposizioni del D.Lgs. 346/1990 nella formulazione vigente alla data del 24 ottobre 2001⁷.

2.7 La decorrenza

All'accavallarsi di norme differenti nel volgere di pochi mesi corrisponde una certa complessità delle decorrenze che sono differenziate per le successioni e per le donazioni.

Per le successioni l'imposta nella versione definitiva si applica retroattivamente a quelle aperte a decorrere dal 3 ottobre 2006 (data di entrata in vigore del D.L. 262/2006) ignorando così tutte le versioni superate della normativa.

Non altrettanto può essere fatto per le donazioni, alle quali si applicano tre diversi regimi tenendo inoltre presente che la data a cui fare rife-

⁶Come modificato dal c. 52 dell'art. 2 del D.L. 262/2006 che ne ha abrogato i cc. 1-bis e 1-ter.

⁷Il termine di 12 mesi infatti era stato introdotto nel 2003 (cf D.L. 269/2003, art. 39, c. 14-sexies) modificando l'art. 31 del D.Lgs. 346/1990.

rimento per identificare la normativa applicabile nel caso di donazione è: per gli atti pubblici la formazione; per gli atti a titolo gratuito l'effettuazione, per le scritture private autenticate, l'autenticazione; per le scritture private non autenticate, la presentazione per la registrazione. Agli atti che si collocano tra il 3 ottobre e il 28 novembre 2006 si applicano le disposizioni del decreto legge 262/2006, nel testo vigente prima della conversione in legge; agli atti collocati tra il 29 novembre e il 1° dicembre 2006 si applica l'imposta nella versione modificata dalla legge di conversione (L. 286/2006), per quelli successivi al 1° gennaio 2007 si applicano anche le modifiche apportate dalla finanziaria (L. 296/2006).

3. LE ESENZIONI

Dal momento che la nuova imposta viene disciplinata dal decreto legislativo 346 del 1990 restano pienamente applicabili le esenzioni previste nello stesso decreto. Tale circostanza è di particolare importanza per molti enti non commerciali per i quali *“non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461”* (D.Lgs. 346/1990, art. 3, c. 1). Sono inoltre esenti anche *“i trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute”* diversi da quelli citati sopra, a condizione che le donazioni fossero state disposte per le finalità indicate nel comma 1 (l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità); in tal caso sull'ente beneficiario grava l'onere di dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione della donazione, di avere impiegato i beni ricevuti (o la somma ricavata dalla loro vendita) per il conseguimento delle finalità indicate dal donante (cf art. 3, cc. 2-3).

Anche per quanto riguarda le imposte ipotecarie e catastali i trasferimenti derivanti da eredità, legati e donazioni fatti a favore dei soggetti sopra citati sono esenti: gli articoli 1 e 10 del D.Lgs. 347/1990 stabiliscono infatti l'esenzione da tali imposte per i trasferimenti individuati dall'articolo 3 del D.Lgs. 346 del 1990.

3.1 Il caso degli enti ecclesiastici

Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti (parrocchie, diocesi, istituti religiosi, fondazioni di culto, ecc.) rientrano tra i soggetti che hanno

diritto all'esenzione disposta dal primo comma dell'articolo 3 del D.Lgs. 346 e dagli articoli 1 e 10 del D.Lgs. 347. Infatti, anche se non sono esplicitamente citati tra gli enti destinatari dell'esenzione (la norma cita, oltre agli enti statali e quelli pubblici solo le fondazioni e le associazioni riconosciute) sono comunque da includere tra di essi in forza dell'equiparazione stabilita dall'Accordo di revisione del concordato Lateranense tra gli enti di culto e quelli di beneficenza e di istruzione: *“agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione”* (L. 25.3.1985, n. 121, art. 7, c. 3). L'inclusione della finalità di istruzione tra quelle indicate nell'articolo 3 del D.Lgs. 346 consente pertanto di estendere il trattamento agevolato agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti.

I CONTRIBUENTI IVA IN FRANCHIGIA

Dal 1° gennaio di quest'anno è operativa una nuova tipologia di contribuenti IVA definita dall'articolo 32-*bis* del D.P.R. 633/1972¹ "*contribuenti minimi in franchigia*"; nello scorso numero di *ex Lege* indicavamo questa aggiuntiva possibilità di inquadramento lavorativo come un ulteriore strumento per regolare alcune collaborazioni retribuite di cui gli enti si avvalgono per la loro attività, sia di carattere istituzionale che di natura commerciale.

Ritorniamo ora sull'argomento per un'illustrazione più analitica anche alla luce del Provvedimento dell'Agenzia delle entrate datato 20 dicembre 2006 con il quale sono stati definiti i termini e le procedure applicative.

1. CHI PUÒ ENTRARE NEL REGIME

Il nuovo regime è destinato solo alle persone fisiche che, nell'esercizio di attività commerciali, agricole o professionali realizzino un volume d'affari non superiore a 7.000 euro annui. È inoltre richiesto che tali soggetti siano residenti nel territorio dello Stato e che non effettuino esportazioni.

Sono esclusi dal regime i contribuenti che, in via esclusiva o prevalente, effettuano operazioni di cessione di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili e di mezzi di trasporto nuovi o assimilati a quelli nuovi². Non possono accedere a questo regime neanche i contribuenti che si avvalgono di regimi speciali di determinazione dell'imposta (ad esempio il regime dettato per il settore agricolo³, per l'editoria, per i giochi, gli spet-

¹Introdotta dall'art. 37, c. 15, del D.L. 223/2006, conv. L. 248/2006.

²Sono considerati nuovi i mezzi di trasporto che possiedono i requisiti previsti dall'art. 38, c. 4 del D.L. 331/1993.

³Il regime IVA in franchigia è tuttavia applicabile per i produttori agricoli che hanno optato per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari, ai sensi dell'art. 34, c. 11, D.P.R. 633/1972.

tacoli e gli intrattenimenti, per i beni usati, gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione).

Il volume d'affari è costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento all'anno solare, con esclusione delle cessioni di beni ammortizzabili e dei passaggi di beni tra attività separate nell'ambito della stessa impresa⁴.

Nel caso in cui il soggetto eserciti più attività, occorre considerare il volume d'affari complessivo di tutte le attività esercitate, anche se gestite con contabilità separata.

2. QUALI SONO LE CARATTERISTICHE DEL REGIME

Coerentemente con l'obiettivo di favorire l'emersione e la regolarizzazione delle attività di lavoro "minime", il nuovo regime prevede una notevole semplificazione degli obblighi fiscali, oltre all'esonero dall'applicazione dell'imposta.

2.1 Niente IVA sui compensi

La principale peculiarità del regime IVA in franchigia è infatti l'esclusione dall'applicazione dell'imposta con obbligo di rivalsa: in pratica i compensi per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di questa categoria di contribuenti non sono gravate da IVA. Pertanto la ricevuta fiscale o lo scontrino emessi per certificare i corrispettivi non devono contenere l'addebito dell'imposta. Naturalmente l'imposta non deve essere contenuta neanche sulla fattura che certificherà i compensi; in questo caso però, il Provvedimento del 20 dicembre 2006 precisa che il documento dovrà riportare l'annotazione che si tratta di operazione effettuata ai sensi dell'articolo 32-*bis* del D.P.R. 633/1972.

In quanto esclusi dall'obbligo di addebitare l'imposta i contribuenti in franchigia non possono esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, nazionali e comunitari, nonché sulle importazioni. L'indetraibilità soggettiva assoluta dell'imposta corrisposta sugli acquisti comporta che nei casi in cui questi contribuenti assumono, per le operazioni di passive, la qualità di debitori d'imposta nei confronti dell'Erario, (ad esempio, nell'ipotesi di acquisti comunitari), sono obbligati ad integrare la fattura ricevuta dal fornitore con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta che dovrà poi essere versata.

⁴Cf art. 20, c. 1, D.P.R. 633/1972.

2.2 Esonero da obblighi tributari

Non essendo prevista l'applicazione dell'imposta i contribuenti in franchigia sono ovviamente esonerati innanzitutto dal versamento dell'IVA e dal relativo obbligo di liquidazione.

Non sono inoltre tenuti:

- alla registrazione delle fatture emesse;
- alla registrazione dei corrispettivi;
- alla registrazione degli acquisti;
- alla dichiarazione e comunicazione annuale;
- alla compilazione ed invio dell'elenco clienti e fornitori;
- alla tenuta e conservazione dei registri;
- all'utilizzo del mod. F24 telematico per il pagamento delle imposte e dei contributi dovuti.

2.3 Adempimenti obbligatori

Gli adempimenti che permangono sono ridotti al minimo:

- obbligo di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali;
- obbligo di certificazione dei corrispettivi e dei compensi attraverso l'emissione dello scontrino, della ricevuta fiscale o della fattura;
- obbligo di trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dell'ammontare complessivo delle operazioni effettuate con le modalità e i termini che saranno stabiliti con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate;
- obbligo di integrare la fattura per gli acquisti intracomunitari e per le altre operazioni di cui risultano debitori di imposta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta;
- obbligo di versamento della suddetta imposta di cui risultano debitori entro il giorno 16 del mese successivo di effettuazione delle operazioni.

2.4 L'assistenza dell'Agenzia delle entrate

Per tutti gli adempimenti tributari i contribuenti in franchigia possono farsi assistere dall'Ufficio locale dell'Agenzia delle entrate competente in base al loro domicilio fiscale. Gli Uffici locali, infatti, sono chiamati ad assistere direttamente i contribuenti negli adempimenti tributari e a fornire consulenza tributaria nelle materie connesse all'applicazione del regime fiscale della franchigia.

Se decidono di avvalersi di tale facoltà devono dotarsi "di un'apparecchiatura informatica, corredata da accessori idonei, da utilizzare per la connessione con il sistema informativo dell'Agenzia delle entrate" (art. 32-*bis*, c. 13): si suppone sarà sufficiente un personal computer e una connessione a internet.

Il citato Provvedimento del 20 dicembre 2006 precisa a tale proposito che i contribuenti che intendono avvalersi dell'assistenza fiscale devono farne richiesta, in carta libera, ad un ufficio locale dell'Agenzia delle entrate, indicando gli estremi anagrafici, il codice fiscale o la partita IVA. La richiesta può essere presentata o spedita a mezzo raccomandata, entro il mese di gennaio dell'anno a decorrere dal quale si intende fruire dell'assistenza.

Con le stesse modalità può essere effettuata la revoca della richiesta di assistenza fiscale che avrà effetto a decorrere dal giorno del suo ricevimento da parte dell'Ufficio competente.

3. COME SI ACCEDE AL REGIME

Quello della franchigia in ambito IVA è un regime "naturale"; ciò significa che in presenza dei requisiti previsti dalla norma, il contribuente rientra automaticamente in esso, fatta salva la possibilità di optare per il regime ordinario. Il regime di franchigia si estende di anno in anno fino a quando persistono i requisiti richiesti.

3.1 Per i soggetti che iniziano l'attività

I contribuenti che iniziano una nuova attività e che prevedono di realizzare un volume d'affari, ragguagliato ad anno, non superiore a 7.000 euro, comunicano, nella stessa denuncia di inizio attività⁵ di possedere i requisiti previsti dall'articolo 32-bis (che, lo ricordiamo, oltre il volume d'affari sono: la residenza in Italia e l'esclusione di cessioni all'esportazione); in pratica devono barrare la casella A del riquadro "Contribuenti minimi in franchigia di cui all'art. 32-bis, del D.P.R. n. 633/1972" contenuto nella Sezione "Attestazione dei contribuenti minori, regimi fiscali agevolati e regime in franchigia" del Quadro B del modello.

3.2 Per i soggetti già in attività all'1.1.2007

I contribuenti che all'inizio dell'anno risultavano già titolari di un'attività IVA, che prevedono di realizzare un volume d'affari, ragguagliato ad anno, non superiore a 7.000 euro, che sono residenti in Italia e che non intendono effettuare cessioni all'esportazione sono automaticamente in regime di franchigia. A meno che non decidano di effettuare l'opzione per il regime normale (nei modi descritti di seguito) applicano il nuovo regime dall'inizio dell'anno e devono presentare la dichiarazione di variazione dati compilata come indicato nel caso precedente entro il termine previ-

⁵Cf art. 35, D.P.R. 633/1972; occorre utilizzare il modello destinato alle imprese individuali e ai lavoratori autonomi denominato AA9/8: "Dichiarazione di inizio attività, variazione dati o cessazione attività ai fini IVA".

sto per la prima comunicazione telematica dei corrispettivi.

A seguito della comunicazione di cui sopra l'Agenzia delle entrate attribuisce un numero di partita IVA speciale (eventualmente revocando il numero ordinario già posseduto) che deve essere utilizzato per tutto il periodo di permanenza nel regime di franchigia.

4. COME SI ESCE DAL REGIME

Dal regime della franchigia si può uscire per opzione o per obbligo. In entrambi i casi l'Agenzia delle entrate revoca il numero speciale di partita IVA e ne attribuisce uno ordinario.

4.1 Disapplicazione per opzione

Il contribuente a cui si applica "naturalmente" il regime di franchigia può optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari⁶. L'opzione vincola il contribuente per almeno un triennio; trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime normale, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

I contribuenti in attività che, pur avendo le caratteristiche richieste per i contribuenti in franchigia intendono continuare ad applicare l'imposta nei modi ordinari esercitano l'opzione secondo le disposizioni di cui al D.P.R. 442/1997, ovvero adottando un comportamento concludente e comunicando l'opzione nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata.

I contribuenti in franchigia che intendono effettuare l'opzione per il regime normale lo adottano di fatto dall'inizio del periodo d'imposta e comunicano poi tale opzione presentando la dichiarazione di variazione⁷ entro i termini previsti per l'ultimo invio telematico dei corrispettivi relativo allo stesso anno. Ricevuta la comunicazione di opzione l'Agenzia delle entrate revoca il numero speciale di partita IVA e ne attribuisce uno ordinario.

Analogamente, la revoca dell'opzione deve essere adottata dall'inizio del periodo d'imposta e poi comunicata presentando la dichiarazione di variazione entro i termini previsti per la prima comunicazione telematica dei corrispettivi relativa allo stesso anno.

4.2 Disapplicazione di diritto

La fuoriuscita dal regime di franchigia è obbligatoria qualora il contri-

⁶Secondo le regole dettate dal Regolamento approvato con D.P.R. 10.11.1997, n. 442.

⁷Vedi nota n. 5.

biente realizzi un volume d'affari annuo superiore a 7.000 euro o quando effettui cessioni all'esportazione. In tali casi il regime cessa di avere efficacia e il contribuente è assoggettato alla disciplina IVA ordinaria.

Il rientro nel regime ordinario decorre dall'anno successivo a quello in cui si è superato il limite di 7.000 euro di volume d'affari dichiarato. L'Agenzia delle entrate, che è in grado di verificare il superamento del limite sulla base della trasmissione telematica dei corrispettivi da parte del contribuente, comunica la cessazione del regime di franchigia e provvede, entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello nel quale è stato superato il limite, a revocare il numero speciale di partita IVA e ad attribuire quello ordinario.

Se però tale limite (per dichiarazione del contribuente o rettifica dall'Ufficio) è superato per oltre il 50%, il regime della franchigia cessa di avere efficacia a decorrere dallo stesso anno e non da quello successivo. Pertanto il contribuente:

- ha l'obbligo di istituire i registri IVA (sia quello delle operazioni attive che quello dei fornitori) che dovranno essere annotati con riferimento all'intero anno solare;
- deve assoggettare ad imposta tutte le operazioni effettuate dall'inizio dell'anno;
- deve versare l'imposta dovuta (detraendo quella eventualmente assolta sugli acquisti) entro il termine stabilito per il primo versamento periodico successivo alla data di comunicazione telematica dei corrispettivi che hanno determinato il superamento del limite.

In tal caso l'Agenzia delle entrate comunica la cessazione del regime di franchigia e revoca il numero di partita IVA speciale attribuendone uno ordinario entro 30 giorni dalla data in cui il limite di 7.000 euro è stato superato del 50%.

5. PASSAGGIO DA UN REGIME ALL'ALTRO E RETTIFICA DELLA DETRAZIONE

Il passaggio dal regime ordinario a quello della franchigia (e viceversa) costituisce uno dei *"mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive... [che] comportano la detrazione dell'imposta in misura diversa da quella già operata"* (art. 19-bis2, c. 3, D.P.R. 633/1972).

In tali casi le disposizioni generali sulla rettifica della detrazione⁸ stabiliscono infatti che l'imposta relativa ai beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati deve essere rettificata in un'unica soluzione (in aumento se si passa dal regime della franchigia a quello ordinario o in diminuzione nel caso opposto), senza attendere il materiale impiego degli stessi, fatta eccezione per i beni ammortizzabili, compresi i beni immateriali, la cui rettifica va eseguita se non sono ancora trascorsi quattro anni

⁸Cf art. 19-bis2, D.P.R. 633/1972.

da quello della loro entrata in funzione, ovvero dieci anni dalla data di acquisto o di ultimazione se si tratta di fabbricati. La rettifica non si applica ai beni ammortizzabili di costo unitario non superiore a 516,46 euro e ai beni il cui coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte sul reddito è superiore al 25%.

Le rettifiche delle detrazioni devono essere effettuate nella dichiarazione annuale IVA relativa all'anno precedente a quello di transito da un regime all'altro.

Nel caso di rettifica in diminuzione, per ovviare all'onerosità della restituzione dell'IVA già detratta, è previsto che sia possibile versare l'imposta dovuta (oltre che in un'unica soluzione) in tre rate annuali da corrispondere entro il termine previsto per il versamento del saldo a decorrere dall'anno in cui è avvenuta la modifica del regime. Il debito può essere estinto anche mediante compensazione oppure utilizzando gli eventuali crediti risultanti dalle liquidazioni periodiche IVA. Qualora prima del termine del triennio il contribuente esca dal regime di franchigia (per opzione o per superamento dei limiti previsti) le rate restanti devono essere versate in un'unica soluzione entro il termine stabilito per il primo versamento periodico successivo all'ultima comunicazione telematica dei corrispettivi.

Nel caso di rettifica della detrazione in aumento il credito che emergerà potrà essere indifferentemente chiesto a rimborso o utilizzato in compensazione con altre imposte e contributi.

6. INQUADRAMENTO AI FINI IRPEF DELLE ATTIVITÀ IN FRANCHIGIA

Il regime della franchigia IVA ha valenza e riflessi solo ai fini IVA. Infatti, oltre al chiaro inquadramento sistematico della nuova norma, non sono dettate modifiche alle discipline previste per settori diversi o particolari disposizioni ai fini della determinazione del reddito, per i quali si continueranno quindi ad applicare le normative attualmente in vigore.

I soggetti che lo adottano devono quindi rispettare, ai fini IRPEF, le disposizioni relative alla specifica attività svolta applicando, a seconda dei casi, le norme sul reddito d'impresa se si tratta di attività commerciali oppure quelle sul reddito di lavoro autonomo se si tratta di attività professionale. Tralasciamo, in quanto non riguardano le collaborazioni di cui gli enti possono avvalersi, l'ipotesi delle attività agricole.

7. ADEMPIMENTI DI CARATTERE PREVIDENZIALE

Le attività gestite con il regime IVA in franchigia devono inoltre essere assoggettate alle disposizioni vigenti in materia previdenziale per i lavoratori non subordinati.

Abbiamo visto sopra che il regime della franchigia può essere utilizzato per attività commerciali, agricole o professionali. Tralasciando anche in questo caso l'ipotesi delle attività agricole, di seguito riassumiamo brevemente gli adempimenti per le attività commerciali e quelle professionali.

7.1 L'attività commerciale

Ai fini previdenziali i soggetti che svolgono attività commerciali sono iscritti all'INPS nella Gestione Speciale dei commercianti. L'obbligo riguarda infatti anche i titolari o gestori di piccole imprese (dirette e organizzate prevalentemente con il lavoro proprio e quello dei componenti della famiglia) che esercitano attività commerciali e turistiche.

La domanda di iscrizione all'INPS deve essere presentata attraverso il Registro delle Imprese presso la Camera di commercio competente per territorio, entro 30 giorni dall'inizio dell'attività lavorativa.

L'importo dei contributi si calcola in base al reddito d'impresa dichiarato ai fini IRPEF dell'anno al quale i contributi si riferiscono. Poiché non è possibile conoscere in anticipo quali sono i redditi che verranno prodotti nel corso dell'anno, il versamento va effettuato sulla base dei redditi d'impresa dichiarati l'anno precedente. Nell'anno successivo andrà effettuato un versamento a conguaglio tra gli importi versati in acconto e quelli da versare in base al reddito effettivamente prodotto.

È stabilito ai fini contributivi un limite minimo, variabile di anno in anno, che per il 2007 è di euro 13.598,00⁹. Se il reddito è inferiore a tale limite i contributi da versare devono essere comunque calcolati sul minimale.

Le aliquote, sono differenziate a seconda che il contribuente sia di età superiore o inferiore a 21 anni: nel primo caso l'aliquota è del 19,50%, nel secondo caso del 16,50%.

I versamenti per le quote sui minimali di reddito devono essere effettuati alle seguenti scadenze: 16 maggio, 16 agosto, 16 novembre e 16 febbraio dell'anno successivo¹⁰.

7.2 L'attività professionale

Anche se l'attività svolta in regime di franchigia è quella di lavoro autonomo vi è obbligo di copertura previdenziale. La tutela previdenziale dei professionisti differisce a seconda che si tratti di soggetti appartenenti ad una categoria che fa capo ad una Cassa nazionale di previdenza obbligatoria (es. avvocati, architetti, geometri, dottori commercialisti, ecc.) ovvero di lavoratori privi di una Cassa propria. Data la tipologia di lavoro

che stiamo trattando ci occuperemo esclusivamente di questa seconda ipotesi.

I professionisti (anche se iscritti ad un albo professionale) per i quali non è previsto l'obbligo di iscrizione ad una determinata Cassa di previdenza, sono tenuti ad iscriversi alla Gestione Separata INPS. Il trattamento previdenziale applicato è analogo a quello previsto per i collaboratori coordinati e continuativi: essi hanno diritto alla pensione, all'indennità di malattia per ricovero ospedaliero, all'assegno per il nucleo familiare e, in caso di maternità, alla relativa indennità.

Alla Gestione Separata INPS deve essere versato un contributo nella stessa misura stabilita per i collaboratori coordinati e continuativi. Le aliquote, che sono state innalzate con effetto dal 1° gennaio 2007, sono le seguenti:

- 23,5% per i soggetti non iscritti ad altre forme di previdenza obbligatoria, né titolari di pensione;
- 16% per i soggetti iscritti ad altre forme di previdenza obbligatoria e per i titolari di pensione diretta o indiretta.

Sono invece differenti, rispetto ai collaboratori coordinati e continuativi, le modalità di iscrizione e le caratteristiche del contributo.

In particolare i professionisti devono inoltrare all'INPS la propria domanda di iscrizione comunicando la tipologia dell'attività svolta, i propri dati anagrafici, il codice fiscale e il domicilio.

L'imponibile è costituito dal reddito di lavoro autonomo calcolato in base alla normativa fiscale ai fini IRPEF (per i co.co.co e i co.co.pro, invece, il reddito è assimilato a quello di lavoro dipendente e quindi ne segue le regole).

Inoltre il versamento INPS deve essere effettuato direttamente dal lavoratore e non dal committente (come avviene per le co.co.co) ed è a suo totale carico (nelle co.co.co. grava invece per $\frac{1}{3}$ sul lavoratore e per $\frac{2}{3}$ sul committente); tuttavia il lavoratore può addebitare al committente una quota dell'onere contributivo, pari al 4% dei compensi lordi.

Il versamento del contributo, che deve essere effettuato utilizzando il mod. F24, avviene con il meccanismo degli acconti e saldi, negli stessi termini previsti per il versamento dell'IRPEF.

⁹La legge fissa anche un massimale, al di sopra del quale non sono più dovuti contributi pari, per il 2007, a 66.805 euro.

¹⁰I contributi dovuti sulle eventuali quote di reddito d'impresa superiori al minimale vanno versati in due rate uguali alle scadenze previste per i versamenti IRPEF.

AUMENTANO I CONTRIBUTI INPS ALLA GESTIONE SEPARATA

Tra le novità introdotte dalla finanziaria 2007¹ evidenziamo di seguito le disposizioni a contenuto contributivo e previdenziale, relative ad alcune tipologie di collaborazioni che gli enti non commerciali sempre più frequentemente utilizzano per regolare le prestazioni lavorative di cui si avvalgono nei casi in cui il rapporto di lavoro non sia necessariamente da ricondurre a quello subordinato.

La finalità dell'intervento normativo è quella di assicurare a queste categorie di lavoratori, tenute all'iscrizione alla Gestione Separata INPS², un migliore trattamento pensionistico ed una più estesa tutela assicurativa. Evidentemente il raggiungimento di tale obiettivo passa per l'aumento delle aliquote contributive; l'articolo 1 comma 770 della Finanziaria prevede, infatti, un generale aumento delle aliquote contributive per gli iscritti alla Gestione Separata. Segnaliamo inoltre che sull'argomento l'INPS ha fornito i primi chiarimenti con la Circolare 11 gennaio 2007, n. 7.

a) Soggetti interessati

Prima di riportare le nuove aliquote contributive, ricordiamo che l'iscrizione alla Gestione Separata INPS riguarda:

- i collaboratori coordinati e continuativi;
- i collaboratori coordinati e continuativi a progetto;
- i professionisti e i lavoratori autonomi senza Cassa previdenziale, compresi i nuovi contribuenti IVA in franchigia;
- gli associati in partecipazione che apportano nell'impresa il solo lavoro;
- i lavoratori autonomi occasionali che nel periodo d'imposta percepiscono più di 5.000 euro da lavoro autonomo.

In riferimento a questi ultimi, si ricorda che il tetto dei 5.000 euro annui costituisce una franchigia determinata considerando complessivamen-

¹L. 27.12.2006, n. 296.

²Istituita con l'art. 2, c. 26, L. 335/1995.

te i redditi derivanti dalle prestazioni di lavoro autonomo occasionale, anche se relativi a rapporti di lavoro con più committenti. I contributi sono quindi dovuti esclusivamente sulla quota di reddito eccedente tale importo.

b) Aliquote contributive

Dal 1° gennaio 2007 le nuove aliquote contributive da versare alla Gestione Separata INPS sono le seguenti:

- 23,50% (23% a titolo previdenziale e 0,50% a titolo assistenziale), per i soggetti non iscritti a forme obbligatorie di previdenza, né titolari di pensione;
- 16% per gli iscritti anche ad altre forme previdenziali obbligatorie o titolari di pensione, diretta o indiretta.

Come precisa la Circolare INPS citata con le nuove disposizioni “*deve ritenersi superata la preesistente norma introdotta, a decorrere dal 1° gennaio 2004, dall’articolo 45 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito nella legge 24 novembre 2003, n. 326, relativa all’equiparazione dell’aliquota contributiva pensionistica degli iscritti alla Gestione Separata, che non siano assicurati ad altre forme di previdenza obbligatoria, a quella prevista per la gestione previdenziale dei commercianti*”. Viene così meno la distinzione di aliquota tra i soggetti iscritti ad altre forme di previdenza obbligatorie e i titolari di pensione; e viene eliminato l’aumento dell’1% dell’aliquota previdenziale in precedenza previsto per i redditi superiori ad un determinato importo e fino al raggiungimento del massimale (nella tabella riportata di seguito evidenziamo l’evoluzione di aliquote, categorie e scaglioni dal 2004 al 2007).

Il contributo dello 0,50% dovuto per gli iscritti diversi dai pensionati e dai lavoratori senza altra tutela obbligatoria, ha natura assistenziale e copre le prestazioni di malattia per degenza ospedaliera, maternità/paternità ed assegno per il nucleo familiare.

Dal 1° gennaio di quest’anno, inoltre, tale aliquota assistenziale è destinata a finanziare anche l’ampliamento delle prestazioni disposte dalla Finanziaria³ per i collaboratori a progetto e le categorie di lavoratori ad essi assimilati iscritti alla Gestione Separata INPS; è infatti ora prevista la corresponsione:

- di un’indennità economica di malattia, anche senza ricovero ospedaliero;
- di un trattamento economico per congedo parentale, entro il primo anno di vita del bambino.

c) Massimale contributivo

La Circolare INPS n. 4 dello scorso 11 gennaio conferma che anche le

nuove aliquote contributive sono applicabili fino al raggiungimento del massimale annuo della base imponibile. Per il 2007, il massimale contributivo da prendere in considerazione ai fini del calcolo dei contributi dovuti alla Gestione Separata è pari a euro 87.187,00.

d) Ripartizione dell’onere contributivo

L’onere contributivo è differentemente ripartito, a seconda della tipologia del rapporto cui si riferisce:

- il contributo grava per $\frac{1}{3}$ sul lavoratore e per $\frac{2}{3}$ sul committente per i collaboratori coordinati e continuativi, per i collaboratori a progetto e per i lavoratori autonomi occasionali (limitatamente alla quota di compensi eccedenti i 5.000 euro percepiti nell’anno);
- il contributo è a totale carico di professionisti e di lavoratori autonomi senza Cassa previdenziale, inclusi i nuovi contribuenti IVA in franchigia (essi hanno però la facoltà di applicare in fattura una rivalsa del 4% dei compensi lordi⁴);
- il contributo è suddiviso per il 55% a carico dell’associante in partecipazione e per il 45% a carico dell’associato, per gli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro.

e) Limiti alla diminuzione del compenso per effetto dell’aumento contributivo

La Finanziaria ha inoltre previsto che l’incremento delle aliquote contributive non può determinare una riduzione del compenso netto percepito dal lavoratore superiore ad un terzo dell’aumento dell’aliquota (ovverosia della quota di contributo a suo carico).

In pratica si vuole evitare che il committente possa “scaricare” sul solo collaboratore l’aumento contributivo riducendogli di fatto il compenso spettante.

A tal fine deve assumersi come riferimento:

- il compenso netto mensile già riconosciuto alla data del 1° gennaio 2007, in caso di rapporti già in essere a tale data;
- il compenso netto mensile riconosciuto sulla base dell’ultimo contratto stipulato dal lavoratore con il medesimo committente.

³Cf art. 1, c. 788, L. 296/2006.

⁴Cf. art. 1, c. 212, L. 662/1996.

ALIQUOTE DI COMPUTO

PER GLI ISCRITTI ALLA GESTIONE SEPARATA DI CUI ALL'ART. 2, COMMA 26

Anno	ISCRITTI CHE NON RISULTANO ASSICURATI PRESSO ALTRE FORME PENSIONISTICHE OBBLIGATORIE		TITOLARI DI PENSIONE DIRETTA	TITOLARI DI ALTRA PRESTAZIONE PENSIONISTICA O ISCRITTI AD ALTRA GESTIONE	ASSOCIATI IN PARTECIPAZIONE	
	Reddito fino a 37.883,00 euro 19,30%	Reddito oltre 37.883,00 euro 20%			Reddito fino a 37.883,00 euro 19,30%	Reddito oltre 37.883,00 euro 20%
2004	Reddito fino a 37.883,00 euro 19,30%	Reddito oltre 37.883,00 euro 20%	15%	10%	Reddito fino a 37.883,00 euro 19,30%	Reddito oltre 37.883,00 euro 20%
2005	Reddito fino a 38.641,00 euro 19,50%	Reddito oltre 38.641,00 euro 20%	15%	10%	Reddito fino a 38.641,00 euro 19,50%	Reddito oltre 38.641,00 euro 20%
2006	Reddito fino a 39.297,00 euro 19,70%	Reddito oltre 39.297,00 euro 20%	15%	10%	Reddito fino a 39.297,00 euro 19,70%	Reddito oltre 39.297,00 euro 20%
	Iscritti che non risultano assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie				Pensionati o iscritti ad altra forma pensionistica obbligatoria	
2007	23,50%				16,00%	

MANUTENZIONI SUGLI IMMOBILI E AGEVOLAZIONI FISCALI

La legge finanziaria per il 2007¹ contiene due disposizioni volte ad incentivare il recupero del patrimonio edilizio attraverso lo strumento delle agevolazioni fiscali a cui possono accedere anche gli enti non commerciali.

La prima consiste nell'aliquota IVA ridotta sulle manutenzioni ordinarie e straordinarie effettuate su immobili a prevalente destinazione abitativa. Si tratta della proroga dell'agevolazione introdotta con la legge finanziaria per il 2000² e poi prolungata di anno in anno, fino al 31 dicembre 2006 (fatta salva la sospensione per nove mesi, dal 1° gennaio al 30 settembre dello scorso anno). Nello scorso numero della rivista abbiamo già illustrato questa normativa; ritorniamo ora sull'argomento per dare conto dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la Circolare n. 11 del 16 febbraio 2007 circa il nuovo obbligo di indicazione del costo della manodopera nelle fatture inserite dalla finanziaria per contrastare il fenomeno del lavoro irregolare nel settore dell'edilizia³. Approfittiamo inoltre dell'occasione per fare il quadro delle agevolazioni in ambito IVA riguardanti le altre tipologie di interventi sugli immobili.

La seconda agevolazione, che consiste in un significativo credito d'imposta, riguarda gli interventi, effettuati sugli immobili già esistenti, che consentono di realizzare un significativo risparmio energetico.

1. ALIQUOTA IVA AGEVOLATA

Prima di esaminare i diversi regimi IVA riguardanti gli interventi manutentivi sui fabbricati occorre precisare che il decreto n. 633 del 1972, istitutivo del tributo, prevede aliquote differenziate a seconda della tipologia dei lavori. In via ordinaria stabilisce che sono assoggettate all'aliquota:

- del 20% le manutenzioni ordinarie e straordinarie;

¹L. 27.12.2006, n. 296.

²Cf art. 7, c. 1, lett. b), L. 23.12.1999, n. 488.

³Cf art. 1, c. 387.

- del 10% gli interventi di restauro e risanamento conservativo e quelli di ristrutturazione edilizia.

Per identificare gli interventi occorre riferirsi alla qualificazione urbanistica degli stessi; infatti il decreto 633/1972 fa riferimento all'articolo 31 della legge n. 457 del 1978 che definisce:

- a) interventi di *manutenzione ordinaria*, quelli che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti;
- b) interventi di *manutenzione straordinaria*, le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni;
- c) interventi di *restauro e risanamento conservativo*, quelli rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio;
- d) interventi di *ristrutturazione edilizia*, quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti.

Un discorso a parte riguarda invece i lavori di *abbattimento delle barriere architettoniche* che, indipendentemente dalla qualificazione urbanistica dell'intervento cui danno origine, sono sempre assoggettati all'aliquota ridotta del 4%.

1.1 Manutenzioni ordinarie e straordinarie

Come abbiamo visto sopra di norma le *manutenzioni ordinarie e straordinarie* sono da assoggettare ad IVA ordinaria, cioè all'aliquota del 20%. La finanziaria 2000 ha introdotto (come norma transitoria) un'eccezione a tale principio utilizzabile ancora per tutto il 2007. L'eccezione, che consiste nella possibilità di scontare l'aliquota agevolata del 10%, non riguarda però tutte le manutenzioni ordinarie e straordinarie ma è limitata:

- alle *prestazioni di servizi*;
- purché effettuate su *immobili a prevalente destinazione abitativa*.

Circa l'ambito oggettivo dell'agevolazione, la tipologia delle opere agevolate, la limitazione del beneficio per la cessione di beni di "valore

significativo", l'esclusione della riduzione dell'aliquota per le prestazioni professionali rinviamo al precedente numero della rivista (*ex Lege* 3/2006, pagg. 15-20).

In questa sede ci limitiamo a segnalare che, con la Circolare 11/E del 16 febbraio 2007 l'Agenzia delle entrate ha chiarito le modalità applicative della nuova condizione cui la finanziaria 2007 ha subordinato l'agevolazione, quella di evidenziare nella fattura il costo della manodopera, obbligo introdotto al fine di contrastare il lavoro irregolare nel settore dell'edilizia.

Circa le *modalità* da rispettare l'Agenzia ha precisato che il costo della manodopera può essere indicato come *dato complessivo*, senza che sia necessaria una evidenziazione puntuale in ordine ai singoli dipendenti impiegati. Nel caso di una *ditta individuale* che renda la prestazione di servizio attraverso l'attività del *solo titolare*, l'Agenzia stabilisce che non andrà indicato alcun costo per la manodopera prestata dallo stesso. Nel caso di un'impresa con dipendenti, in cui anche il datore di lavoro partecipa alle fasi di lavoro, l'imprenditore avrà l'obbligo di specificare il costo della manodopera impiegata, al *netto del costo riferibile al proprio apporto di lavoro*.

Circa le *tipologie* di contratto interessate, si chiarisce che anche nel caso in cui i lavori siano effettuati dalla ditta incaricata avvalendosi, in tutto o in parte, delle *prestazioni lavorative rese da un soggetto non dipendente* che opera in forza di un *contratto d'opera* o di un *subappalto*, nella fattura dovrà essere fatta menzione di tale circostanza, evidenziando sia il costo della manodopera impiegata direttamente, sia quello della manodopera impiegata da eventuali appaltatori o subappaltatori, secondo l'ammontare comunicato da questi ultimi. Ciò in quanto il predetto costo rileva, comunque, come costo complessivo della manodopera per l'esecuzione dell'intervento oggetto dell'agevolazione fiscale in materia di recupero del patrimonio edilizio.

La Circolare puntualizza inoltre che la norma deve intendersi applicabile, oltre alle ipotesi di contratto d'appalto e d'opera, anche ai contratti di *cessione di beni con posa in opera* degli stessi.

1.2 Interventi di restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia

Gli interventi di grado superiore alla manutenzione straordinaria, cioè quelli di restauro e risanamento conservativo e quelli di ristrutturazione edilizia sono assoggettati all'aliquota IVA agevolata del 10%. In questo caso l'agevolazione *non ha scadenza, non è limitata alle prestazioni di servizi, né relativa ai soli fabbricati con destinazione abitativa*.

Il decreto n. 633 del 1972 stabilisce infatti che la riduzione si applica:

- all'acquisto di "*beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi di recupero di cui all'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo*

comma dello stesso articolo” (Tabella A, parte III, n. 127-terdecies);
- alle “prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi [...] alla realizzazione degli interventi di recupero di cui all’art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo” (Tabella A, parte III, n. 127-quaterdecies).

La qualificazione urbanistica degli interventi spesso è desumibile dalle autorizzazioni amministrative (d.i.a., permessi, ecc.)⁴. In caso contrario è sufficiente un’autocertificazione da parte del proprietario dell’immobile o (preferibilmente) una dichiarazione del progettista incaricato che attesti con chiarezza e con riferimento alle tipologie della legge 457/1978 la fattispecie dell’intervento in questione⁵.

Le prestazioni professionali (ingegneri, architetti, geometri, ecc.) non sono mai agevolate e pertanto restano assoggettate in ogni caso all’aliquota ordinaria.

1.3 Abbattimento delle barriere architettoniche

Per gli interventi finalizzati all’eliminazione delle barriere architettoniche esistenti, effettuate su qualunque tipo di immobile, il decreto 633/1972 prevede l’aliquota agevolata al 4%; la Tabella A, parte II, n. 41-ter prevede infatti l’aliquota ridotta per “le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione delle opere direttamente finalizzate al superamento o alla eliminazione delle barriere architettoniche”.

Va precisato che a differenza di quanto previsto per gli interventi di restauro e di risanamento conservativo, non vi è una norma agevolativa che riguardi le cessioni di beni; di conseguenza per usufruire della riduzione di aliquota occorre necessariamente stipulare un contratto di appalto o d’opera.

Circa la tipologia di lavori in riferimento ai quali è possibile usufruire dell’aliquota ridotta la Circolare del Ministero delle finanze del 2 marzo 1994, n. 2/E, ha precisato che l’agevolazione spetta anche se i lavori consistono in interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria, purché direttamente finalizzati al superamento o all’eliminazione delle barriere architettoniche. Con la successiva Circolare n. 57/E del 24 febbraio 1998 il Ministero ha offerto alcune precisazioni circa questi interventi: “trattasi di opere che possono essere realizzate sia sulle parti comuni che sulle unità immobiliari e si riferiscono a diverse categorie di lavori: la sostituzione di finiture (pavimenti, porte, infissi esterni, terminali degli impianti), il rifaci-

mento o l’adeguamento di impianti tecnologici (servizi igienici, impianti elettrici, citofonici, impianti di ascensori), gli interventi di natura edilizia più rilevante, quali il rifacimento di scale ed ascensori, l’inserimento di rampe interne ed esterne agli edifici e di servoscala o piattaforme elevatrici. In linea generale le opere finalizzate all’eliminazione delle barriere architettoniche sono inseribili nella manutenzione straordinaria”.

Quando gli interventi di abbattimento delle barriere architettoniche sono realizzati nell’ambito di lavori più ampi è necessario che nel contratto di appalto siano discriminati i corrispettivi relativi ai diversi interventi e che vengano distintamente fatturati.

È inoltre utile precisare che l’agevolazione può essere invocata solo per l’abbattimento di barriere architettoniche in edifici già esistenti e non anche in relazione a nuove costruzioni. A tale proposito la Direzione regionale delle entrate Lombardia nella nota n. 29093/96 precisa che “con riferimento al tenore letterale della norma, si deve osservare che per potersi parlare di superamento (o di eliminazione) delle barriere architettoniche è necessario evidentemente che tali barriere preesistano agli interventi di adeguamento”.

2. DETRAZIONE D’IMPOSTA

Allo scopo di incentivare gli interventi miranti a ridurre i consumi energetici sugli edifici esistenti la legge finanziaria per il 2007 ha introdotto una detrazione dalle imposte sui redditi pari al 55% delle spese sostenute nel corso del 2007 per interventi che consentono di ridurre le dispersioni termiche, per l’installazione di pannelli solari e per la sostituzione di vecchie caldaie con nuove ad alta efficienza (cf L. 296, art. 1, cc. 344-349). Il Ministero dell’economia e delle finanze con decreto 19 febbraio 2007 ha emanato le disposizioni di attuazione della norma.

L’agevolazione è certamente interessante, ma non riguarda qualsiasi intervento, prevede una procedura alquanto complessa e comporta degli oneri di certificazione.

In estrema sintesi si può affermare che la norma riguarda gli interventi capaci di ridurre le dispersioni termiche: finestre, caldaie a condensazione, isolamento delle murature e pannelli solari. Tali interventi, però, devono avere determinate caratteristiche: per esempio, nel caso delle finestre e degli interventi sulle murature è necessario che abbiano una capacità di isolamento adeguata. Capacità che cambia a seconda della fascia climatica di residenza. È possibile anche effettuare un intervento complessivo sull’edificio (come per esempio nel caso di condomini), ma in questo caso il parametro necessario per ottenere il beneficio fiscale viene calcolato tenendo conto dell’efficienza energetica complessiva.

Indispensabile rivolgersi ad un tecnico abilitato alla progettazione di edifici ed impianti (geometra, ingegnere, architetto, perito industriale) che,

tra l'altro, deve fornire una documentazione che attesti il rispetto dei requisiti e un attestato di certificazione energetica per il quale esiste già un modulo allegato al decreto 19 febbraio 2007 che verrà pubblicato anche sul sito del Ministero dello sviluppo economico.

L'uso del bonifico bancario o postale per regolare i pagamenti è obbligatorio in determinate circostanze e, in ogni caso, l'ente è tenuto a conservare tutte le fatture dell'intervento per la denuncia dei redditi 2007 che sarà presentata nel 2008.

Inoltre, allo scopo di effettuare un monitoraggio sulla efficacia delle norme, l'ente è tenuto a redigere una scheda allegata al decreto che è possibile compilare anche direttamente sul sito dell'Enea (www.acs.enea.it), disponibile a partire dal prossimo 30 aprile.

Vediamo adesso analiticamente le disposizioni di legge alla luce delle istruzioni dettate dal decreto 19 febbraio 2007.

a) Soggetti ammessi alla detrazione

La legge stabilisce che per gli interventi identificati è riconosciuta "una detrazione dall'imposta lorda" e che tale detrazione "è concessa con le modalità di cui all'articolo 1 della legge 27.12.1997, n. 449 [si tratta della legge che prevede la detrazione dall'IRPEF per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio] e alle relative norme di attuazione...". Il dubbio che la detrazione spettasse solo alle persone fisiche, originato dal riferimento alla legge 449/1997 (relativa solo alle persone fisiche) è stato sciolto dal decreto attuativo secondo il quale la detrazione compete:

- alle persone fisiche agli enti e alle società di cui all'articolo 5 del D.P.R. 917/1986 (società semplici, società di persone, associazioni tra professionisti, ecc.) non titolari di reddito d'impresa;
- a tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa.

Anche gli enti non commerciali possono pertanto usufruire della detrazione in riferimento a tutti gli immobili, siano essi relativi alla sfera istituzionale o a quella commerciale.

b) Immobili oggetto della detrazione

L'agevolazione riguarda esclusivamente interventi su edifici, parti di edifici o unità immobiliari esistenti, di qualsiasi categoria catastale, compresi i fabbricati rurali; sono pertanto esclusi solo gli interventi effettuati durante la costruzione ex novo. Le spese possono riguardare tanto gli immobili posseduti (in proprietà o altro diritto reale) quanto gli immobili detenuti (in locazione o comodato, ad esempio).

c) Interventi per i quali spetta la detrazione

Gli interventi che danno diritto all'agevolazione sono suddivisi in quattro tipologie.

1. Interventi di riqualificazione energetica

Si tratta di tutti quegli interventi che conseguono un indice di prestazione energetica per la climatizzazione invernale inferiore di almeno il 20% rispetto ai valori indicati nelle tabelle che il decreto riporta nell'allegato C.

Sono, in pratica, operazioni di riqualificazione energetica complessiva, attraverso i quali devono essere raggiunti indici di prestazione piuttosto elevati, per mezzo di interventi di tipo "attivo" sull'impianto-calore e "passivo" sulle strutture.

Rientrano, ad esempio, in questa tipologia la cappottatura dell'involucro esterno dell'edificio con materiali isolanti, i doppi vetri, l'installazione di caldaie a condensazione di nuova generazione e la contabilizzazione dell'impianto centralizzato (cioè la possibilità di spegnere o regolare il calore in ogni appartamento e, al limite, in ogni stanza).

La detrazione, il cui ammontare non può essere superiore a 100 mila euro, deve essere suddivisa in tre quote annuali di pari importo.

2. Interventi sull'involucro degli edifici

In questa definizione rientrano gli interventi volti a migliorare l'isolamento termico degli edifici "riguardanti strutture opache verticali, finestre comprensive di infissi, delimitanti il volume riscaldato, verso l'esterno e verso vani non riscaldati che rispettano i requisiti di trasmittanza termica U, espressa in W/m²K" evidenziati nella tabella riportata nell'allegato D del decreto.

Si tratta degli interventi di coibentazione sulle sole strutture, ad esempio solo cappotto termico e infissi a doppi vetri.

La detrazione non può essere superiore a 60 mila euro; anche in questo caso deve essere suddivisa in tre quote annuali di pari importo.

3. Interventi per installazione di pannelli solari

Rientrano in questa tipologia le installazioni di pannelli solari destinati alla produzione di acqua calda per usi domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno di acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici e università.

Come nell'ipotesi precedente, la detrazione non può essere superiore a 60 mila euro e deve essere suddivisa in tre quote annuali di pari importo.

4. Interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale

Si tratta degli interventi di sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione. Sono compresi anche gli interventi effettuati sulla rete di distribuzione, sui sistemi di trattamento dell'acqua, sui dispositivi di controllo e regolazione, sui sistemi di emissione. È agevolata anche la trasformazione di impianti individuali autonomi in impianti di riscaldamento centralizzati, dotati di sistemi di contabilizzazione del calore e la trasformazione di impianti centralizzati al fine di rendere possibile la

contabilizzazione. Sono invece esclusi gli interventi di trasformazione da impianto di riscaldamento centralizzato ad impianto individuale autonomo.

La detrazione, il cui ammontare non può essere superiore a 30 mila euro, deve essere suddivisa in tre quote annuali di pari importo.

d) Spese per le quali spetta la detrazione

L'elenco delle spese per le quali è possibile usufruire della detrazione d'imposta è dettagliatamente indicato dall'articolo 3 del decreto; vi rientrano:

- la fornitura e la posa in opera di materiale coibente per il miglioramento delle caratteristiche termiche;
- la fornitura e messa in opera di materiali ordinari, anche necessari alla realizzazione di ulteriori strutture murarie a ridosso di quelle preesistenti, per il miglioramento delle caratteristiche termiche;
- la demolizione e ricostruzione dell'elemento costruttivo;
- la fornitura e posa in opera di nuove finestre comprensive di infissi;
- le integrazioni e sostituzioni dei componenti vetrati esistenti;
- la fornitura e posa in opera di tutte le apparecchiature termiche, meccaniche, elettriche ed elettroniche, nonché delle opere idrauliche e murarie per la realizzazione di impianti solari termici organicamente collegati alle utenze, anche in integrazione con impianti di riscaldamento;
- la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione;
- le prestazioni professionali necessarie alla realizzazione degli interventi, comprensive della redazione dell'attestato di certificazione energetica o di qualificazione energetica.

e) Adempimenti richiesti

La finanziaria nell'introdurre la detrazione per i lavori volti al risparmio energetico rinvia alla disciplina dettata dall'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 ed alle relative norme di attuazione di cui al D.M. 18 febbraio 1998, n. 41.

In particolare, l'articolo 1 del citato decreto condiziona i benefici fiscali ai seguenti obblighi:

- trasmettere, prima dell'inizio dei lavori, al Centro operativo dell'Agenzia delle entrate di Pescara, mediante raccomandata, comunicazione della data in cui avranno inizio i lavori redatta su apposito modello (approvato con Provvedimento 17.3.2001); copia della concessione, autorizzazione ovvero della comunicazione di inizio dei lavori, se previste dalla vigente legislazione in materia edilizia; i dati catastali identificativi dell'immobile o, in mancanza, copia della domanda di accatastamento; copia delle ricevute di pagamento dell'imposta comunale sugli immobili, se dovuta; nel caso in cui gli inter-

venti siano effettuati su parti comuni dell'edificio residenziale di cui all'articolo 1117 del codice civile, copia della delibera assembleare e della tabella millesimale di ripartizione delle spese; se i lavori sono effettuati dal detentore, gli estremi di registrazione dell'atto che ne costituisce titolo, nonché la dichiarazione del possessore di consenso all'esecuzione dei lavori;

- comunicare preventivamente all'azienda sanitaria locale territorialmente competente, mediante raccomandata, la data di inizio dei lavori;
- trasmettere, per i lavori il cui importo complessivo supera la somma di euro 51.645,69, dichiarazione di esecuzione dei lavori sottoscritta da un soggetto iscritto negli albi degli ingegneri, architetti e geometri ovvero da altro soggetto abilitato all'esecuzione degli stessi.

Inoltre il decreto stabilisce che per potersi avvalere della detrazione occorre:

- acquisire l'asseverazione di un tecnico abilitato che attesti la rispondenza dell'intervento all'obiettivo del risparmio energetico come declinato dagli articoli 6-9 del decreto stesso;
- acquisire e trasmettere all'ENEA: la scheda informativa relativa all'intervento realizzato, redatta in base allo schema di cui all'allegato E al decreto; la copia dell'attestato di certificazione (o di qualificazione) energetica di cui all'articolo 5 del decreto.

L'attestato di certificazione energetica deve essere redatto a seguito dell'esecuzione dell'intervento di un tecnico abilitato (può essere anche quello che effettua l'asseverazione), in base alle procedure e metodologie approvati dalle regioni e province autonome, ovvero dai comuni, con proprio regolamento adottato prima dell'8 ottobre 2005.

Qualora gli enti pubblici territoriali non abbiano provveduto a fornire le procedure per la redazione dell'attestato di certificazione energetica, occorre produrre l'attestato di qualificazione energetica, redatto ed asseverato da un tecnico abilitato, in conformità allo schema contenuto nel decreto nell'allegato A.

L'invio può essere effettuato telematicamente, accedendo al sito internet dell'ENEA, e ottenendo ricevuta informatica oppure a mezzo raccomandata con ricevuta semplice.

L'invio (telematico o postale) deve avvenire entro 60 giorni dalla fine dei lavori e, comunque, non oltre il 29 febbraio 2008. Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, il termine per la trasmissione è fissato entro 60 giorni dalla chiusura del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.

f) Modalità di pagamento

L'articolo 4, comma 1, lettera c) del decreto stabilisce che i pagamenti delle spese sostenute per l'esecuzione degli interventi effettuati dai soggetti non titolari di reddito d'impresa devono avvenire mediante bonifico bancario o postale, dal quale deve risultare la causale del ver-

samento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita IVA, ovvero il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato.

In riferimento ai soggetti titolari di reddito d'impresa il decreto non fornisce alcuna specifica prescrizione.

g) Conservazione dei documenti

Il decreto prescrive l'obbligo per il contribuente di conservare ed esibire in caso di richiesta dell'Amministrazione Finanziaria:

- l'asseverazione del tecnico abilitato circa la rispondenza dell'intervento agli obiettivi richiesti dagli articoli 6-9;
- la ricevuta attestante l'avvenuto invio della documentazione all'ENEA;
- le fatture e le ricevute fiscali comprovanti il sostenimento delle spese, ovvero altra idonea documentazione probatoria, qualora i soggetti che hanno effettuato le prestazioni di servizi non siano tenuti all'obbligo di certificazione dei compensi;
- la ricevuta del bonifico bancario o postale (limitatamente ai soggetti non imprenditori che – come visto sopra – sono tenuti a tale modalità di pagamento);
- la copia della delibera assembleare e della tabella millesimale di ripartizione delle spese, per gli interventi effettuati su parti comuni condominiali;
- la dichiarazione del proprietario (o titolare di altro diritto reale) dell'immobile, che esprime il consenso all'esecuzione dei lavori, qualora questi ultimi siano effettuati dal detentore (es. conduttore, comodatario).

h) Cumulabilità delle agevolazioni

Il Decreto precisa, all'articolo 10, che la detrazione d'imposta del 55% non è cumulabile con altre agevolazioni fiscali previste da altre disposizioni di legge nazionali per i medesimi interventi.

La detrazione è invece cumulabile con altri incentivi eventualmente posti in essere da regioni, province e comuni.

ATTIVITA' E LUOGHI DI PUBBLICO SPETTACOLO: LA NORMATIVA DI PUBBLICA SICUREZZA

Appartiene alla tradizione ecclesiale che le parrocchie, nel compimento della loro missione pastorale organizzino anche iniziative che la normativa italiana – verificandosi precise circostanze – qualifica “*attività di pubblico spettacolo*”: si pensi alle feste in occasione del Santo Patrono, ad alcune attività ricreative proposte dagli oratori¹, agli spettacoli allestiti dal gruppo teatrale dei ragazzi e ai concerti della corale parrocchiale.

Questa finalità pastorale (legittima) talvolta induce (erroneamente) a ritenere che esse siano dunque esentate da qualsiasi soggezione alla disciplina statale: così si crede che le norme fiscali, sanitarie, di prevenzione incendi e a tutela della sicurezza non riguardino queste attività accessorie, occasionali o professionali, promosse dagli enti ecclesiastici.

Questa rivista coglie ogni occasione per diffondere la coscienza degli adempimenti richiesti dalla normativa tributaria, come pure non sono mancati interventi “sistematici” relativi ad alcune attività che frequentemente sono promosse dalle parrocchie (bar in oratorio, attività sportiva, gruppi teatrali ...).

Pare ora opportuno accostare un argomento che, anche per la complessità della normativa e per l'incertezza della prassi, è spesso sottovalutato: le norme relative alla sicurezza delle strutture in occasione delle attività di pubblico spettacolo.

Il riferimento normativo è il Testo Unico delle Leggi di Pubblica Sicurezza (TULSP) di cui al Regio Decreto 18 giugno 1931, n. 733, artt. 68, 69 e 80.

Prima di entrare nel merito di questa disciplina sono però opportune quattro premesse.

1. Innanzitutto la *sicurezza* di cui si tratta è quella richiesta solo quando si organizzano eventi di “pubblico spettacolo” e non ogni qualvolta vi sia

¹Per esempio: spettacoli teatrali, cineforum, feste danzanti, concerti dal vivo. Non sono certamente attività di spettacolo e/o intrattenimento le attività ludiche per i ragazzi, le gare sportive, le attività estive, i campi scuola ...

una qualunque iniziativa idonea a richiamare un folto numero di partecipanti²; pertanto non tutte le iniziative promosse dalla parrocchia devono osservare i suddetti articoli e la relativa disciplina.

2. Tuttavia per qualsiasi attività promossa dalla parrocchia (come da qualsiasi altro soggetto) vale il principio fissato dal codice civile per cui a chi organizza una attività è fatto carico del rischio di arrecare danni a terzi:
 - articolo 2043: *“Qualunque fatto doloso, o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno”*;
 - articolo 2050: *“Chiunque cagiona danno ad altri nello svolgimento di un’attività pericolosa, per sua natura o per la natura dei mezzi adoperati, è tenuto al risarcimento, se non prova di avere adottato tutte le misure idonee a evitare il danno”*.Pertanto la parrocchia ha sempre l’onere di adottare tutte le misure idonee a garantire la “giusta” sicurezza dei partecipanti (anche se non vi sono norme specifiche che definiscono a priori comportamenti o standards particolari).
3. Accanto alla disciplina del TULPS deve essere osservata anche quella relativa alla prevenzione incendi, (ma tale disciplina sarà oggetto di un successivo studio).
4. Infine, le soluzioni che saranno proposte sono il risultato di una interpretazione e una applicazione “prudenziale” di precedenti decisioni amministrative e giurisprudenziali.

Riportiamo per esteso le principali fonti normative:

- **Art. 68 TULPS:** *“Senza licenza del Questore (ora Sindaco) non si possono dare in luogo pubblico o aperto o esposto, al pubblico accademie, feste da ballo, corse di cavalli, né altri simili spettacoli o trattenimenti, e non si possono aprire o esercitare circoli, scuole di ballo e sale pubbliche di audizione”*.
- **Art. 69 TULPS:** *“Senza licenza della autorità locale di pubblica sicurezza è vietato dare, anche temporaneamente, per mestiere, pubblici trattenimenti, esporre alla pubblica vista rarità, persone, animali, gabinetti ottici o altri oggetti di curiosità, ovvero dare audizioni all’aperto”*.
- **Art. 80 TULPS:** *“L’autorità di pubblica sicurezza non può concedere la licenza per l’apertura di un teatro o di un luogo di pubblico spettacolo, prima di aver fatto verificare da una commissione tecnica la solidità e la sicurezza dell’edificio e l’esistenza di uscite pienamente adatte a sgombrarlo prontamente nel caso di incendio”*.
- **Decreto Ministero dell’Interno 16 febbraio 1982:** *“I locali, le attività, i*

²Una processione del santo patrono, un dibattito culturale, un pomeriggio di giochi per ragazzi ... non sono attività di pubblico spettacolo anche se registrano un numero di partecipanti sicuramente maggiore di una serata di cineforum.

depositi, gli impianti e le industrie pericolose i cui progetti sono soggetti all’esame e parere preventivo dei comandi provinciali dei vigili del fuoco ed il cui esercizio è soggetto a visita e controllo ai fini del rilascio del «Certificato di prevenzione incendi», ..., sono determinati come dall’elenco allegato:

[...] n. 83 Locali di spettacolo e di trattenimento in genere con capienza superiore a 100 posti”.

L’esposizione della disciplina contenuta nei testi normativi sopra citati, per favorire la chiarezza e la semplicità, sarà illustrata nei quattro punti che seguono:

1. le iniziative considerate “attività di pubblico spettacolo” ex articolo 68 TULPS;
2. i locali o gli ambienti che devono previamente ottenere l’autorizzazione (licenza) ex articolo 80 TULPS;
3. le attività temporanee od occasionali;
4. le procedure previste dagli artt. 141 e ss. R.D. 635/1940, *“Regolamento TULPS”*.

1. L’ATTIVITÀ DI “PUBBLICO SPETTACOLO O INTRATTENIMENTO”

La lettura degli artt. 68 e 80 del TULPS appare chiaramente insufficiente per definire con precisione gli elementi che definiscono l’attività di pubblico spettacolo e intrattenimento. L’opera dell’interprete è quindi determinante, e ancor più lo sono state alcune sentenze e alcune decisioni della Pubblica Amministrazione che hanno provveduto a mantenere aderente questa fattispecie al mutar del contesto sociale e al divenire dei tempi.

Il primo riferimento è la sentenza della Corte Costituzionale 56/1970³ che ha parzialmente abrogato l’articolo 68 TULPS limitando la necessità di chiedere e ottenere la licenza solo ai casi in cui l’attività di pubblico spettacolo sia svolta in un luogo aperto al pubblico e in forma di impresa; ciò in ragione delle disposizioni costituzionali che tutelano la libertà di riunione. Quando invece la medesima attività si svolge in luogo pubblico è sempre necessario chiedere la suddetta licenza.

³“Dispone l’art. 17 della Costituzione che i cittadini hanno diritto di riunirsi pacificamente e senz’armi e che per le (loro) riunioni, anche in luogo aperto al pubblico, non è richiesto preavviso. Il diritto di riunione è quindi tutelato nei confronti della generalità dei cittadini, che, riunendosi, possono dedicarsi a quelle attività lecite, anche se per scopo di comune divertimento o passatempo (Sentenza n. 142 del 1967) e quindi a quei trattenimenti cui si riferiscono i due articoli in rapporto ai quali è stata sollevata la questione di costituzionalità. Se, dunque, la riunione è indetta anche in luogo aperto al pubblico da persone che intendono riunirsi per attuare gli scopi anzidetti, fra i quali i trattenimenti di cui parlano le citate disposizioni, nessuna autorizzazione e nessun preavviso occorre. Gli articoli denunziati, in quanto, per tale fattispecie, richiedono in ogni caso e da parte di tutti una licenza, sono da ritenersi perciò contrari alla norma costituzionale”.

È dunque decisivo distinguere se si è in presenza di un *luogo aperto al pubblico* o di un *luogo pubblico*: il primo è un luogo cui affluisce pubblico ma la cui proprietà è in capo a un soggetto privato (e tale è la parrocchia, l'associazione, la fondazione, la persona fisica, la società), il secondo è invece un luogo/immobile il cui proprietario è un soggetto pubblico (quali sono i comuni, le province, le regioni, il demanio) anche se è utilizzato da un privato per svolgere (anche solo temporaneamente) la sua attività.

È quindi possibile sostenere – in base al principio affermato dalla Suprema Corte – che per le manifestazioni promosse dalla parrocchia sul sagrato (di proprietà) della chiesa, all'interno del cortile dell'oratorio, nelle sale della parrocchia non si deve chiedere la previa licenza (ex art. 68 o 69 TULPS) quando l'attività non è svolta in forma di impresa (e a maggior ragione se è organizzata in modo occasionale⁴).

Un *secondo requisito* è l'idoneità dell'iniziativa di “raccoliere” pubblico e partecipanti. Già si è sottolineato come non si deve cadere nell'equivoco di ritenere applicabili queste norme ogniqualvolta vi sia un intenso afflusso di partecipanti⁵, in quanto deve contemporaneamente darsi anche un evento spettacolistico. Questo principio è stato riaffermato in occasione di una controversia sorta in relazione alla presenza di un apparecchio televisivo in un pubblico esercizio: se infatti 40 anni fa tale presenza era considerata un'attività di spettacolo (e quindi occorreva ottenere la licenza di cui agli artt. 68 e 80 TULPS) oggi ciò non è più sostenibile in quanto questo strumento di “svago” si è ormai diffuso in tutte le case e quindi la sua presenza non può essere ritenuta il motivo per cui ci si ritrova presso un bar o un ristorante⁶.

Se l'affermazione di principio è chiara, più complesso è distinguere nel caso particolare la prevalenza di un'attività di pubblico spettacolo; proprio per questa difficoltà la Pubblica Amministrazione è stata più volte interpellata per l'emergere di *nuove forme di animazione del tempo libero*. Dalla lettura dei testi normativi citati è possibile desumere i riferimenti essenziali e pacificamente accolti grazie ai quali accertare se in un caso

specifico ricorre un'ipotesi di pubblico spettacolo e, conseguentemente, richiedere la previa licenza di cui agli articoli 68 e 80.

a) Sale bingo

Si è esclusa l'applicazione degli articoli 68 e 80 del TULPS poiché non si è riconosciuta nell'attività del gioco del bingo la fattispecie di “pubblico spettacolo” (anche se è possibile che tale attività veda una folta presenza di partecipanti) pur ribadendo che le “sale del bingo” debbano essere assoggettate alla normativa antincendio e al Certificato di Prevenzione Incendio. A tale attività può essere assimilata la più diffusa (in ambienti parrocchiali) tradizione di organizzare il gioco della tombola.

b) Disco-bar

In altri casi per distinguere il “pubblico esercizio” dal locale di “pubblico spettacolo o intrattenimento” si adotta il criterio della prevalenza, ovvero si accerta se nel caso concreto sia più rilevante il fenomeno spettacolistico (ascoltare musica) o quello di pubblico esercizio (il bar). La Pubblica Amministrazione ha ritenuto che la prevalenza dell'attività spettacolistica non vi sia quando:

- l'ingresso è libero e gratuito (ovvero non si paga solo per “sentire o vedere”) ed è a pagamento la sola consumazione, comunque facoltativa;
- l'attività “spettacolistica” non è l'unico motivo per cui esiste il locale, mentre lo è quella di bar (criterio quantitativo);
- l'attività spettacolistica è realmente “occasionale e saltuaria” (particolari ricorrenze: veglione di capodanno, serata di carnevale, san Valentino ...) e non settimanale (ogni sabato);
- non vi è uno spazio o una struttura “propriamente” dedicata all'attività spettacolistica (spazi per il ballo, disposizione delle sedie a platea, ...);
- manca una pubblicità dello “spettacolo”, cosicché nel cliente rimane prevalente l'immagine di luogo destinato a bar e somministrazione.

c) Video-bar

Queste realtà sono caratterizzate dalla contemporanea presenza di una normale attività di bar e di un'attività di spettacolo, realizzata attraverso la diffusione dell'audio/video di programmi criptati oppure di un circuito chiuso (i video di programmi *in chiaro*, che sono mero sottofondo all'attività di bar, non sono considerati spettacoli). Certamente non può negarsi che l'avventore scelga questi pubblici esercizi anche – e forse soprattutto – in ragione del “poter vedere”, tuttavia la Circolare 3469/1998, applicando il criterio della prevalenza, esclude il realizzarsi di una fattispecie di pubblico spettacolo se non è applicato un sovrapprezzo e non vi sono strutture che stravolgano la configurazione ordina-

⁴Poiché il soggetto che promuove l'iniziativa è sempre la parrocchia, non si è più nei limiti della occasionalità quando esse si ripetono con frequenza pur senza essere le medesime. Così ricorre il requisito dell'esercizio in forma di impresa se ogni mese si organizzano nel salone parrocchiale spettacoli teatrali, cinematografici, corali, ecc..

⁵Così se si organizza un semplice pranzo all'aperto (senza alcuna attività di spettacolo o intrattenimento) non si deve richiedere la licenza ex artt. 68 e 80. Altra questione è l'osservanza delle norme amministrative relative all'impresa di somministrazione di alimenti e bevande e la correlata disciplina sanitaria.

⁶La Corte di Cassazione ha affermato con Sentenza n. 3778/1994 che il semplice ritrovarsi di molte persone in un locale aperto al pubblico deve essere distinto dal ritrovarsi proprio a motivo della presenza di uno spettacolo: “Infatti, poiché, attesa l'attuale diffusione del mezzo televisivo, deve ritenersi che gli avventori si rechino nell'esercizio pubblico non per assistere ai programmi televisivi, bensì per effettuare le consumazioni, è da escludere che la presenza del televisore abbia influenza sull'afflusso dei clienti nell'esercizio, con conseguente inidoneità del fatto a porre in pericolo l'interesse protetto dalla norma suddetta, la cui oggettività giuridica si incentra nella tutela dell'ordine pubblico e della sicurezza dei cittadini che affluiscono in ambienti dove possono verificarsi affollamenti”.

ria di attività di bar.

Nel caso in cui si dovesse accertare la prevalenza di un'attività di spettacolo, la Circolare sopra citata assoggetta l'esercente all'articolo 68 e il locale all'articolo 80 del TULPS.

d) Fiere, mostre ed esposizioni

Il Ministero dell'interno nel 2000 è intervenuto esplicitamente per risolvere un contrasto sorto tra precedenti decisioni amministrative e ha escluso che gli ambienti destinati a fiere, mostre ed esposizioni siano luoghi di pubblico spettacolo. Tuttavia il Ministero precisa anche che questa soluzione non è applicabile quando – in occasione di fiere, mostre ed esposizioni – sono approntati spettacoli e intrattenimenti: limitatamente a questi eventi e attività devono essere richieste le licenze di cui agli artt. 68 e 80 TULPS.

e) Palestre e scuole di ballo

Per escludere la natura spettacolistica di queste iniziative si è riconsiderato, limitandolo, il concetto di "trattenimento", che da sempre era inteso come *"amenità, divertimento, a cui il pubblico interviene in forma attiva"*.

Il Ministero dell'interno (Nota 8 luglio 1998 alla Prefettura di Venezia) ha infatti ritenuto che non sia assimilabile agli spettacoli la *"attività ginnico sportiva [che] viene svolta in locali che prevedono spazi ed attrezzature ad uso dei soli utenti, ammessi in modo non indiscriminato, e dove l'attività svolta non deve necessariamente essere assimilata al trattenimento inteso come divertimento, amenità, che coinvolge un certo numero di soggetti"*.

Non è immediatamente semplice precisare il criterio che istituisce una differenza tra queste attività rispetto ai tradizionali "intrattenimenti"; tuttavia questo intervento consente di porre una preziosa distinzione teorica: non tutti i "divertimenti" sono spettacoli o intrattenimenti.

Infatti, se l'unico motivo per cui un gruppo si ritrova è quello di partecipare – tutti e attivamente – ad un'attività non si è né spettatori di uno spettacolo offerto da altri né protagonisti attivi di un intrattenimento. Questa distinzione deve essere riconosciuta come pertinente se si confronta il fenomeno di un gruppo di amici che si ritrova a giocare a calcio o che si incontra in una palestra o in una scuola di ballo: chi organizza una partita di calcio – pur divertendosi – non partecipa certo ad un intrattenimento né è spettatore di uno spettacolo⁷ come invece lo è colui che entra in una sala da ballo o in una sala karaoke (appositamente allestita) per partecipare ad una iniziativa che altri hanno preparato e che sussiste a prescindere dalla sua personale adesione.

Il Ministero spiega che le palestre e le scuole di ballo pur offrendo l'op-

portunità di divertimento mancano di una *vis attractiva* verso un indistinto pubblico.

Ovviamente diversa sarebbe la soluzione se in questi ambienti fosse allestito uno spazio riservato al pubblico (ma tale non può essere considerato il gruppo di genitori che attendono i figli che vi partecipano): sia l'ambiente che l'attività devono necessariamente essere assoggettati alle autorizzazioni di cui agli artt. 68 e 80 TULPS.

f) Circoli privati aperti al pubblico

Un'ultima ipotesi riguarda i cosiddetti circoli privati aperti al pubblico.

È l'occasione per precisare il concetto di "pubblico" spettacolo; la Circolare del Ministero dell'interno del 19 maggio 1984 indica le caratteristiche che fanno perdere la natura di iniziativa privata, e quindi determinano l'applicabilità degli artt. 68 e 80 TULPS:

- è richiesto il pagamento di un biglietto all'ingresso (anche sotto forma di adesione ad una associazione privata in questo caso fittizia);
- è presente una forma di pubblicità che per le dimensioni e le modalità è diretta a chi non è socio;
- il locale e le attrezzature hanno caratteristiche e dimensioni tali da far ritenere l'attività svolta come imprenditoriale;
- i partecipanti raggiungono un numero elevato (il Ministero propone il limite dei 100 posti, riferendosi al n. 83 del D.M. 16 febbraio 1982).

Se i primi due criteri sono oggettivi, non altrettanto può dirsi degli ultimi; tuttavia è davvero prezioso il criterio adottato dalla Corte Costituzionale con Sentenza n. 56/1970 la quale afferma che il giudizio più che analitico può essere *"sintetico e induttivo"*.

Questo principio permette di risolvere molte situazioni che non sono perfettamente riconducibili a quelle sopra menzionate per le quali ci si avvale di una pronuncia esplicita di una Pubblica Amministrazione. Si deve infatti rilevare che la reale portata della distinzione introdotta, più che tra pubblico e privato, è tra privato e attività imprenditoriale: *"ad un determinato locale va in genere attribuito il carattere di locale 'pubblico' quando si accerti, con un giudizio sintetico e induttivo, che in esso si svolga una attività professionalmente organizzata a scopo di lucro, diretta allo scambio o alla produzione di beni o servizi"* (così si esprime la Circolare, rinviando alla sentenza della Corte). Così ogniqualvolta sia in discussione il carattere privato di una iniziativa (che coinvolge un numero significativo di partecipanti) si può riconoscere la pubblicità anche mediante una serie di indizi e circostanze riletti in modo unitario.

2. IL "LOCALE, LUOGO E AMBIENTE ..."

Dopo aver esaminato le diverse ipotesi di *attività* che richiedono la licenza ex articolo 68 TULPS accostiamo ora il tema relativo ai *luoghi* nei

⁷Nell'attività di calcio o di palestra manca infatti un vero e proprio "pubblico".

quali il pubblico spettacolo è allestito, poiché l'articolo 80 TULPS impone di chiedere al sindaco una specifica licenza (meglio: autorizzazione) che ne attesti la sicurezza e la solidità.

L'indicazione sufficientemente precisa delle caratteristiche idonee a configurare una struttura come *“teatro o [di] un luogo di pubblico spettacolo”* (art. 80) è data ora da alcune norme amministrative emanate in materia di pubblica sicurezza e di prevenzione incendio. Se è pacifico che tutti gli edifici stabilmente allestiti per questo tipo di attività debbano sempre essere ricondotti ai “locali” menzionati dall'art. 80, più articolata è la soluzione delle questioni che emergono quando si allestisce una struttura temporanea (all'aperto) specificamente destinata ad un pubblico spettacolo, perché occorre determinare quali siano le *parti* da assoggettare alla verifica della sicurezza e della solidità.

Per porre rimedio a queste incertezze interpretative e applicative, le più recenti disposizioni amministrative relative alla tutela antincendio⁸ hanno identificato con *“nomi comuni”* i luoghi che devono corrispondere a quanto previsto dalle specifiche regole tecniche (D.M. 19 agosto 1996 *“Regola tecnica ... dei locali di intrattenimento e pubblico spettacolo”*).

Grazie a queste nuove norme la Pubblica Amministrazione ha potuto integrare il disposto dell'art. 80 che da sé non offre criteri sufficienti per risolvere le questioni attinenti gli allestimenti temporanei.

Prima di entrare nel merito della questione è necessario sottolineare e ricordare che la sicurezza degli edifici e degli ambienti è oggi garantita da diverse disposizioni normative e dai relativi provvedimenti amministrativi che non possono essere confusi o ritenuti uno sostitutivo dell'altro:

1. la licenza (più correttamente *autorizzazione*) ex art. 80;
2. il certificato di prevenzione incendi ex art. 16, D.Lgs. 139/2006;
3. il certificato di agibilità ex art. 24, D.P.R. 380/2001.

Si può spiegare la presenza di questa normativa stratificata e in parte anche concorrente ricordando che l'ordinamento giuridico ha prestato una attenzione sempre maggiore alla tutela della sicurezza in ragione della maggior sensibilità e delle richieste che emergevano dalla società civile, anche in seguito allo sviluppo tecnologico.

Si è così composto un sistema normativo fondato sul principio di “specialità”, per cui in presenza di situazioni particolari sono richieste attenzioni e precauzioni maggiori:

- il certificato di agibilità di cui all'art. 24 del D.P.R. 380/2001 *“attesta la sussistenza delle condizioni di sicurezza, igiene, salubrità, risparmio energetico degli edifici e degli impianti negli stessi installati, valutate secondo quanto dispone la normativa vigente”* e garantisce un livello di

⁸Mentre il TULPS non ha subito modifiche significative tali da meglio precisare le caratteristiche degli ambienti da assoggettare a licenza, la disciplina relativa alla tutela antincendio è stata maggiormente attenta alle trasformazioni sociali e alle innovazioni tecniche: pertanto svolge una certa “supplenza” anche in relazione alla sicurezza richiesta dal TULPS.

- sicurezza essenziale per tutti gli edifici;
- l'art. 80 TULPS mira invece a garantire la sicurezza quando si allestisce un pubblico spettacolo;
- il certificato di prevenzione incendi vuole prevenire lo specifico rischio di incendio ogniqualvolta vi siano strutture che per l'allestimento o la destinazione siano potenzialmente idonee a innescarne uno.

Questa situazione chiede quindi di verificare con attenzione quale sia la disciplina cui deve adeguarsi l'edificio o la struttura provvisoria.

Non è dunque corretto ritenere che per un ambiente da poco edificato o ristrutturato (e quindi dotato di certificato di agibilità) sia inutile chiedere l'autorizzazione ex art. 80 quando in modo occasionale lo si vuole utilizzare per un'attività teatrale; analogamente non è corretto ritenere che non sia necessaria la medesima autorizzazione quando si intende utilizzare per un pubblico spettacolo una sala esente da certificato di prevenzione incendi in quanto di capienza inferiore ai 100 posti⁹.

a) Sagre e feste di piazza

Queste manifestazioni sono caratterizzate da un ampio spazio allestito in modo tale da permettere l'affluenza e la partecipazione del pubblico. La questione decisiva è dunque accertare per quali spazi, strutture e allestimenti si debba chiedere l'autorizzazione ex art. 80 TULPS in quanto destinate ad un'attività di pubblico spettacolo; non è infatti la mera presenza numerosa di partecipanti a determinare l'applicazione dell'art. 80.

Un esempio può aiutare a distinguere diverse situazioni solo apparentemente identiche; una pubblica piazza:

1. può essere attrezzata con due semplici gazebo nei quali si svolgono giochi di abilità (tiro a segno) e un piccolo palco dove si esibiscono complessi musicali; oppure
2. può essere attrezzata con un percorso obbligato che si snoda tra postazioni che offrono intrattenimenti, spettacoli, ristorazione, musica e pista da ballo; oppure
3. può essere completamente transennata ed attrezzata con sedie per permettere di assistere a pagamento ad un concerto.

Poiché l'art. 80 TULPS non offre criteri sufficienti per distinguere queste fattispecie, la prassi della Pubblica Amministrazione rinvia al D.M. 19 agosto 1996 *“Regola tecnica in materia di prevenzione incendi”* che all'art. 1, c. 2, lett. a) ha esplicitamente escluso dal proprio ambito di applicazione

⁹Non tutti gli ambienti per i quali è richiesto il CPI sono anche assoggettati all'art. 80 TULPS poiché possono non essere destinati al pubblico spettacolo, come pure non tutti gli ambienti che richiedono l'autorizzazione ex art. 80 devono anche ottenere il CPI (ne sono infatti esclusi quelli con capienza inferiore ai 100 posti).

“i luoghi all’aperto, quali piazze e aree urbane prive di strutture specificatamente destinate allo stazionamento del pubblico per assistere a spettacoli e manifestazioni varie, anche con uso di palchi o pedane per artisti, purché di altezza non superiore a m. 0,8 e di attrezzature elettriche, comprese quelle di amplificazione sonora, purché installate in aree non accessibili al pubblico”.

In forza di questa disposizione l’autorizzazione ex art. 80 è richiesta solo nell’ipotesi n. 3 in quanto sono allestite strutture per lo stazionamento del pubblico, mentre nelle ipotesi 1 e 2 è sufficiente attenersi a quanto disposto dal Titolo IX del medesimo D.M. 19 agosto 1996:

“Per i luoghi e spazi all’aperto, utilizzati occasionalmente ed esclusi dal campo di applicazione del presente decreto in quanto prive di specifiche attrezzature per lo stazionamento del pubblico, è fatto obbligo di produrre, alle autorità competenti al rilascio della licenza di esercizio, la idoneità statica delle strutture allestite e la dichiarazione d’esecuzione a regola d’arte degli impianti elettrici installati, a firma di tecnici abilitati, nonché l’approntamento e l’idoneità dei mezzi antincendio”.

b) Spettacoli e trattenimenti all’aperto

Anche per queste fattispecie è possibile accertare l’eventuale assoggettamento all’articolo 80 TULPS applicando i medesimi criteri emersi in relazione alle sagre e alle feste di piazza (a partire dalla premessa che ricorra comunque un’attività di pubblico spettacolo):

- se si allestisce un palco con altezza non superiore a cm. 80 ma non si predispone un’area particolare da destinare allo “stazionamento” del pubblico (per esempio ci si trova su una spiaggia o in una piazza ove un gruppo si esibisce per il pubblico che transitando liberamente, può fermarsi per assistere, ma che non trova alcun allestimento per la sosta come sedie, tavoli, transenne ...) per l’area non è richiesta la verifica ex articolo 80 TULPS; tale interpretazione è stata confermata dal parere del Ministero dell’interno – Dipartimento dei Vigili del fuoco, del soccorso pubblico e della difesa civile, prot. P529/2109 del 2 luglio 2003);
- se invece si allestisce il medesimo palco con altezza non superiore a cm. 80 ma si predispone uno spazio o una pedana per il ballo è richiesta la verifica ex articolo 80¹⁰;
- se in un locale nel quale si svolge abitualmente un esercizio commerciale (bar, ristorante) si organizza – anche occasionalmente – uno spettacolo musicale (complesso musicale, gruppo di cabaret ...) in modo tale che diventi prevalente l’attività spettacolistica rispetto a quella ordinaria e già autorizzata di pubblico esercizio (se così non

fosse mancherebbe già la fattispecie di pubblico spettacolo) il locale¹¹ deve essere autorizzato ex articolo 80;

- se in una sala si allestisce un piccolo palco per una rappresentazione teatrale occasionale (nell’ipotesi che questo ambiente non sia mai stato verificato ex art. 80) è necessario procedere alla suddetta verifica anche se la capienza è inferiore ai 100 posti, poiché la fattispecie considerata in questo articolo prescinde dal numero di posti (al contrario di quanto disposto dal D.M. 19 agosto 1996); per quanto riguarda invece le regole cui adeguarsi si può far riferimento al Titolo XI del D.M. 19 agosto 1996 (esodo del pubblico, statica delle strutture – anche provvisorie –, esecuzione degli impianti a regola d’arte);
- se si allestisce una cucina all’aperto con un adeguato spazio destinato a tavoli e sedie, pur registrandosi una forte affluenza di pubblico, tale attività e le strutture necessarie non devono essere verificate ai sensi dell’articolo 80 poiché è carente ogni profilo di spettacolo e intrattenimento pur essendoci un notevole afflusso di pubblico.

3. LE ATTIVITÀ TEMPORANEE ED OCCASIONALI

Questo ambito non è marginale poiché frequentemente le parrocchie organizzano un’attività occasionale di pubblico spettacolo in relazione ad eventi particolari (sagre, feste patronali, eventi promozionali).

Queste attività possono richiedere l’allestimento di una specifica struttura (temporanea) oppure possono svolgersi in edifici e luoghi comunemente utilizzati per altro tipo di iniziative¹², o in un luogo ove si svolge contemporaneamente un’attività commerciale che non richiede la licenza ex art. 68 TULPS¹³.

Prima di affrontare nel merito questo tema è necessario una duplice premessa che chiarisca due profili: il primo attiene ai soggetti che sono tenuti a chiedere la licenza ex art. 68¹⁴ e l’autorizzazione ex art. 80, mentre il secondo presta attenzione al disposto degli artt. 123 e 124 del regio decreto 6 maggio 1940, n. 635 “Regolamento per l’esecuzione del TULPS”.

In relazione al primo tema si sottolinea che la licenza prevista ex art. 80, essendo relativa alla solidità e alla sicurezza di un luogo, deve essere richiesta da colui che è titolare di un diritto reale sul bene immobile perché solo a questo soggetto può essere imputata la responsabilità per gli interventi ritenuti necessari, anche se l’attività sarà poi gestita da un terzo (che

¹¹Può anche accadere che solo una parte del locale sia adibita e attrezzata come ambiente destinato al pubblico spettacolo: solo questa deve essere autorizzata.

¹²Una sala polifunzionale, una palestra, un locale capiente e spazioso, una sala conferenze...

¹³Quale, ad esempio, l’ambiente destinato all’abituale somministrazione di bevande e alimenti.

¹⁴La differenza tra l’art. 68 e l’art. 69 del TULPS è ora praticamente inesistente in quanto per l’art. 19 del D.P.R. 616/1977 la competenza a rilasciare la licenza è attribuita al Sindaco, mentre in precedenza l’art. 68 (e non l’art. 69) la riservava al Questore.

¹⁰Quest’articolo, infatti, non distingue i locali e gli ambienti strutturalmente destinati al pubblico spettacolo da quelli temporaneamente attrezzati per tale finalità.

utilizzerà l'immobile in forza di un contratto di locazione o di comodato). Al contrario la licenza prevista dall'art. 68 (e 69) deve essere chiesta dal soggetto (anche non persona fisica) che ha la responsabilità dell'attività¹⁵.

Per quanto attiene agli articoli 123 e 124 del R.D. 635/1940 si sottolinea la loro importanza perché attestano che – in questo ambito – non vi è alcuna differenza tra un'attività temporanea e occasionale e una simile attività professionale (le attività sono descritte con una terminologia degli anni '40):

art. 123: *“Chi intende promuovere manifestazioni sportive, con carattere educativo, esclusa qualsiasi finalità di lucro o di speculazione, deve darne avviso all'autorità locale di pubblica sicurezza almeno tre giorni prima di quello fissato per la manifestazione. L'autorità di pubblica sicurezza, ove ritenga che la manifestazione assuma carattere di spettacolo o di trattenimento pubblico, invita subito i promotori a munirsi della licenza prescritta dall'art. 68 della legge e ne informa tempestivamente il Questore.”*

art. 124: *“È richiesta la licenza dell'autorità di pubblica sicurezza, a termine dell'art. 69 della legge, per i piccoli trattenimenti che si danno al pubblico, anche temporaneamente, in baracche o in locali provvisori, o all'aperto, da commedianti, burattinai, tenitori di giostre, di caroselli, di altalene, bersagli e simili. Sono soggetti alla stessa licenza gli spettacoli di qualsiasi specie che si danno nei pubblici esercizi contemplati dall'art. 68 della legge.”*

a) Bar o ristorante con musica di sottofondo dal vivo: in questa ipotesi l'artista che si esibisce è tenuto a richiedere la licenza di cui all'articolo 68 TULPS poiché sia questo articolo che il sopraccitato articolo 124 del R.D. 635/1940 ne prevedono l'obbligatorietà ogniquale volta vi sia una rappresentazione spettacolistica (non rileva se essa è svolta in modo professionale o solo occasionale). Va però precisato che tale obbligo non si riverbera anche sul titolare del locale, in quanto la musica dal vivo di sottofondo non è idonea a trasformare quel luogo in locale di pubblico spettacolo (rimane prevalente il servizio di somministrazione di alimenti e bevande).

Nell'ipotesi invece di **bar o ristorante con musica di sottofondo** in cui non è richiesto alcun sovrapprezzo e non si modifica la struttura dell'ambiente, non si dà alcuna attività di pubblico spettacolo anche se vi è un notevole afflusso di pubblico; per tal motivo non si applicano gli articoli 68 e 80 TULPS.

¹⁵In forza di questa distinzione può accadere che chi svolge l'attività temporanea debba previamente chiedere la licenza ex art. 68, mentre non è imposto al titolare del locale di ottenere l'autorizzazione ex art. 80. Le ipotesi di seguito illustrate chiariranno questa correlazione tra l'art. 68 e l'art. 80.

b) Il gestore di una spiaggia in concessione organizza occasionalmente una discoteca all'aperto¹⁶, attrezzando appositamente lo spazio e chiedendo il pagamento di un biglietto di ingresso; in questa ipotesi ricorrono tutte le condizioni che rendono quella iniziativa un vero pubblico spettacolo anche solo temporaneo¹⁷ per la quale il medesimo gestore deve ottenere sia la licenza ex articolo 68 (in quanto è il soggetto che organizza un'attività che rientra nelle fattispecie di questo articolo), sia l'autorizzazione ex articolo 80 (se vi è un allestimento che – come precisato al precedente paragrafo – prevede la predisposizione di strutture adatte all'attività: palco, transenne, ingresso a pagamento ...).

c) Spettacolo teatrale rappresentato in un luogo chiuso occasionalmente utilizzato per pubblici spettacoli: poiché l'articolo 80 non distingue tra destinazione permanente o occasionale, si deve chiedere al sindaco il rilascio della prevista autorizzazione.

4. LE PROCEDURE EX ART. 141 E SS. DEL REGOLAMENTO TULPS

Dopo aver evidenziato e precisato gli elementi che determinano l'assoggettamento di determinate attività di intrattenimento e spettacolo alla normativa del TULPS, si illustrano infine le procedure previste per ottenere la necessaria autorizzazione.

Il testo normativo di riferimento è il regio decreto n. 635 del 6 maggio 1940, *“Regolamento per l'esecuzione del TULPS”*.

Innanzitutto i soggetti pubblici coinvolti sono la Commissione di Vigilanza sulla Legge di Pubblica Sicurezza (CVLPS) e il sindaco: questi concede le licenze e l'autorizzazione solo dopo aver acquisito il parere favorevole della predetta Commissione. Il legislatore ha inteso distinguere due livelli: una commissione comunale, che è competente per la generalità dei casi, e una provinciale che ha competenza residua in relazione ad alcune grandi strutture. Frequentemente i comuni si sono consorziati per poter costituire più agevolmente un'unica commissione che serve un territorio più vasto.

Il procedimento può invece essere così schematizzato, dopo le modifiche apportate con il D.P.R. n. 311 del 28 maggio 2001:

a) il progetto per un nuovo locale o per la sostanziale modifica di uno già esistente deve previamente essere sottoposto alla CVLPS per il parere

¹⁶Questa è la fattispecie affrontata dalla Pubblica Amministrazione, ma l'esempio vale ugualmente per un oratorio che istituzionalmente non gestisce attività di pubblico spettacolo (pur essendo la sua attività idonea a attrarre partecipanti) pur potendone promuovere alcune durante l'anno.

¹⁷Non si può ragionevolmente ritenere che questa iniziativa serale e notturna sia correlata e non prevalente rispetto l'uso normale del lido del mare.

di competenza (R.D. 635/1940, art. 141, lett. a); per un corretto operare della pubblica amministrazione e per rispettare il principio di *economia*, prima di richiedere detto parere è opportuno che i progetti abbiano già superato positivamente ogni altra verifica attribuita agli uffici tecnici comunali (normativa urbanistica e edile, barriere architettoniche, disposizioni ASL, ...), che è ulteriore rispetto alla verifica della sicurezza di cui all'articolo 80 TULPS; è sufficiente la presentazione del progetto allo Sportello Unico Attività Produttive, dove istituito;

- b) successivamente alla realizzazione del progetto di cui sopra la medesima Commissione deve *“verificare”* che il locale o la struttura temporanea abbia quelle *“condizioni di solidità, di sicurezza e di igiene”* necessarie, ed eventualmente può anche dare indicazioni *“necessarie sia nell'interesse dell'igiene che della prevenzione degli infortuni”*; in caso di parere positivo, il sindaco competente può concedere la licenza nella quale devono essere indicate le misure e cautele da adottare come precisate nella relazione della Commissione.

All'interno di questa disciplina ordinaria sono state inserite alcune *“semplificazioni”* onde poter rendere più agevole l'opera della Pubblica Amministrazione e non appesantire eccessivamente gli adempimenti richiesti ai cittadini.

- a) Per i locali con capienza complessiva non superiore alle 200 persone, l'art. 141 dispone che: *“le verifiche e gli accertamenti di cui al primo comma sono sostituiti, ferme restando le disposizioni sanitarie vigenti, da una relazione tecnica di un professionista iscritto nell'albo degli ingegneri o nell'albo degli architetti o nell'albo dei periti industriali o nell'albo dei geometri che attesta la rispondenza del locale o dell'impianto alle regole tecniche stabilite con decreto del Ministro dell'interno”*.

La relazione del professionista sostituisce gli interventi della CVLPS di cui alle lettere b), c) e d) del medesimo articolo 141; tuttavia talvolta la Pubblica Amministrazione ritiene che permanga anche la competenza della Commissione di cui alla lettera a) richiedendo che il progetto di costruzione o di modifica debba previamente ottenere il suo parere positivo. Il testo della norma di semplificazione non esclude esplicitamente il permanere di questa competenza previa, tuttavia una interpretazione sistematica e teleologica della norma potrebbe far concludere che per questi locali di dimensioni ridotte sia compito esclusivo del professionista attestare la piena rispondenza dell'opera realizzata alle norme tecniche e rendere dunque inutile la presentazione e l'approvazione previa del progetto.

- b) Per gli allestimenti temporanei e ripetuti, l'articolo 141 dispone che: *“... salvo che la natura dei luoghi in cui sono installati gli allestimenti temporanei richiedano una specifica verifica delle condizioni di sicurezza,*

non occorre una nuova verifica per gli allestimenti temporanei che si ripetono periodicamente, per i quali la commissione provinciale di cui all'articolo 142, nella stessa provincia, o quella comunale di cui all'articolo 141-bis, nello stesso comune, abbia già concesso l'agibilità in data non anteriore a due anni.”.

Nell'ipotesi che una struttura temporanea sia stata già autorizzata nello stesso comune e sia nuovamente allestita entro due anni – con le stesse attrezzature e osservando le medesime indicazioni già date con la precedente licenza – non è necessario presentare una nuova domanda ex articolo 80 TULPS. Resta tuttavia impregiudicato il diritto-dovere della CVLPS di operare i controlli di cui alla lettera e) e se dovesse riscontrare difformità rilevanti in ordine alla sicurezza richiedere al sindaco di sospendere la manifestazione.

- c) I controlli di competenza della CVLPS disciplinati dall'art. 141, lett. e), sono semplificati dall'art. 141-bis, il quale dispone che: *“... il presidente, sentita la commissione, individua i componenti delegati ad effettuarli e, comunque, un medico delegato dal dirigente medico dell'organo sanitario pubblico di base competente per territorio, il comandante dei Vigili del fuoco o suo delegato, o, in mancanza, altro tecnico del luogo”*.

La possibilità di avvalersi di una Commissione in composizione ridotta risponde al principio di *economia*, al fine di rendere più snelli i controlli di cui alla lettera e) durante l'attività della struttura. È tuttavia illegittimo utilizzare questa possibilità anche per esaminare i progetti e svolgere le verifiche indicate alle lettere a) e b) del medesimo articolo.

- d) Le procedure previste per le attività temporanee in occasione delle quali si attrezzano locali e strutture esistenti o si utilizzano spazi all'aperto.

Se anche per le attività temporanee fosse necessario attenersi scrupolosamente alle regole generali, frequentemente non vi sarebbero i tempi necessari per i pareri, le verifiche e i controlli.

Infatti si deve considerare che gli allestimenti per queste iniziative sono completati nell'imminenza dell'evento e frequentemente non richiedono la predisposizione di un vero progetto in quanto non incidono sulle strutture edili: come trovare un equilibrio tra questo breve lasso di tempo e la possibilità che la Commissione svolga la verifica e il sindaco conceda la licenza?

Senza dubbio la verifica previa dei progetti non è condizione imprescindibile (infatti il Regolamento la richiede all'articolo 141 per gli interventi significativi sugli immobili, ma l'articolo 80 TULPS non la menziona) e quindi l'opera della Commissione può concentrarsi sulla verifica in loco delle strutture già ultimate; è evidente che è posta a carico degli organizzatori la responsabilità che quanto hanno apprestato risponda pienamente ai requisiti di sicurezza e igiene. Inoltre, se la capienza è inferiore alle 200 persone, anche la visita può essere sostituita da una relazio-

ne tecnica di un professionista iscritto all'albo.

Quindi, o a seguito di verifica svolta dalla Commissione, o dopo aver ricevuto la relazione tecnica, il Sindaco può concedere la licenza.

È dunque opportuno che la domanda ex articolo 80 sia presentata con sufficiente anticipo al comune competente, indicando con precisione i giorni in cui le strutture saranno ultimate, così da poter convocare tempestivamente la Commissione e dar modo al sindaco di predisporre la licenza.

Infine, per quanto riguarda le sanzioni che l'ordinamento ha previsto ci si deve riferire ai seguenti articoli del codice penale:

1. l'**articolo 666 c.p.** punisce la mancanza di licenza ex articoli 68 e 69 TULPS:

“Chiunque, senza la licenza dell'autorità in un luogo pubblico o aperto o esposto al pubblico, dà spettacoli o trattenimenti di qualsiasi natura [c.p. 681], o apre circoli o sale da ballo o di audizioni, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da lire cinquecentomila a tre milioni.

Se la licenza è stata negata, revocata o sospesa, si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da lire ottocentomila a quattro milioni ottocentomila.

E' sempre disposta la cessazione dell'attività svolta in difetto di licenza.

Se l'attività è svolta in locale per il quale è stata rilasciata autorizzazione o altro titolo abilitativo all'esercizio di diversa attività, nel caso di reiterazione delle violazioni di cui al primo comma e nell'ipotesi prevista dal secondo comma è disposta altresì la chiusura del locale per un periodo non superiore a sette giorni.

Per le violazioni previste dal presente articolo non è ammesso il pagamento in misura ridotta a norma dell'articolo 16 della legge 24 novembre 1981, n. 689 [disp. att. c.p. 19-bis]”;

2. l'**articolo 681 c.p.** sanziona l'inosservanza dell'articolo 80 TULPS:

“Chiunque apre o tiene aperti [c.p. 666] luoghi di pubblico spettacolo, trattenimento o ritrovo, senza avere osservato le prescrizioni dell'autorità a tutela della incolumità pubblica, è punito con l'arresto fino a sei mesi e con l'ammenda non inferiore a lire duecentomila”.

Anche una semplice lettura corsiva di questi articoli fa emergere una sostanziale differenza: mentre l'articolo 666 prevede una *sanzione amministrativa*, l'articolo 681 dispone sia *una pena detentiva* che *una pecuniaria*.

Il legislatore ha dunque ritenuto che la sicurezza di coloro che affluiscono in una struttura destinata al pubblico spettacolo richiede una tutela maggiore e più intensa rispetto all'adempimento dell'obbligo di ottenere

una licenza per svolgere una specifica attività spettacolistica.

Queste sanzioni potrebbero anche ricadere sul medesimo soggetto qualora egli sia il titolare del luogo e contemporaneamente gestore dell'attività spettacolistica.

APPROFONDIMENTI

LA NATURA DEGLI ENTI ECCLESIASTICI E LA LORO AMMINISTRAZIONE

L'ordinamento civile italiano riconosce, a certe condizioni, gli enti della Chiesa cattolica, come pure quelli di altre confessioni religiose che abbiano sottoscritto Intese con lo Stato (cf art. 8 Cost.¹), denominandoli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti. La personalità giuridica riconosciuta dallo Stato italiano agli enti ecclesiastici si aggiunge così (e non si sostituisce) a quella che essi eventualmente possiedono nell'ordinamento religioso cui appartengono².

Questo importante concetto è stato autorevolmente messo in luce e precisato dalla Commissione Paritetica (istituita dalla Santa Sede e dalla Repubblica Italiana ai sensi dell'art. 14 dell'Accordo 18.2.1984)³ in questi termini: *“la Repubblica italiana si è impegnata, con l'articolo 7 comma 2 dell'Accordo del 18 febbraio 1984, a riconoscere agli effetti civili gli enti ecclesiastici eretti o approvati secondo le norme del diritto canonico. Ciò significa che la Repubblica italiana è tenuta, ai sensi della norma ora ricordata, ad accogliere nel proprio ordinamento gli enti ecclesiastici, ai quali accorda il riconoscimento, con le caratteristiche che agli stessi ineriscono nell'ordinamento di provenienza. Il che comporta che non possono ritenersi applicabili agli enti ecclesiastici le norme del codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private”*.

¹Tutte le confessioni religiose sono egualmente libere davanti alla legge. Le confessioni religiose diverse dalla cattolica hanno diritto di organizzarsi secondo i propri statuti, in quanto non contrastino con l'ordinamento giuridico italiano. I loro rapporti con lo Stato sono regolati per legge sulla base di intese con le relative rappresentanze”.

²Per quanto riguarda gli enti cattolici le fonti normative in materia si rinvencono nell'Accordo di revisione del Concordato lateranense del 18.2.1984, ratificato e reso esecutivo in Italia con L. 25.3.1985, n. 121, e soprattutto nelle norme sugli enti e i beni ecclesiastici, approvate con il Protocollo tra la Repubblica Italiana e la Santa Sede firmato a Roma il 15.11.1984 e che ha successivamente trovato attuazione nella L. 20.5.1985, n. 222.

³Il documento conclusivo e la relazione finale della Commissione Paritetica sono stati approvati con scambio di note diplomatiche in data 10 aprile/30 aprile 1997: in *Acta Apostolicae Sedis* 90 [1998] 697-709 e in S.O. n. 210 alla G.U. n. 241 del 15.10.1997.

Il riferimento esclusivo alle norme canoniche vale anzitutto per le attività istituzionali degli enti ecclesiastici, quelle cioè di religione o di culto, mentre *“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”* (art. 7, c. 3, Accordo 18.2.1984).

Così gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti sono regolati da una normativa speciale (dettata dalla L. 222/1985) che analiticamente prende in considerazione le diverse fasi della vita dell'ente; ciò permette di fare salve le caratteristiche originarie e proprie dell'ente stesso, come stabilite dalle norme di diritto canonico. Nello stesso tempo il riconoscimento statale consente di dare rilevanza civile alla soggettività dell'ente, particolarmente sotto il profilo della capacità di essere titolare di rapporti giuridici, compiendo atti e negozi giuridicamente vincolanti nell'ordinamento italiano.

Ciò significa che è la realtà ecclesiale in quanto tale (per esempio, la parrocchia o la diocesi come definite dall'ordinamento canonico) che è soggetto giuridico anche per l'ordinamento civile. Non c'è bisogno di assumere un'altra soggettività (come avviene invece in Francia, dove le parrocchie godono di soggettività giuridica civile ma come associazioni).

1. LE CARATTERISTICHE DELL'ENTE ECCLESIASTICO: IL FINE DI RELIGIONE O DI CULTO

Al fine del riconoscimento della personalità giuridica degli enti ecclesiastici da parte della Repubblica italiana, occorrono determinati requisiti, soggettivi e oggettivi.

I requisiti soggettivi comportano:

- la costituzione dell'ente o la sua approvazione da parte dell'autorità ecclesiastica, secondo le norme del diritto canonico (L. 121/1985, art. 7, n. 2; L. 222/1985, art. 1);
- il previo assenso dell'autorità ecclesiastica competente al riconoscimento della personalità giuridica, ovvero la presentazione della domanda stessa di riconoscimento da parte della suddetta autorità (L. 121/1985, art. 7, n. 2; L. 222/1985, art. 3).

I requisiti oggettivi invece consistono:

- nell'avere la sede in Italia;
- nel fine di religione o di culto.

Il fine di religione o di culto – anche se connesso a finalità di carattere caritativo previste dal diritto canonico – è richiesto dalla legge italiana come requisito costitutivo, essenziale e imprescindibile al fine di riconoscere la qualificazione ecclesiastica all'ente di culto cattolico (L. 222/1985, art. 2, c. 3).

Nell'ambito degli enti di culto cattolico, il fine di religione o di culto è presunto, con presunzione assoluta, per gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa (diocesi, parrocchie, ecc.), per gli isti-

tuti religiosi e, più in generale, per gli istituti di vita consacrata, per i seminari e assimilati (facoltà teologiche, accademie, collegi e altri istituti per ecclesiastici o religiosi o per la formazione nelle discipline ecclesiastiche), per la Conferenza episcopale italiana, per l'Istituto centrale e per gli Istituti diocesani per il sostentamento del clero (L. 222/1985, art. 2, c. 1).

Nei riguardi degli enti di culto diversi da quelli indicati (es. associazioni pubbliche di fedeli, fondazioni di religione o di culto) l'accertamento del fine di religione o di culto (L. 222/1985, art. 2, c. 2) non si presume ma è oggetto di un esame specifico caso per caso, da parte dell'amministrazione pubblica, in base ai criteri stabiliti dall'articolo 16 della legge 222/1985 e nei limiti precisati dalla Commissione Paritetica.

Il suddetto fine di religione o di culto degli enti ecclesiastici assume quindi grande rilevanza per l'ordinamento giuridico italiano, che ne precisa anche la definizione: sono infatti considerate attività di religione o di culto *“quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana”* (L. 222/1985, art. 16, lett. a).

Sono invece considerate attività diverse da quelle di religione o di culto *“quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro”* (L. 222/1985, art. 16, lett. b).

2. GLI ENTI ECCLESIASTICI QUALI ENTI NON COMMERCIALI

Tutti gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti sono da considerarsi, sotto il profilo fiscale, enti non commerciali, in quanto non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (cf art. 73, c. 1, lett. c del D.P.R. 917/1986). Essi infatti, per natura propria e per legge, hanno finalità di religione o di culto e per oggetto principale attività che non possono che corrispondere al loro fine istituzionale (quindi 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).

Nonostante l'essenzialità del fine di religione e di culto però, l'ente ecclesiastico può svolgere anche attività diverse da quelle di religione o di culto, come precisato espressamente dall'articolo 15 della legge 222/1985⁴, senza per questo perdere la sua qualifica di ente ecclesiastico.

Questo assunto è stato codificato e precisato nell'articolo 7 dell'Accordo di revisione del Concordato del 18 febbraio 1984 (legge 121/1985). Il primo comma, richiamando l'articolo 20⁵ della Costituzione, ribadisce che il fine di religione o di culto non può essere causa di specia-

⁴*“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”.*

⁵*“Il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività”.*

li limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la costituzione, la capacità giuridica ed ogni forma di attività dell'ente. Il terzo comma equipara nuovamente, agli effetti tributari, il fine di religione o di culto al fine di beneficenza o di istruzione, ma con una portata diversa:

- da un lato precisa, laddove ce ne fosse bisogno, che l'equiparazione è limitata ai soli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto,
- dall'altro lato amplia, invece, la portata della norma, comprendendo, nel fine di religione o di culto, anche le attività dirette a tali scopi.

Da ciò consegue che gli enti ecclesiastici, anche quando accanto alle attività istituzionali di religione o di culto esercitano un'attività commerciale, conservano la natura di enti non commerciali, con gli adempimenti specifici diversi da quelli delle società commerciali, e devono tenere la contabilità fiscale esclusivamente per quanto riguarda l'attività commerciale, non per le altre attività istituzionali. Ciò comporta la necessità di distinguere quali entrate devono essere computate nella contabilità fiscale e quali no, e parimenti quali spese si riferiscono alle attività commerciali e quali alle attività istituzionali (cf IMA⁶, 80).

3. I BENI ECCLESIASTICI

I beni posseduti dalle persone giuridiche canoniche pubbliche sono beni ecclesiastici (cf can. 1257, § 1). I beni ecclesiastici sono disciplinati dal diritto universale (specialmente dal libro V del codice di diritto canonico), dal diritto particolare nonché dagli statuti delle singole persone giuridiche proprietarie (cf can. 1257, § 1; IMA, 52).

A partire dalla normativa codiciale occorre anzitutto sottolineare l'unità del patrimonio ecclesiastico, pur nella titolarità dei singoli beni in capo alle diverse persone giuridiche pubbliche della Chiesa, come risulta dai canoni 1255-1258. L'unitarietà è data dal riferimento all'unica normativa canonica, dalla soggezione alla suprema autorità del Romano Pontefice, il quale può intervenire nell'ambito dei beni ecclesiastici in virtù del primato (cf can. 1256; cf anche can. 1273: *"Il Romano Pontefice, in forza del primato di governo, è il supremo amministratore e dispensatore di tutti i beni ecclesiastici"*), dal meccanismo di controlli gerarchicamente ordinati cui sono soggetti i diversi enti ecclesiastici quando compiono determinati atti, dal fatto che significativamente *"con il nome Chiesa si intende non soltanto la Chiesa universale o la Sede apostolica, ma anche qualsiasi persona giuridica pubblica nella Chiesa"* (can. 1258).

I beni ecclesiastici, però, nella loro unitarietà di "patrimonio ecclesiastico" non devono essere considerati come una massa indistinta, ma sono

realtà individuate, appartenenti alle singole persone giuridiche che hanno una certa autonomia statutaria in materia. L'amministrazione è a carico di chi regge la persona giuridica (can. 1279, § 1): ad esempio il parroco nel caso delle parrocchie, il vescovo nel caso della diocesi.

Nel campo dei beni della Chiesa è fondamentale ricordare che "i fini ... giustificano i mezzi".

Il can. 1254, § 1 afferma infatti: *"La Chiesa cattolica ha il diritto nativo, indipendentemente dal potere civile, di acquistare, possedere, amministrare ed alienare i beni temporali per conseguire i fini che le sono propri"*; e il paragrafo secondo precisa: *"i fini propri sono principalmente: ordinare il culto divino, provvedere ad un onesto sostentamento del clero e degli altri ministri, esercitare opere di apostolato sacro e di carità, specialmente a servizio dei poveri"*.

Solo i fini propri della Chiesa giustificano la presenza e l'uso di beni economici, mobili e immobili. La finalità non è solo la giustificazione ultima, ma coinvolge con la sua logica anche tutto il campo dell'amministrazione dei beni: scelte, strategie, modalità di acquisto e di utilizzo, stile di gestione e di condivisione, ecc.

Nell'ambito diocesano così si può affermare che il fine è la vita e la missione della Chiesa, di quella concreta Chiesa particolare che è la specifica diocesi, con una sua storia, una sua tradizione, un suo cammino pastorale, una concreta situazione sociale e ambientale, eccetera. I beni della diocesi – in senso lato, compresi quindi quelli dei soggetti (anzitutto le parrocchie) che compongono la Chiesa diocesana – sono pertanto a servizio di questo fine. Sono le finalità ecclesiali e pastorali a guidare le scelte economiche e non viceversa: non si può fare un'operazione solo perché è economicamente vantaggiosa trascurando tutti gli altri aspetti della questione. La comunità diocesana nel suo insieme e nei diversi soggetti che la compongono (parrocchie ed altri enti) deve farsi carico in misura sufficiente e adeguata delle strutture che servono alla sua vita e alle sue attività come pure delle risorse e delle persone necessarie; deve sapientemente custodire e valorizzare i beni di cui dispone nel quadro del suo cammino pastorale, nonché dell'evoluzione dello stesso.

4. L'AMMINISTRAZIONE DEI BENI ECCLESIASTICI

Proprio nella logica di questa "unitarietà comunionale" e di questa "finalizzazione" intrinseca ai beni ecclesiastici l'amministrazione dei beni appartenenti agli enti ecclesiastici (persone giuridiche canoniche pubbliche) è soggetta ai controlli previsti dal diritto canonico.

Spetta anzitutto al Vescovo diocesano (cf can. 392, § 2) e, più in generale, all'Ordinario del luogo il diritto-dovere di esercitare la vigilanza sull'amministrazione dei beni appartenenti alle persone giuridiche pubbliche a lui soggette (cf can. 1276, § 1).

⁶Conferenza episcopale italiana (CEI), *Istruzione in materia amministrativa* - IMA (2005), disponibile in: www.chiesacattolica.it/giuridico; a stampa, a cura di A. De Angelis, EDB 2006; oppure in fascicolo presso le edizioni: EDB, Paoline.

La necessità del superiore controllo è determinata dalla natura stessa dei beni ecclesiastici e dal loro carattere pubblico, cioè di mezzi a servizio delle finalità proprie della Chiesa (cf can. 1254, § 1) e quindi è a garanzia della loro identità; pertanto non deve essere concepita come indebita e arbitraria limitazione dell'autonomia degli enti, ma come tutela dei medesimi, anche in relazione a eventuali conflitti di interesse tra l'ente e chi agisce a suo nome. Ciò è ancor più evidente se l'Ordinario del luogo accompagna l'azione di vigilanza con un'attività di sostegno e di consulenza economico-giuridica a favore degli amministratori degli enti, attraverso l'opera dei competenti organismi di curia e per mezzo di iniziative di formazione.

Inoltre la comunità ecclesiale ha diritto alla massima trasparenza nella gestione e amministrazione dei beni e i donatori hanno diritto al rispetto delle loro volontà, purché siano ragionevoli; se non lo fossero, potrebbe accadere che l'amministratore dell'ente destinatario della liberalità vi debba rinunciare, per non "gravare" l'ente di oneri che esso non potrebbe poi soddisfare. Sono questi principi fondamentali per la normativa canonica, che così si esprime: *"gli amministratori rendano conto ai fedeli dei beni da questi stessi offerti alla Chiesa, secondo norme da stabilirsi dal diritto particolare"* (can. 1287, § 2) e ancora *"le volontà dei fedeli che donano o lasciano i propri averi per cause pie [...], una volta legittimamente accettate devono essere scrupolosamente adempiute, anche circa il modo dell'amministrazione e dell'erogazione dei beni"* (can. 1300).

Una retta amministrazione dei beni ecclesiastici non può poi sottrarsi alle esigenze di una sana organizzazione, che il codice di diritto canonico riassume in alcuni adempimenti, tra i quali merita ricordare:

1. la tenuta delle scritture contabili (cf can. 1284, § 2, 7°);
2. la presentazione dello stato di previsione (cf can. 1284, § 3);
3. la presentazione del rendiconto annuale all'Ordinario del luogo (cf can. 1284, § 2, 8° e 1287, § 1) e, secondo le norme del diritto particolare, del rendiconto ai fedeli delle offerte da loro ricevute (cf can. 1287, § 2).

Gli stessi rendiconti poi costituiscono forme di rilevazione indispensabili:

1. per consentire all'autorità ecclesiastica competente e, nelle forme previste dal diritto particolare, anche ai fedeli di verificare, con il risultato finanziario, l'impiego dei beni e delle contribuzioni della carità ecclesiale;
2. per correggere tempestivamente situazioni complesse o rischiose;
3. per realizzare una gestione più saggia, equilibrata e condivisa;
4. per inserire l'economia delle parrocchie e degli altri enti, ove occorra, nel quadro più vasto dell'economia diocesana e delle Chiese sorelle, per affrontare insieme problemi di giustizia e di carità e per programmare razionalmente e prudentemente validi piani pastorali.

Nell'ordinamento canonico è stabilito, a motivo del carattere pubblico dei beni ecclesiastici, il principio che gli amministratori degli enti ecclesiastici pongono invalidamente atti che oltrepassano i limiti e le modalità dell'amministrazione ordinaria, a meno che non abbiano ottenuto prima l'auto-

rizzazione scritta dall'autorità ecclesiastica competente (cf can. 1281, § 1).

Vi sono poi diverse fonti normative che determinano gli atti per la cui validità è necessario un previo controllo; in ragione di ciò gli atti di straordinaria amministrazione si possono fundamentalmente distinguere in due categorie:

- a) gli atti determinati dal codice per tutte le persone giuridiche pubbliche;
- b) gli altri atti determinati da una fonte normativa diversa dal codice e previsti dallo stesso (ad esempio: delibera della Conferenza episcopale italiana, norme statutarie di ciascuna persona giuridica, decreto generale del Vescovo diocesano) per alcune categorie di persone giuridiche.

L'autorità ecclesiastica competente a dare la licenza per gli atti di straordinaria amministrazione è determinata poi in relazione alle diverse persone giuridiche, alla natura e al valore degli atti.

Tra gli atti della prima categoria, quelli cioè determinati dal codice ricordiamo:

- *"le alienazioni di beni che costituiscono per legittima assegnazione il patrimonio stabile di una persona giuridica pubblica"* (can. 1291);
- *"gli altri negozi che possono peggiorare lo stato patrimoniale della persona giuridica"* (can. 1295).

La normativa concordataria prevede che i negozi giuridici canonicamente invalidi o inefficaci per mancanza di previa autorizzazione dell'autorità ecclesiastica competente sono riconosciuti tali anche nell'ordinamento statale, con la limitazione che l'invalidità o inefficacia canonica non può essere opposta a terzi che non ne fossero a conoscenza quando derivi da limitazioni dei poteri di rappresentanza o da omissione di controlli canonici che non risultino dal codice di diritto canonico o dal registro delle persone giuridiche (cf L. 222/1985, art. 18).

5. ELEMENTI PER UNA "CULTURA DEL BILANCIO"

Un concetto che gli amministratori degli enti e dei beni ecclesiastici debbono aver presente per ben svolgere il proprio compito è quello di "patrimonio stabile" (cf IMA, 53). Si tratta di una nozione particolarmente rilevante ma che il codice non definisce espressamente, presupponendo la conferma del concetto classico, elaborato dalla dottrina canonistica, di *"beni legittimamente assegnati"* (cf can. 1291) all'ente come dote permanente – siano essi beni strumentali o beni redditizi – per agevolare il conseguimento dei fini istituzionali e garantirne l'autosufficienza economica.

In genere si considerano patrimonio stabile:

- a) i beni facenti parte della dote fondazionale dell'ente;
- b) quelli pervenuti all'ente stesso, se l'autore della liberalità ha così stabilito;
- c) quelli destinati a patrimonio stabile dall'organo di amministrazione dell'ente.

La tutela del “patrimonio stabile” costituisce un impegno prioritario per gli amministratori diretto a salvaguardare il “buon governo” dell’ente, nella logica del perseguimento dell’equilibrio economico gestionale.

Un altro strumento raccomandato dalla normativa canonica per “ben amministrare” è quello della redazione del bilancio preventivo delle entrate e delle uscite (cf can. 1284, § 3). Prima ancora però viene la considerazione relativa alla “certezza” delle entrate; vogliamo qui alludere alla necessità che l’amministratore dell’ente ecclesiastico faccia conto anzitutto su quei proventi che possono definirsi “stabili”, si pensi, per esempio relativamente alla diocesi, alle offerte dei fedeli (calcolate in base ad una media statistica); a contributi da parrocchie, associazioni, istituti di vita consacrata e altri enti; ai tributi; alle tasse per atti amministrativi; ai redditi da patrimonio.

Assai delicata è invece la questione se tra le “entrate stabili” possano considerarsi le assegnazioni provenienti dalla Conferenza episcopale italiana per esigenze di culto/pastorale e interventi caritativi derivanti dal cosiddetto “otto per mille” del gettito IRPEF (secondo le disposizioni dell’art. 47 della L. 222/1985). Occorre a questo proposito interrogarsi sulla effettiva “stabilità” di tali entrate per cui, secondo una valutazione prudente e chiaroveggente, potrebbe risultare assai pericoloso far conto su di esse per coprire i costi fissi di struttura dell’ente (ad es. le spese necessarie per il personale degli enti diocesani o per il mantenimento delle sedi istituzionali).

Circa la predisposizione del preventivo è importante anzitutto attuare una procedura di pianificazione del budget, determinando gli obiettivi. Se, volendo esemplificare, pensiamo all’ente diocesi ciò significa:

- definire le voci di provento e di costo delle varie attività dell’ente, esprimendole analiticamente così da consentire il controllo consuntivo periodico;
- definire gli investimenti relativi agli immobili, impianti, attrezzature, nonché le previsioni di contributi necessari alle attività di altri enti (parrocchie o altri).

I dati previsionali dovranno essere espressi, coerentemente con il sistema contabile di rilevazione consuntiva, secondo schemi relativi, tra l’altro, al personale, alle manutenzioni, alle utenze e consumi, alle prestazioni di terzi, alle più significative iniziative diocesane. Si deve poi elaborare una procedura di controllo economico-finanziario onde fornire ai singoli attori della gestione economico-finanziaria della diocesi, in rapporto alle loro responsabilità, il rendiconto consuntivo e la misura dell’eventuale scostamento rispetto alle previsioni del budget.

L’economista diocesano provvede, nell’ambito degli stanziamenti annuali di budget, al finanziamento della diocesi, nonché agli investimenti relativi agli immobili, impianti, e attrezzature mentre contestualmente si attua il controllo e la revisione periodica del budget.

Queste elaborazioni devono servire per un “commento” alla gestione

da parte dell’economista diocesano con i diversi responsabili competenti dei centri di costo, onde definire le eventuali azioni correttive atte al raggiungimento degli obiettivi economici e finanziari del budget approvato.

Un ultimo strumento che può essere preso in considerazione è quello che l’*Istruzione in materia amministrativa* della CEI definisce in senso analogico e non tecnico il “bilancio consolidato” (cf IMA, 91). Sappiamo che talora nelle diocesi si può parlare di un patrimonio della Chiesa particolare che comprende, insieme ai beni di proprietà della diocesi stessa, anche quei beni di enti ecclesiastici variamente denominati (ad esempio, opera per la preservazione e la diffusione della fede, opera per la costruzione di nuove chiese), che inizialmente furono costituiti per assicurare una soggettività giuridica civile allorché la diocesi come tale non era riconosciuta. Ebbene in questi casi, allo scopo di disporre di un quadro adeguato delle risorse effettivamente disponibili, può essere opportuno redigere una specie di “bilancio consolidato” degli enti ecclesiastici che svolgono funzioni di carattere diocesano. In tal modo “sarà possibile dare indirizzi e assumere decisioni con riferimento all’intero complesso dei beni e delle attività riconducibili alla diocesi” (cf IMA, 91).