

PRESENTAZIONE

L'emanazione nel 2005 dell'*Istruzione in materia amministrativa* della CEI è all'origine di questo testo elaborato dagli Economi e dagli uffici amministrativi di undici diocesi italiane.

Anche nel 1994, dopo la prima *Istruzione in materia amministrativa* fu promossa l'elaborazione di un *testo-base* capace di raccogliere sistematicamente quanto era di interesse per la parrocchia, a partire dal quale hanno fatto seguito differenti edizioni diocesane o regionali.

Oggi, invece, si è riusciti a predisporre un'*unica edizione nazionale* che viene offerta a tutte le parrocchie italiane.

Se il diritto canonico universale e l'*Istruzione in materia amministrativa* sono le fonti di questo volume, la prassi e l'esperienza degli uffici amministrativi, nonché la vita concreta delle nostre parrocchie, sono il crogiolo che ne ha plasmato la struttura interna e i contenuti.

Così gli *Economi delle diocesi di Torino, Milano, Padova, Venezia, Genova, Bologna, Firenze, Napoli, Bari e Palermo*, con un lavoro che li ha impegnati per oltre due anni, hanno voluto realizzare un manuale capace di presentare con chiarezza e precisione giuridica le questioni che segnano il quotidiano cammino delle nostre comunità parrocchiali.

L'opera redazionale è stata affidata a diversi esperti, collaboratori e operatori delle curie diocesane che, a partire dalla loro esperienza e competenza, hanno predisposto i vari capitoli che sono stati poi rivisti collegialmente in occasione di alcune giornate di studio e aggiornamento.

La scelta di elaborare un'*unica versione nazionale* – invece di un *testo-base* che le diverse diocesi potevano rielaborare – ha imposto di abbandonare la prospettiva particolare (le regole e la prassi di una singola diocesi) per orientarsi verso *contenuti comuni a tutte le diocesi italiane*. Anche per questo motivo i tempi di preparazione del volume si sono allungati: il lavoro redazionale ha dovuto infatti confrontarsi con la prassi e le esperienze delle altre diocesi. D'altra parte il carattere sovradocesano dell'*Istruzione in materia amministrativa* e l'unitarietà dell'ordinamento giuridico dello Stato italiano hanno favorito il buon esito del lavoro di sintesi.

Il valore del *particolarismo diocesano*, che già l'ordinamento canonico universale fa salvo, non è stato però dimenticato; infatti i capitoli e i paragrafi del volume rimandano sempre alle disposizioni particolari del Vescovo diocesano o dell'Ordinario di luogo, consultabili nel CD allegato al volume.

LA STRUTTURA

La lettura del sommario rivela – rispetto al testo del 1994 – significative differenze di struttura, che si spiegano in riferimento all'adozione di *due principi redazionali*: una maggior fedeltà alla logica delle fonti canoniche e civili e un'esposizione più ordinata delle tematiche tale da favorire una migliore comprensione da parte dei lettori.

Così i primi tre capitoli presentano *la parrocchia quale soggetto giuridico di diritto ecclesiastico e i principali istituti giuridici canonici relativi alle sue attività*. Seguono due capitoli che trattano degli *immobili in quanto utilizzati direttamente dalla parrocchia o affidati a terzi*, nonché il decisivo tema delle *autorizzazioni canoniche* che devono necessariamente essere ottenute per una serie di atti posti dal parroco.

Gli immobili sono il tema anche dei due capitoli successivi; il primo tratta della normativa canonica e civile relativa alla loro *progettazione, costruzione, manutenzione e ristrutturazione*, mentre il secondo offre un quadro essenziale, ma preciso e dettagliato, della normativa civile a tutela dei *beni di interesse culturale*.

Il delicatissimo tema dei *volontari, dei dipendenti e dei collaboratori* della parrocchia è stato accostato non solo avendo presente il profilo giuridico – illustrato dando grande rilievo anche alla prassi applicativa onde essere davvero di aiuto alla parrocchia – ma anche evidenziando quelle prospettive pastorali che devono accompagnare le decisioni in questa materia.

Il capitolo sulle *assicurazioni* permette alla parrocchia di conoscere le questioni fondamentali che emergono in relazione alla decisione di assicurare le attività e i beni parrocchiali, nonché di affrontare gli adempimenti essenziali richiesti per evitare di decadere dalle garanzie assicurative.

Com'era prevedibile i due capitoli più ricchi trattano delle *questioni tributarie*; il primo è una dettagliata ed esaustiva esposizione del regime fiscale della parrocchia nell'ordinamento italiano che evidenzia le sue caratteristiche di ente non commerciale in quanto ente ecclesiastico; il secondo approfondisce il profilo fiscale e amministrativo delle *attività* più ricorrenti.

Alcune attività della parrocchia possono essere svolte attivando un *“ramo onlus”* o un *“ramo impresa sociale”*: a questi istituti viene dedicato uno specifico capitolo.

Così pure viene trattato in un distinto capitolo il rilevante tema dei *contributi* ricevuti da enti pubblici o da privati, precisandone il regime fiscale per la parrocchia e illustrando le agevolazioni previste per gli offerenti.

Il volume si conclude affrontando alcuni argomenti relativi alla *figura del parroco e del sacerdote* impegnato in parrocchia.

II CD

Il volume, a differenza delle precedenti versioni del manuale, è *arricchito da un CD* la cui presenza è resa necessaria dalla scelta della edizione unica nazionale

per gli opportuni *rinvii alla normativa specifica*: sia a livello *canonico* (disposizioni emanate dalle Conferenze Episcopali Regionali e dai Vescovi diocesani), che a livello *civile* (leggi e provvedimenti regionali). A questo proposito si precisa che la *normativa regionale civile* è frutto di una raccolta fatta dalla redazione con riferimento a tutte le regioni italiane relativamente alle medesime tematiche (es. legislazione sull'edilizia di culto, sul turismo sociale, sulla somministrazione).

Per quanto concerne invece la *normativa canonica locale* ci si è limitati a pubblicare la documentazione che le curie diocesane, in spirito di collaborazione, hanno trasmesso ritenendola di interesse per le loro parrocchie.

I documenti raccolti nel CD, però, sono ben più numerosi: innanzitutto *sono riportate tutte le disposizioni normative citate* (nel testo in vigore alla data di pubblicazione del volume) compresa la *prassi amministrativa* (circolari e risoluzioni) e la *giurisprudenza* (sentenze).

Inoltre, considerando che il testo intende rivolgersi anche a quanti non hanno familiarità con il diritto canonico, si è scelto di riportare per intero la *normativa canonica universale e nazionale* di riferimento: il codice di diritto canonico, i documenti della Santa Sede, le delibere della CEI e gli altri provvedimenti emanati dalla stessa fonte, a partire dall'*Istruzione in materia amministrativa*.

Infine, per agevolare il pratico utilizzo del manuale, nel CD è disponibile un'ulteriore documentazione la cui presenza è segnalata dal simbolo ; sono riportati in particolare: alcuni *contratti* significativi (ad es. la convenzione tra CEI e SIAE per la riscossione dei diritti d'autore, il contratto di lavoro degli addetti al culto, la polizza sanitaria per il clero); la *modulistica* di utilizzo obbligatorio (ad es. il modello per la richiesta del codice fiscale, il modulo per la denuncia di cessione del fabbricato all'Autorità di PS) e una serie di *fac simili* (ad es. la ricevuta per le liberalità deducibili, lo statuto per le associazioni sportive dilettantistiche, la richiesta dell'aliquota IVA agevolata per le manutenzioni sugli immobili).

I CRITERI

Il primo criterio adottato nello sviluppare gli argomenti è stato quello della *fedeltà alla normativa canonica e civile*, così da offrire alle parrocchie uno strumento *“autorevole”* che può essere utilizzato anche a sostegno dei propri comportamenti nei confronti della pubblica amministrazione, compresa quella finanziaria. Per questo motivo alcuni paragrafi potrebbero – ad una prima lettura – apparire eccessivamente tecnici. In alcuni casi, inoltre, il rigore nell'argomentazione è stato necessario per rendere ragione di posizioni che la prassi amministrativa e giurisdizionale ha infondatamente contestato.

Il secondo criterio adottato è stato quello della *semplicità*, ma anche della *tendenziale esaustività* così da offrire alle parrocchie concrete indicazioni circa le scelte da adottare e i comportamenti da evitare, nella prudente e fondata sicurezza di agire nell'osservanza del vigente ordinamento canonico e civile.

L'AGGIORNAMENTO

Per quanto riguarda l'aggiornamento delle fonti si è cercato di recepire fino agli ultimi provvedimenti emanati nell'imminenza della pubblicazione: il volume, infatti, è aggiornato con la "Finanziaria 2009" adottata con il decreto legge 25 giugno 2008, n. 112 (convertito con la legge 6 agosto 2008, n. 133). Resta però la necessità di evitare che questo testo venga rapidamente superato a causa del frenetico succedersi delle modifiche normative, soprattutto in materia fiscale. Uno strumento che può tuttavia garantire l'aggiornamento delle tematiche trattate è la rivista trimestrale *Ex Lege*, redatta dall'ufficio Avvocatura della Diocesi di Milano, che, da anni, garantisce una buona illustrazione di tutte le novità normative che riguardano gli enti ecclesiastici. La rivista è stata recentemente arricchita con l'allegato *Le guide operative* che, in una prospettiva pratica e applicativa, offre monografie ragionate e aggiornate relative ad argomenti già trattati negli anni precedenti.

La rivista, limitatamente agli anni precedenti a quello in corso, è accessibile on line; *Le guide operative* sono invece tutte a disposizione (www.chiesadimilano.it/avvocatura).

I DESTINATARI

Il volume si rivolge ai *sacerdoti*, ma soprattutto ai *collaboratori parrocchiali* e ai *professionisti*.

Per il parroco, quale legale rappresentante e amministratore della parrocchia, è una opportunità per conoscere i profili e gli adempimenti essenziali da tenere presenti nell'amministrare la parrocchia.

Per i suoi collaboratori – e tra essi i primi sono i membri del Consiglio per gli affari economici della parrocchia – e per i professionisti (commercialisti, avvocati, ingegneri, geometri, ragionieri, consulenti del lavoro, ecc.) questo volume vuole essere sia un percorso che introduce alla conoscenza giuridica di quel particolare (e spesso travisato) soggetto che è la parrocchia, sia uno strumento che con fondata autorevolezza indica criteri sicuri con i quali interpretare e applicare la normativa canonica e civile. Fatta comunque salva la competenza riconosciuta al Vescovo diocesano di emanare norme particolari cui le parrocchie devono attenersi, i contenuti del testo (in *primis* quelli che trattano della materia tributaria) molto difficilmente potrebbero essere disattesi senza correre il rischio di aver posto atti illeciti e sanzionabili.

IL TITOLO

Se l'edizione del 1994 era quasi in tutte le edizioni locali titolata *Vademecum*, per il presente volume si sono scelti due termini più precisi ed eloquenti: la *gestione* e l'*amministrazione*.

Non si tratta di termini analoghi; mentre il secondo fa riferimento a tutti gli

adempimenti – assolutamente necessari – che preparano e registrano con ordine i singoli atti posti in nome e per conto della parrocchia (annotazioni contabili, adempimenti burocratici, ecc.), il primo intende richiamare l'attenzione sulla necessità di elaborare una strategia che connetta i singoli atti di amministrazione, al fine di garantire alla parrocchia la possibilità di custodire il proprio patrimonio e di averlo a disposizione nella misura richiesta dal progetto pastorale.

I RINGRAZIAMENTI

Innanzitutto sincera gratitudine a tutti gli Economi diocesani e ai loro collaboratori degli uffici amministrativi che, come lo scriba sapiente del Vangelo, hanno tratto dal loro tesoro cose nuove e cose antiche; ovvero che a partire dalla loro ricchissima esperienza hanno saputo individuare quegli snodi che articolano la vita amministrativa delle parrocchie e li hanno elaborati alla luce della normativa vigente.

Il ringraziamento è anche per i professionisti che hanno messo a disposizione il loro sapere per ricondurre la fantasiosa vita parrocchiale ai più austeri istituti giuridici.

Infine siamo riconoscenti alle "ragazze" dell'ufficio Avvocatura della Curia di Milano che con grande pazienza hanno più e più volte riletto i testi alla ricerca di contraddizioni e lacune, nonché della forma espositiva più capace di rendere accessibili a tutti argomenti oggettivamente complessi.

Patrizia Clementi e don Lorenzo Simonelli
(Ufficio Avvocatura della Curia di Milano)

pagina bianca



AGGIORNAMENTI NORMATIVI



LA MANOVRA FINANZIARIA 2009

pagina bianca

Le disposizioni fiscali collegate alla Finanziaria 2009 quest'anno sono state anticipate rispetto alla legge Finanziaria recante disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato che sarà emanata entro le fine dell'anno. L'anticipazione non ha però semplificato il quadro normativo: il "collegato fiscale" alla finanziaria, costituito dalla cosiddetta "Manovra estiva"¹, ha completato l'ambito delle disposizioni urgenti di carattere prevalentemente fiscale già introdotte con altri due decreti legge emanati in rapida successione²; a tali disposizioni ha però già fatto seguito ulteriore provvedimento di correzione dei conti pubblici, la cosiddetta "Manovra anti-crisi"; si tratta del decreto legge n. 185 del 29 novembre 2008, in corso di conversione.

Rinviando al prossimo numero l'illustrazione di quest'ultimo decreto in modo da poterne commentare la versione definitiva, di seguito sintetizziamo le novità di interesse per gli enti non commerciali contenute nel decreto legge 112.

| IVA | |
|--|--|
| Art. 83 cc. 28-bis- 28-quinquies | Spese alberghiere e di ristorazione La disciplina fiscale applicabile alle spese alberghiere e di ristorazione sostenute nell'ambito del reddito d'impresa è stata modificata, sia ai fini IVA che ai fini IRES (v. oltre). Le nuove disposizioni eliminano l'indetraibilità oggettiva dell'imposta sulle spese alberghiere e di ristorazione disponendone la detrazione, purché le relative spese siano inerenti all'attività d'impresa. La modifica apportata all'articolo 19-bis1 del D.P.R. 633/1972 si applica dal 1° settembre 2008 e riguarda pertanto le prestazioni il cui corrispettivo sia pagato o la cui fattura sia emessa, se anteriore al pagamento, a decorrere da tale data. |

¹Il D.L. 25.6.2008, n. 112, conv. L. 6.8.2008, n. 133.

²Si tratta del D.L. 27.5.2008, n. 93, conv. L. 24.7.2008, n. 126 e del D.L. 3.6.2008, n. 97, conv. L. 2.8.2008, n. 129.

| | |
|---|--|
| <p>Art. 33 c. 3</p> | <p>Abolizione degli elenchi clienti e fornitori</p> <p>È stato abrogato l'obbligo di presentazione degli elenchi clienti e fornitori, che era stato reintrodotta due anni fa attraverso la modifica al D.P.R. 322/1998.</p> <p>Inoltre, le sanzioni previste dal comma 6 dell'articolo 8-bis del D.P.R. 322/1998 in caso di omessa trasmissione degli elenchi o di invio con dati incompleti o non veritieri (da 258 a 2.065 euro) non sono applicabili, in quanto, in forza del principio del <i>favor rei</i> di cui all'articolo 3, comma 2 del D.Lgs. 472/1997, l'abrogazione dell'obbligo di presentazione degli elenchi determina la non punibilità delle violazioni ad esso relative.</p> |
| <p>IRES - REDDITO D'IMPRESA</p> | |
| <p>Art. 83 c. 28-<i>quater</i> e c. 28-<i>quinquies</i></p> | <p>Spese alberghiere e di ristorazione</p> <p>Al fine di compensare la perdita di gettito fiscale determinata dalle nuove norme sulla detraibilità dell'IVA relativamente alle spese alberghiere e di ristorazione (v. sopra), viene modificato anche il loro regime ai fini delle imposte dirette.</p> <p>A partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008, le spese relative alle prestazioni alberghiere e alla somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili solo nella misura del 75%.</p> <p>Il nuovo regime di deducibilità limitata non si applica, però, alle spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti o dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.</p> |
| <p>LAVORO E PREVIDENZA</p> | |
| <p>Art. 19 cc. 1-2</p> | <p>Abolizione dei limiti alla cumulabilità tra pensione e redditi di lavoro</p> <p>Con l'obiettivo di promuovere la regolarizzazione delle situazioni lavorative, favorendo l'"emersione" dei rapporti di lavoro dipendente o autonomo svolte dai pensionati, viene ampliata la casistica del regime di piena cumulabilità tra i redditi da lavoro e quelli da pensione.</p> |

| | |
|----------------------------|--|
| | <p>Alle ipotesi già previste (le pensioni di vecchiaia liquidate con il sistema retributivo e le pensioni di anzianità acquisite con un'anzianità contributiva pari o superiore a 40 anni, ovvero con un'anzianità contributiva pari o superiore ai 37 anni e un'età minima di 58 anni), si aggiungono:</p> <ul style="list-style-type: none"> - le pensioni dirette di anzianità; - le pensioni dirette conseguite nel regime contributivo in via anticipata rispetto ai 65 anni per gli uomini e ai 60 anni per le donne, a condizione che il soggetto abbia maturato specifici requisiti; - le pensioni di vecchiaia anticipate liquidate interamente con il sistema contributivo al raggiungimento di un'anzianità contributiva pari o superiore a 40 anni; - le pensioni di vecchiaia liquidate interamente con il sistema contributivo a soggetti con un'età pari o superiore a 65 anni per gli uomini e 60 anni per le donne. <p>Sono escluse dall'ambito di applicazione della nuova disciplina del cumulo le pensioni di invalidità e le pensioni spettanti ai superstiti (indirette o di reversibilità), per le quali continuano a valere le regole previgenti.</p> <p>Le nuove norme si applicano a partire dal 1° gennaio 2009 (cf articolo in questo numero).</p> |
| <p>Art. 21 cc. 1-4</p> | <p>Contratto di lavoro a termine</p> <p>La possibilità di stipulare contratti di lavoro subordinato a tempo determinato viene estesa alle motivazioni di carattere tecnico, produttivo, organizzativo o sostitutivo «<i>riferibili alla ordinaria attività del datore di lavoro</i>».</p> <p>Inoltre, i contratti collettivi stipulati a livello nazionale, territoriale o aziendale con le organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, possono introdurre la facoltà di derogare alla disciplina limitativa della successione dei contratti a termine ed a quella relativa al diritto di precedenza dei lavoratori a termine nel caso di nuove assunzioni (cf articolo in questo numero).</p> |
| <p>Art. 22</p> | <p>Collaborazioni occasionali di tipo accessorio</p> <p>Le collaborazioni occasionali di tipo accessorio furono introdotte dalla "Legge Biagi" per disciplinare le attività di lavoro "marginale"; si trattava:</p> |

| | |
|--------------------|---|
| | <ul style="list-style-type: none"> - di alcune limitate prestazioni di lavoro occasionale (lavori domestici, di giardinaggio, di piccola manutenzione); - prestate da soggetti "deboli" nel mercato del lavoro (disoccupati, pensionati, studenti); - nei confronti di committenti sostanzialmente non imprenditori (persone fisiche ed enti non commerciali). <p>Le modifiche apportate alla disciplina hanno il duplice scopo di ampliare l'ambito applicativo di questo strumento contrattuale e favorirne la piena operatività ed utilizzabilità (cf articolo in questo numero).</p> |
| Art. 23 cc. 1-5 | <p style="text-align: center;">Contratto di formazione</p> <p>Viene eliminato il limite minimo, precedentemente fissato in due anni, per il contratto di apprendistato professionalizzante; resta invece stabilita in sei anni la sua durata massima.</p> <p>Inoltre, in caso di formazione esclusivamente aziendale, viene eliminato l'intervento delle Regioni e delle Province autonome nella regolamentazione dei profili formativi dell'apprendistato; essi sono ora integralmente rimessi ai contratti collettivi di lavoro stipulati a livello nazionale, territoriale o aziendale da associazioni dei datori e prestatori di lavoro comparativamente più rappresentative sul piano nazionale oppure agli Enti bilaterali.</p> <p>Anche la definizione di formazione aziendale e la determinazione degli elementi connessi (durata e modalità di erogazione della formazione, modalità di riconoscimento della qualifica professionale ai fini contrattuali, modalità di registrazione nel libretto formativo delle competenze acquisite) viene affidata ai contratti collettivi e agli Enti bilaterali.</p> <p>Sono inoltre apportate modifiche anche al cosiddetto "apprendistato di alta formazione" (funzionale all'acquisizione di un diploma o per percorsi di alta formazione), prevedendo la possibilità di ricorrervi anche per i dottorati di ricerca e affidando l'attivazione dell'apprendistato di alta formazione, in assenza di regolamentazioni regionali, ad apposite convenzioni stipulate dai datori di lavoro con le università e le altre istituzioni formative.</p> <p>Infine vengono eliminati una serie di adempimenti, in precedenza previsti a carico del datore di lavoro che si avvaleva dei contratti di apprendistato: la comunicazione dei dati dell'apprendista e del tutore aziendale alle</p> |

| | |
|--------------------------------|---|
| | <p>strutture (regionali o provinciali); le comunicazioni periodiche alla famiglia dell'apprendista in ordine ai risultati dell'addestramento; la comunicazione al Servizio per l'impiego competente per territorio circa il risultato dell'addestramento; l'obbligo di sottoporre l'apprendista ad una visita medica preassuntiva (cf articolo in questo numero).</p> |
| Art. 39 cc. 1-7 cc. 9-10 | <p style="text-align: center;">Libro unico del lavoro</p> <p>Viene istituito il libro unico del lavoro che sostituisce i libri matricola e paga, con conseguente abrogazione di tutte le norme che regolavano la tenuta di tali registri e delle relative disposizioni sanzionatorie.</p> <p>Nuove modalità di tenuta e conservazione e un nuovo sistema sanzionatorio viene previsto con esclusivo riferimento al nuovo registro.</p> <p>Inoltre il datore di lavoro ha la facoltà di sostituire il prospetto paga con una copia delle scritturazioni effettuate nel libro unico (cf articolo in questo numero).</p> |
| Art. 40 c. 2 | <p style="text-align: center;">Dichiarazione di assunzione</p> <p>Sostituendo l'articolo 4-bis del D.Lgs. 181/2000, si prevede che il datore di lavoro, all'atto dell'assunzione, prima dell'inizio dell'attività lavorativa, debba consegnare al lavoratore copia della comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro trasmessa telematicamente ai Servizi per l'impiego competenti. In tal modo, il datore di lavoro adempie anche all'obbligo di informare il lavoratore in ordine alle condizioni applicabili al rapporto.</p> <p>In alternativa può essere consegnata copia del contratto individuale di lavoro, contenente tutte le informazioni richieste dal D.Lgs. 152/1997.</p> <p>Viene invece eliminato l'obbligo di consegnare al lavoratore, all'atto dell'assunzione, la dichiarazione relativa ai dati della registrazione effettuata sul libro matricola, di cui è disposta l'abrogazione (cf articolo in questo numero).</p> |
| Art. 40 c. 4 | <p style="text-align: center;">Prospetto informatico periodico</p> <p>Viene modificato l'articolo 9, comma 6 della legge 68 del 1999, concernente l'obbligo, per i datori di lavoro pubblici e privati soggetti alla disciplina delle assunzioni obbligatorie, di inviare periodicamente agli Uffici competenti un prospetto informativo dal quale risultino:</p> <ul style="list-style-type: none"> - il numero complessivo dei lavoratori dipendenti; |

| | |
|---|--|
| | <ul style="list-style-type: none"> - il numero e i nominativi dei lavoratori occupati computabili nella quota di riserva prevista; - i posti di lavoro e le mansioni disponibili per i lavoratori disabili. <p>Il termine per l'invio del prospetto è attualmente fissato al 31 gennaio di ogni anno (cf art. 2, D.M. 22.11.1999). Allo scopo di semplificare gli adempimenti connessi al collocamento obbligatorio, viene previsto che:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'invio del prospetto informativo ai Servizi per l'impiego competenti avvenga con modalità telematiche (un apposito decreto ministeriale dovrà definire la periodicità e le modalità di trasferimento dei dati del modulo); - l'esonero dall'obbligo di inviare il prospetto qualora, rispetto all'ultimo modello inviato, nella situazione occupazionale non si siano verificati cambiamenti rilevanti ai fini dell'assoggettamento agli obblighi di cui alla legge 68/1999 o ai fini del computo della quota di riserva. |
| Art. 39 c. 10, lett. A) | <p style="text-align: center;">Dimissioni volontarie</p> <p>Attraverso l'abrogazione della legge 188 del 2007, viene eliminato l'obbligo, in vigore dal 5 marzo 2008, di presentare le dimissioni volontarie tramite l'apposito modulo informatico approvato con il D.M. 21 gennaio 2008. Dal 25 giugno 2008, pertanto, le dimissioni dei lavoratori tornano ad essere un atto "a forma libera", per il quale non è richiesta, salvo diversa previsione dei contratti collettivi, l'adozione di alcuna forma particolare (cf articolo in questo numero).</p> |
| Art. 39 c.10, lett. m) e c. 11 | <p style="text-align: center;">Lavoro intermittente</p> <p>Viene reintrodotta nell'ordinamento il contratto di lavoro intermittente, detto anche <i>job on call</i> o lavoro a chiamata, che era stato sostanzialmente abrogato dalla legge 247 del 2007 (erano previste deroghe esclusivamente per l'esecuzione di prestazioni discontinue nei settori del turismo e dello spettacolo, previo intervento della contrattazione collettiva).</p> <p>Mediante il contratto di lavoro intermittente, il lavoratore si mette a disposizione, per un periodo di tempo determinato o indeterminato, del datore di lavoro, in modo che quest'ultimo possa utilizzarne la prestazione lavorativa:</p> |

| | |
|----------------------------|--|
| | <ul style="list-style-type: none"> - per lo svolgimento di prestazioni di carattere discontinuo o intermittente, secondo le esigenze individuate dai contratti collettivi; - per periodi predeterminati nell'arco della settimana, del mese o dell'anno, quali il fine settimana, i periodi delle ferie estive o delle vacanze natalizie e pasquali (i contratti collettivi possono prevedere ulteriori ipotesi). <p>Se il lavoratore ha un'età inferiore ai 25 anni o superiore ai 45 anni il contratto di lavoro intermittente può essere concluso anche se la prestazione lavorativa non rientra nelle ipotesi indicate sopra (cf articolo in questo numero).</p> |
| Art. 39 c. 10, lett. m) | <p style="text-align: center;">Eliminazione degli aumenti contributivi per i "mini" contratti part-time</p> <p>La previsione (introdotta dall'art. 1, c. 32, lett. d della L. 247/2007) di aumenti contributivi per i contratti di lavoro a tempo parziale con orario inferiore alle 12 ore settimanali viene abrogata prima di essere diventata operativa.</p> |
| Art. 41 cc. 1-10 e 14 | <p style="text-align: center;">Orario di lavoro</p> <p>La disciplina relativa all'orario di lavoro viene significativamente modificata in modo da ampliarne le possibilità di utilizzo anche attraverso il rinvio alla contrattazione collettiva a livello decentrato (cf articolo in questo numero).</p> |
| COOPERATIVE | |
| Art. 82 cc. 28-29 | <p style="text-align: center;">Maggiore imposizione per le cooperative di consumo</p> <p>Viene inasprito il prelievo fiscale per le cooperative di consumo e i loro consorzi, considerate a "mutualità prevalente" secondo le disposizioni civilistiche ed iscritte all'albo delle cooperative, sezione cooperative a mutualità prevalente. In luogo del 30% viene ora tassato il 55% degli utili netti annuali destinati a riserva indivisibile.</p> <p>Restano invariate le quote tassate di utili destinati a riserva indivisibile per le cooperative agricole e loro consorzi e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi, considerate a mutualità prevalente (20%), per le altre cooperative a mutualità prevalente e loro consorzi</p> |

| | |
|----------------------|---|
| | (30%), per le cooperative non a mutualità prevalente e loro consorzi (70%). Invariato anche il regime di esenzione totale degli utili destinati a riserva indivisibile delle cooperative sociali di cui alla legge 381 del 1991 e loro consorzi. La nuova disciplina si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 25 giugno 2008. |
| Art. 82 cc. 25-26 | Contributo di solidarietà per le cooperative "maggiori" Viene previsto in capo alle cooperative di maggiori dimensioni l'obbligo di destinare il 5% dell'utile netto annuale al Fondo di solidarietà per i cittadini meno abbienti (quello da cui saranno attinti i fondi necessari alla cosiddetta "social card"). L'obbligo riguarda le cooperative a mutualità prevalente ai sensi dell'articolo 2512 del codice civile che presentano in bilancio un debito per finanziamento contratto con i soci superiore a 50 milioni di euro a condizione che tale debito sia superiore al patrimonio netto contabile comprensivo dell'utile di esercizio, come risultante alla data di approvazione del bilancio di esercizio. Le modalità e i termini per effettuare tale versamento saranno stabiliti con un successivo decreto ministeriale. Il nuovo prelievo ha carattere temporaneo; infatti riguarda solo gli utili evidenziati nei bilanci relativi all'esercizio in corso al 25 giugno 2008 e a quello successivo. |
| Art. 82 c. 27 | Aumento della ritenuta sugli interessi corrisposti dalle società cooperative ai propri soci La misura della ritenuta a titolo d'imposta sugli interessi corrisposti ai soci viene aumentata dal 12,5% al 20%. La norma si applica agli interessi corrisposti dalle società cooperative e loro consorzi ai propri soci persone fisiche residenti nel territorio dello Stato, in relazione ai prestiti erogati alle condizioni stabilite dall'articolo 13 del D.P.R. 601 del 1973; in particolare: - i versamenti devono essere effettuati esclusivamente per il conseguimento dell'oggetto sociale e non devono superare, per ciascun socio, l'importo di euro 30.031,58 (limite che è raddoppiato per le cooperative agricole e per quelle di produzione e lavoro); - gli interessi non devono superare la misura massima |

| | |
|--------------------|---|
| | degli interventi spettanti ai detentori di buoni postali fruttiferi, aumentata di 2,5 punti percentuali. |
| CONTENZIOSO | |
| Art. 83 c. 18 | Adesione ai verbali di constatazione Viene prevista la possibilità che il contribuente possa aderire ai processi verbali di constatazione, in tema di imposte sui redditi e di IVA, che consentono l'emissione di avvisi di accertamento parziale. Il vantaggio dell'istituto consiste nel fatto che le sanzioni previste per la procedura ordinaria di accertamento con adesione (un quarto del minimo) vengono ridotte alla metà; in pratica, in caso di adesione totale al processo verbale di constatazione, l'entità delle sanzioni sarà pari a un ottavo del minimo. La norma prevede che: - l'adesione del contribuente deve intervenire entro i 30 giorni successivi alla data di consegna del verbale mediante comunicazione all'Ufficio e alla Guardia di Finanza; - entro i 60 giorni successivi alla comunicazione da parte del contribuente, l'Ufficio deve notificare l'atto di definizione dell'accertamento parziale. Le somme devono essere versate nei termini e con le modalità previste dall'articolo 8 del D.Lgs. 218/1997. Le modalità di effettuazione della comunicazione dell'adesione da parte del contribuente sono state demandate ad un apposito Provvedimento dell'Agenzia delle entrate, che è stato emanato il 10 settembre 2008. |
| Art. 83 c. 23 | Dilazione delle somme iscritte a ruolo Viene modificato l'articolo 19 del D.P.R. 602/1973, abolendo l'obbligo di prestare fideiussione per la dilazione delle somme iscritte a ruolo superiori a 50.000,00 euro. In precedenza, per la dilazione delle somme iscritte a ruolo di importo superiore a 50.000,00 euro, il debitore era tenuto a prestare una fideiussione a garanzia dell'importo dilazionato. In alternativa, egli poteva, previa autorizzazione dell'Ufficio, concedere un'ipoteca volontaria di primo grado su beni immobili di proprietà del concedente per un valore pari al doppio delle somme iscritte a ruolo. |

| | |
|-------------------------------|--|
| | Inoltre, viene stabilito che le rate non scadono più l'ultimo giorno del mese, ma « <i>nel giorno di ciascun mese indicato nell'atto di accoglimento dell'istanza di dilazione</i> ». |
| PRIVACY | |
| Art. 29 cc. 1-2 | <p>Documento programmatico sulla sicurezza (DPS)</p> <p>Per i soggetti che trattano con strumenti elettronici soltanto dati personali "non sensibili" e per i quali gli unici dati "sensibili" sono costituiti dallo stato di salute o di malattia dei propri dipendenti e collaboratori, anche a progetto, senza indicazione della relativa diagnosi, ovvero dall'adesione ad organizzazioni sindacali o a carattere sindacale, l'obbligo di redigere e aggiornare il documento programmatico sulla sicurezza (DPS) è sostituito da un'autocertificazione in cui si attesta di trattare solo tali dati in osservanza delle previste misure di sicurezza.</p> <p>Tale autocertificazione è resa:</p> <ul style="list-style-type: none"> - dal titolare del trattamento; - ai sensi dell'articolo 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445. <p>Con Provvedimento datato 27 novembre 2008 il Garante per la protezione dei dati personali ha predisposto modalità semplificate di applicazione del disciplinare tecnico in ordine all'adozione delle misure minime di sicurezza ai fini del trattamento di tali dati.</p> |
| Art. 29 cc. 4-5 e 5-bis | <p>Notificazione dei trattamenti al Garante</p> <p>La notificazione al Garante della privacy dei trattamenti di dati personali (ove prevista) deve essere trasmessa, utilizzando l'apposito modello, attraverso il sito del Garante (in luogo della trasmissione telematica mediante firma digitale).</p> <p>La notificazione deve contenere soltanto le seguenti informazioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> - i dati del titolare del trattamento ed, eventualmente, del suo rappresentante, nonché le modalità per individuare il responsabile del trattamento se designato; - la (o le) finalità del trattamento; |

| | |
|--------------------|---|
| | <ul style="list-style-type: none"> - una descrizione della (o delle) categoria di persone interessate e dei dati o delle categorie di dati relativi alle medesime; - i destinatari o le categorie di destinatari a cui i dati possono essere comunicati; - i trasferimenti di dati previsti verso Paesi terzi; - una descrizione generale che permetta di valutare in via preliminare l'adeguatezza delle misure adottate per garantire la sicurezza del trattamento. <p>Con Provvedimento datato 22 ottobre 2008 il Garante ha adeguato alle nuove disposizioni il modello di notificazione.</p> |
| 5 PER MILLE | |
| Art. 63-bis | <p>Viene confermata anche per l'anno finanziario 2009 la facoltà di destinare il 5 per mille dell'IRPEF ad una serie di enti <i>non profit</i>. La disciplina viene parzialmente modificata rispetto a quella in vigore per l'anno precedente. Una prima differenza riguarda la platea dei soggetti beneficiari del contributo; oltre a quelli già individuati lo scorso anno vengono reintrodotti altri enti già presenti nelle scorse annualità. La scelta potrà dunque essere effettuata tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> - le onlus, sia di diritto che per opzione, compresi i "rami onlus" degli enti ecclesiastici; - le associazioni di promozione sociale, purché iscritte nei registri, sia nazionali che locali; - le associazioni riconosciute, purché operino in uno dei settori di cui all'articolo 10, comma 1, lettera a, del decreto legislativo n. 460 del 1997 (quelli stabiliti per le onlus); - gli enti che operano nel campo della ricerca scientifica e universitaria e della ricerca sanitaria, individuati dai Ministeri competenti; - le fondazioni che operano nei settori previsti per le onlus; - il comune di residenza del contribuente (che pur essendo stata tra le scelte più opzionate dai contribuenti nel primo anno, era stata abolita nelle successive edizioni); - le associazioni sportive dilettantistiche (che nel corso di questi anni sono state prima incluse, poi escluse ed infine ripescate). |

L'accesso di questi ultimi soggetti ai contributi è subordinato alla «*previa adozione di un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze che disciplina le relative modalità di attuazione, prevedendo particolari modalità di accesso al contributo, di controllo e di rendicontazione, nonché la limitazione dell'incentivo nei confronti delle sole associazioni sportive che svolgono una rilevante attività di interesse sociale*».

Viene inoltre confermato l'obbligo, già previsto per il 2008, di redigere un apposito e separato rendiconto, corredato da una relazione illustrativa, nel quale deve essere indicato, in modo chiaro e trasparente, quale sia stata la destinazione delle somme attribuite. La redazione di questo documento dovrà essere effettuata entro un anno dalla ricezione del contributo ed entro trenta giorni da tale data dovrà essere trasmesso al Ministero competente per l'erogazione delle somme, il quale potrà richiedere l'acquisizione di ulteriore documentazione integrativa.

Secondo quanto previsto dal D.P.C.M. del 19 marzo 2008, che ha dettato le modalità di effettuazione del rendiconto 2008, tale documento deve essere obbligatoriamente inviato dagli enti che percepiscono contributi di importo pari o superiore ad euro 15.000; gli altri non sono tenuti all'invio del rendiconto, ma dovranno comunque redigere i documenti prescritti entro un anno dalla ricezione degli importi e conservarli per dieci anni; rendiconto e relazione dovranno essere forniti su richiesta agli organi competenti.

ALTRE MISURE

Art. 35

Certificazione degli impianti negli edifici

La normativa riguardante la certificazione degli impianti negli edifici viene modificata a pochi mesi dalla sua entrata in vigore. Viene infatti soppresso l'articolo 13 del cosiddetto "Decreto impianti" (D.M. 22.1.2008, n. 37) che imponeva all'alienante, in occasione di trasferimenti immobiliari aventi ad oggetto immobili di qualsiasi tipo, di fornire la documentazione e la garanzia della conformità degli impianti in essi contenuti alle norme vigenti al momento della realizzazione degli impianti stessi. Viene pertanto meno l'obbligo:

- di conservare la documentazione amministrativa e tecnica nonché il libretto di uso e di manutenzione relativo agli impianti;
- di consegnare la documentazione all'acquirente in caso di alienazione dell'immobile;
- di consegnare la documentazione all'utilizzatore, a qualsiasi titolo, dell'immobile;
- di prestare, nell'atto di trasferimento, la garanzia in ordine alla conformità degli impianti alle norme vigenti in materia di sicurezza;
- di allegare all'atto di trasferimento la dichiarazione di conformità o la dichiarazione di rispondenza degli impianti.

È però previsto che con decreti interministeriali, da emanare entro il 31 dicembre 2008, debbano essere disciplinate:

- le attività di installazione degli impianti all'interno degli edifici, prevedendo semplificazioni per i proprietari di abitazioni ad uso privato e per le imprese;
- le verifiche degli impianti all'interno di edifici con l'obiettivo di garantire un'effettiva sicurezza agli utilizzatori;
- la revisione della disciplina sanzionatoria in caso di violazione degli obblighi che saranno introdotti.

Inoltre occorre tenere presente la normativa regionale eventualmente emanata in materia (v. articolo e interventi del Notariato in questo numero).

Art. 32
cc. 1-2

Uso del contante, degli assegni e dei libretti al portatore

La disciplina che limita l'uso del contante, degli assegni e dei libretti al portatore introdotta con il D.Lgs. 231 del 2007 viene abrogata a pochi mesi dalla sua entrata in vigore.

Torna così a 12.500 euro (rispetto al precedente tetto di 5.000 euro) il limite a partire dal quale è vietato il trasferimento di denaro contante o di libretti di deposito bancari o postali al portatore tra soggetti diversi e senza il tramite di banche, istituti di moneta elettronica o Poste italiane SpA.

A partire dalla stessa soglia gli assegni bancari e postali devono recare l'indicazione del nome o della ragione sociale del beneficiario e la clausola di non trasferibilità. Assegni circolari, vaglia postali e cambiari potranno essere emessi, a fronte di richiesta scritta, senza la

| | |
|-----------------|---|
| | <p>clausola di non trasferibilità entro il predetto limite di 12.500 euro.</p> <p>Stessa soglia per il saldo dei libretti di deposito bancari o postali al portatore, con obbligo di estinguere o di ricondurre nel suddetto limite i libretti con saldo superiore entro il 30 giugno 2009.</p> <p>Viene inoltre abrogato l'obbligo di accompagnare, a pena di nullità, la girata con il codice fiscale del girante.</p> |
| Art. 32 c. 3 | <p align="center">Abolizione degli obblighi di tracciabilità per i professionisti</p> <p>Gli obblighi di "tracciabilità" previsti per i professionisti sono stati abrogati. Per quanto di interesse degli enti nella loro veste di "clienti" si segnala che è venuto meno l'obbligo di pagare i compensi in denaro d'importo eccedente determinate soglie esclusivamente mediante i c.d. strumenti finanziari "tracciabili", vale a dire assegni non trasferibili, bonifici ovvero altre modalità di pagamento bancario o postale, nonché sistemi di pagamento elettronico.</p> |
| Art. 16 | <p align="center">Fondazioni universitarie</p> <p>Viene previsto che le università pubbliche possono deliberare la propria trasformazione in fondazioni di diritto privato. La trasformazione opera a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui viene adottata. Per incentivare tali trasformazioni vengono disposte una serie di agevolazioni fiscali:</p> <ul style="list-style-type: none"> - gli atti di trasformazione e tutte le operazioni ad essi connesse sono esenti da imposte e tasse; - i trasferimenti a titolo di contributo o di liberalità a favore delle fondazioni universitarie sono esenti da tasse e imposte indirette e da diritti dovuti a qualunque altro titolo e sono interamente deducibili dal reddito del soggetto erogante. <p>Viene inoltre stabilito che gli onorari notarili relativi agli atti di donazione a favore delle fondazioni universitarie sono ridotti del 90%.</p> <p>Le fondazioni universitarie, in seguito alla trasformazione, subentrano in tutti i rapporti attivi e passivi facenti capo all'università, nonché nel patrimonio di essa.</p> <p>Particolarmente significativa è la previsione del comma 4: «<i>Le fondazioni universitarie sono enti non commerciali e perseguono i propri scopi secondo le modalità</i></p> |

| |
|---|
| <p><i>consentite dalla loro natura giuridica e operano nel rispetto dei principi di economicità della gestione. Non è ammessa in ogni caso la distribuzione di utili, in qualsiasi forma. Eventuali proventi, rendite o altri utili derivanti dallo svolgimento delle attività previste dagli statuti delle fondazioni universitarie sono destinati interamente al perseguimento degli scopi delle medesime».</i></p> <p><i>Le fondazioni che, come precisa il comma 14, «hanno natura privatistica» conservano la qualifica di ente non commerciale nonostante debbano svolgere in maniera esclusiva un'attività che fiscalmente è qualificata commerciale; inoltre non viene escluso che l'attività possa produrre utili (essa deve infatti essere svolta «nel rispetto dei principi di economicità»), ma è solo vietata la loro distribuzione e previsto il loro reinvestimento nell'attività istituzionale.</i></p> <p>Si tratta di una previsione che potrebbe avere interessanti riflessi sugli enti non commerciali che, alle medesime condizioni, svolgono istituzionalmente attività di istruzione ai quali, proprio per questo motivo, viene negata la qualifica di ente non commerciale.</p> |
|---|

PAGINA BIANCA



LE MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEL LAVORO

Con la cosiddetta “Manovra estiva”¹ sono state introdotte numerose novità in materia di lavoro e di previdenza, una buona parte delle quali – rubricate sotto la voce “semplificazioni” – de-regolamentano istituti contrattuali, modificano obblighi documentali e abbattano significativamente le sanzioni per una serie di irregolarità. Si tratta in particolare:

- delle modifiche alla disciplina del contratto a termine (art. 21) e del contratto di apprendistato (art. 23), che ne aumentano la flessibilità;
- dell’abrogazione dell’obbligo di tenere i libri paga e matricola, sostituiti dal nuovo “libro unico del lavoro” (art. 39);
- della semplificazione della normativa in materia di orario di lavoro (art. 41);
- dell’abolizione della procedura telematica prevista per la presentazione delle dimissioni volontarie (art. 39).

Altre disposizioni mirano ad agevolare l’emersione del lavoro sommerso ed irregolare; si tratta più precisamente:

- delle modifiche ai contratti di collaborazione di tipo accessorio, previsti già dal 2003, ma mai entrati pienamente a regime (art. 22);
- del ripristino del lavoro intermittente, che era stato abrogato con la legge 247/2007 (art. 39);
- del superamento dei limiti alla piena cumulabilità dei redditi da lavoro, sia dipendente che autonomo, e quelli da pensione (art. 19).

1. IL CONTRATTO DI LAVORO A TEMPO DETERMINATO

L’apposizione del termine nel contratto di lavoro subordinato, pur restando un’eccezione al principio che «*Il contratto di lavoro subordinato è stipulato di regola a tempo indeterminato*»², viene consentita in ipotesi

¹D.L. 25.6.2008, n. 112, conv. L. 6.8.2008, n. 133.

²Cf D.Lgs. 368/2001, art. 1, c. 01, introdotto con L. 247/2007.

decisamente più ampie rispetto alla previgente normativa. Infatti, mentre in passato il contratto a termine poteva essere utilizzato solo in presenza di situazioni particolari, «E' consentita l'apposizione di un termine alla durata del contratto di lavoro subordinato a fronte di ragioni di carattere tecnico, produttivo, organizzativo o sostitutivo», ora viene stabilito che tali ragioni possono riferirsi «anche alla ordinaria attività del datore di lavoro»³.

In pratica non è più necessario che il contratto a tempo determinato sia giustificato da attività o situazioni straordinarie; con la nuova disciplina è il datore di lavoro, nell'ambito della sua attività produttiva ed organizzativa, ad individuare le ragioni che portano alla stipula del contratto a tempo determinato, motivi che possono ora essere riferiti anche all'attività ordinaria.

Altre rilevanti modifiche sono quelle che introducono la facoltà di derogare ad una serie di vincoli posti dalla normativa sulla base di accordi tra le parti sociali, attraverso l'introduzione di specifiche previsioni nei contratti collettivi stipulati a livello nazionale, territoriale o aziendale con le organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale.

Una prima possibile deroga riguarda la disciplina della successione dei contratti a termine prevista dall'articolo 5, comma 4-bis del D.Lgs. 368/1991. Tale norma fissa, in caso di successione di contratti a tempo determinato per lo svolgimento di mansioni equivalenti tra lo stesso datore di lavoro e lo stesso lavoratore, il limite temporale di 36 mesi quale durata massima del rapporto, pena la conversione dello stesso in contratto a tempo determinato. La norma prevede la possibilità di superare i 36 mesi stipulando un ulteriore contratto a termine, una sola volta, a condizione che la stipula avvenga presso la Direzione provinciale del lavoro competente per territorio e con l'assistenza di un rappresentante di una delle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale cui il lavoratore sia iscritto o conferisca mandato. Ora i contratti collettivi di ogni livello potranno introdurre deroghe alla soglia dei 36 mesi, quale limite massimo della sommatoria dei periodi dei vari contratti a termine.

Sempre attraverso l'inserimento della deroga nei contratti collettivi si supera anche la previsione dell'articolo 5, comma 4-quater del D.Lgs. 368/1991 in forza del quale al lavoratore, che nell'esecuzione di uno o più contratti a termine presso la stessa azienda abbia prestato attività lavorativa per un periodo superiore a sei mesi, è riconosciuto diritto di precedenza nelle assunzioni a tempo indeterminato effettuate dal datore di lavoro entro i successivi dodici mesi con riferimento alle mansioni già espletate in esecuzione dei rapporti a termine.

³Art. 1. c. 1, D.Lgs. 368/2001.

2. IL CONTRATTO DI APPRENDISTATO

Le novità di maggiore interesse in materia di apprendistato si riferiscono al contratto di apprendistato *professionalizzante* poiché le modifiche relative all'apprendistato di *alta formazione* riguardano una platea molto ridotta. Il limite minimo di durata del contratto di apprendistato professionalizzante – fissato in due anni dall'articolo 49, comma 3 del D.Lgs. 276/2003 – può essere eliminato se così è previsto nei contratti collettivi stipulati dalle associazioni comparativamente più rappresentative a livello nazionale o regionale. Resta invece inalterato il limite massimo fissato in sei anni.

La seconda novità riguarda i profili formativi: se la formazione viene erogata completamente a livello aziendale non trova applicazione la previsione di cui al comma 5 dell'articolo 49, che affida alle regioni e alle province autonome di Trento e Bolzano la regolamentazione dei profili formativi dell'apprendistato professionalizzante nel rispetto di una serie di criteri e principi direttivi. In questo caso i profili formativi sono rimessi integralmente ai contratti collettivi di lavoro stipulati a livello nazionale, territoriale o aziendale dalle associazioni dei datori e prestatori di lavoro comparativamente più rappresentative sul piano nazionale oppure dagli Enti bilaterali⁴. Contratti collettivi ed Enti bilaterali dovranno definire la nozione di formazione aziendale e determinare, per ciascun profilo formativo, la durata e la modalità di erogazione della formazione, le modalità di riconoscimento della qualifica professionale ai fini contrattuali e la sua registrazione nel libretto formativo.

La modifica della disciplina dell'apprendistato è completata dall'abrogazione di una serie di norme contenenti:

- l'obbligo di sottoporre l'apprendista ad una visita medica preassuntiva;
- l'obbligo di comunicare all'amministrazione competente a proporre alle aziende iniziative formative esterne i dati dell'apprendista e quelli del tutore aziendale entro 30 giorni dalla data di assunzione dell'apprendista stesso;
- l'obbligo di comunicare al Servizio competente per il territorio i nominativi degli apprendisti a cui sia stata attribuita la qualifica e i nominativi di quelli che, pur avendo compiuto l'intero periodo di apprendistato, non l'abbiano conseguita.

Le modifiche apportate all'apprendistato di alta formazione disciplinato dall'articolo 50 del D.Lgs. 276/2003 riguardano la possibilità:

⁴Gli enti bilaterali sono organismi previsti dalla legge Biagi «costituiti a iniziativa di una o più associazioni dei datori e dei prestatori di lavoro comparativamente più rappresentative, quali sedi privilegiate per la regolazione del mercato del lavoro attraverso: la promozione di un'occupazione regolare e di qualità; l'intermediazione nell'incontro tra domande e offerta di lavoro; la programmazione di attività formative e la determinazione di modalità di attuazione della formazione professionale in azienda; la promozione di buone pratiche contro la discriminazione e per l'inclusione dei soggetti più svantaggiati; la gestione mutualistica di fondi per la formazione e l'integrazione del reddito; la certificazione dei contratti di lavoro e di regolarità o di congruità contributiva, lo sviluppo di azioni inerenti la salute e la sicurezza sul lavoro» (D.Lgs. 276/2003, art. 2, c.1, lett. h).

- di ricorrere a tale strumento anche per i dottorati di ricerca;
- di affidare l'attivazione dell'apprendistato di alta formazione, in assenza delle regolamentazioni regionali previste, ad apposite convenzioni stipulate dai datori di lavoro con le università e le altre istituzioni formative.

3. IL REGISTRO UNICO DEL LAVORO

Gli articoli 39 e 40 del D.L. 112/2008 modificano adempimenti documentali connessi alla gestione dei rapporti di lavoro. In particolare viene introdotto un libro unico del lavoro, sostitutivo dei registri precedentemente previsti: libro matricola, libro paga, registro dell'impresa nel settore agricolo, registro dell'orario di lavoro dei lavoratori che effettuano operazioni mobili di autotrasporto.

Il nuovo registro riguarda:

- soggettivamente, tutti i datori di lavoro del settore privato, con la sola esclusione dei datori di lavoro domestico, per i quali non è previsto alcun registro;
- oggettivamente, tutti i lavoratori subordinati, i collaboratori coordinati e continuativi e gli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro.

Il luogo di tenuta e conservazione non è più, come per il passato, il luogo in cui si esegue il lavoro, ma la sede legale del datore di lavoro oppure lo studio del consulente del lavoro o di altro professionista abilitato (avvocati, dottori commercialisti ed esperti contabili).

Nel caso di conservazione presso i professionisti vi è l'obbligo di darne preventiva comunicazione alla Direzione provinciale del lavoro competente per territorio, indicando le generalità del soggetto al quale è stato affidato l'incarico e il luogo in cui sono reperibili i documenti.

Non viene invece riproposto, con riferimento al libro unico del lavoro, l'obbligo, precedentemente previsto per i libri paga e matricola, di tenere sul luogo del lavoro, a disposizione degli incaricati della vigilanza, una copia dei documenti conservati presso gli studi professionali.

Il datore di lavoro ha l'obbligo di conservare il libro unico del lavoro per la durata di cinque anni dalla data dell'ultima registrazione e di custodirlo nel rispetto della normativa sulla *privacy*.

Il libro unico del lavoro deve essere compilato, sia per la parte retributiva che per quella relativa alle presenze, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento. La registrazione dei dati variabili delle retribuzioni può tuttavia avvenire con un differimento non superiore ad un mese, a condizione che ciò sia annotato con chiarezza. Nel registro dovranno essere riportati, con riferimento a ciascun lavoratore:

- nome, cognome e codice fiscale;
- eventuale qualifica e livello, retribuzione base, anzianità di servizio e relative posizioni assicurative;
- tutte le dazioni in danaro o in natura corrisposte o gestite dal datore di

lavoro, comprese le somme a titolo di rimborso spese, indicando specificamente le somme erogate a titolo di premio o per prestazioni di lavoro straordinario;

- le trattenute effettuate a qualsiasi titolo e le detrazioni fiscali;
- i dati relativi agli assegni per il nucleo familiare e le prestazioni ricevute da enti e istituti previdenziali;
- un calendario delle presenze, da cui risulti, giorno per giorno, il numero di ore effettuate da ciascun lavoratore subordinato, le ore di straordinario, le eventuali assenze dal lavoro, anche retribuite, le ferie e i riposi.

Se al lavoratore viene corrisposta una retribuzione fissa o a giornata intera o a periodi superiori deve essere annotata solo la giornata di presenza sul lavoro.

Il decreto ministeriale 9 luglio 2008, che individua le modalità di tenuta del nuovo registro, dispone che ciascuna annotazione relativa allo stato di presenza o di assenza dei lavoratori deve essere effettuata utilizzando una causale precisamente identificata e inequivoca. Gli eventuali codici o sigle utilizzati per indicare le causali delle annotazioni devono essere riportati in un'apposita legenda tenuta anche separatamente dal libro unico, ma da esibire in caso di accesso ispettivo.

Quanto alle modalità di tenuta del registro, il decreto citato stabilisce che, fermo restando l'obbligo, in fase di stampa, di attribuire a ciascun foglio una numerazione sequenziale, conservando eventuali fogli deteriorati o annullati, la tenuta e la conservazione del libro può essere effettuata mediante l'utilizzo di uno dei seguenti sistemi:

- a elaborazione e stampa meccanografica, su fogli mobili a ciclo continuo, con numerazione di ogni pagina e vidimazione prima della messa in uso presso l'INAIL o, in alternativa, con numerazione e vidimazione, effettuata dai soggetti appositamente autorizzati dall'INAIL, in sede di stampa del modulo continuo;
- a stampa laser, con autorizzazione preventiva, da parte dell'INAIL, alla stampa e generazione della numerazione automatica;
- su supporti magnetici, sui quali ogni singola scrittura costituisca documento informatico e sia collegata alle registrazioni in precedenza effettuate, o ad elaborazione automatica dei dati, garantendo oltre la consultabilità, in ogni momento, anche l'inalterabilità dei dati, nonché la sequenzialità cronologica delle operazioni eseguite. In tal caso non vi è obbligo di vidimazione ed autorizzazione, ma è necessaria una previa comunicazione scritta da inviare alla Direzione provinciale del lavoro competente per territorio, prima della messa in uso, con indicazione dettagliata delle caratteristiche tecniche del sistema adottato.

Il datore di lavoro che tiene il libro unico presso la sede legale deve esibirlo tempestivamente agli organi di vigilanza; in caso di attività mobili o itineranti, le cui procedure operative comportano lo svolgimento delle prestazioni lavorative presso più luoghi di lavoro nell'ambito della stessa giornata o sono caratterizzate dalla mobilità dei lavoratori sul territorio, il libro

deve invece essere esibito entro il termine assegnato nella richiesta espressamente formulata a verbale dagli organi di vigilanza.

Inoltre, a richiesta degli organi di vigilanza, i datori di lavoro che impiegano oltre 10 lavoratori o che operano con più sedi stabili di lavoro, devono esibire elenchi riepilogativi mensili del personale occupato e dei dati individuali relativi alle presenze, alle ferie e ai tempi di lavoro e di riposo, aggiornati all'ultimo periodo di registrazione sul libro unico.

Allo scopo di semplificare gli adempimenti a carico del datore di lavoro viene prevista la possibilità di consegnare al lavoratore, all'atto della corresponsione della retribuzione, in luogo della busta paga, copia delle scritturazioni effettuate nel libro unico del lavoro. In tali casi – precisa la Circolare del Ministero del lavoro del 21 agosto 2008, n. 20 – *«l'adempimento si intende comunque assolto anche se la copia delle registrazioni consegnata al lavoratore non comprende i dati relativi al calendario delle presenze»*.

Da ultimo si segnala il nuovo regime sanzionatorio, notevolmente alleggerito rispetto al passato. La violazione delle nuove disposizioni è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria:

- da 500 euro a 2.500 euro, per la violazione dell'obbligo di istituzione e tenuta del libro unico;
- da 100 euro a 600 euro, per la violazione dell'obbligo conservazione del libro unico;
- da 200 euro a 2.000 euro, per l'omessa esibizione del libro agli organi di vigilanza;
- da 150 euro a 1.500 euro, per l'omessa o infedele registrazione dei dati che determini differenti trattamenti retributivi, previdenziali o fiscali; se la violazione si riferisce a più di dieci lavoratori la sanzione va da 500 euro a 3.000 euro;
- da 100 euro a 600 euro in caso di registrazioni effettuate oltre il termine previsto; se la violazione si riferisce a più di dieci lavoratori la sanzione va da 150 euro a 1.500 euro.

Sempre nell'ottica delle semplificazioni è inoltre stabilito che il datore di lavoro, all'atto dell'assunzione e prima dell'inizio dell'attività lavorativa, deve consegnare al lavoratore una copia della comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro inviata ai Servizi per l'impiego competenti. Tale consegna adempie anche all'obbligo, previsto dal D.Lgs. 152/1997, di comunicazione delle informazioni relative al rapporto di lavoro, quali il luogo di lavoro, la data di inizio, la durata del rapporto, l'inquadramento, il livello e la qualifica attribuiti e l'ammontare iniziale della retribuzione.

4. LA NORMATIVA IN MATERIA DI ORARIO DI LAVORO

Il decreto 112 del 2008 modifica, nell'ambito dei limiti posti dalle Direttive europee, le norme relative all'orario di lavoro, disciplinato dal D.Lgs. 66/2003. In particolare, per quanto può riguardare anche gli enti non commerciali, si segnala che:

- viene riformulata la definizione di "lavoratore notturno" che, in assenza di disciplina collettiva, è ora considerato qualsiasi lavoratore che svolga lavoro notturno per almeno 3 ore per un minimo di 80 giorni lavorativi all'anno. Viene introdotta la possibilità di derogare al diritto del lavoratore ad un riposo giornaliero di 11 ore consecutive ogni 24 ore in caso di attività caratterizzate da regimi di reperibilità;
- si prevede che il periodo di riposo settimanale di 24 ore consecutive ogni 7 giorni possa essere calcolato come media in un periodo non superiore a 14 giorni;
- nell'ipotesi in cui manchino specifiche disposizioni nei contratti collettivi nazionali, viene attribuita ai contratti collettivi territoriali o aziendali stipulati con le organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale la facoltà di derogare alle disposizioni legislative in materia di riposo giornaliero, pause e lavoro notturno;
- viene eliminato l'obbligo, per il datore di lavoro, di comunicare alla Direzione provinciale del lavoro il superamento delle 48 ore di lavoro settimanale, attraverso prestazioni di lavoro straordinario, nelle unità produttive con più di 10 dipendenti, entro 30 giorni dalla scadenza del periodo di riferimento di 4 mesi stabilito dalla legge o del diverso periodo di riferimento previsto dalla contrattazione collettiva; analogamente non è più richiesta la comunicazione, prima dovuta annualmente, circa l'esecuzione di lavoro notturno svolto in modo continuativo o compreso in regolari turni periodici.

L'impianto sanzionatorio in materia di orario di lavoro, riposi e ferie viene riscritto: cambia la misura di alcune sanzioni e ne vengono abolite altre. L'articolo 18 del D.Lgs. 66/2003 è stato modificato e prevede ora la sanzione amministrativa:

- da 130 a 780 euro per ogni lavoratore e per ogni periodo di riferimento (di 4 mesi o della diversa durata stabilita dalla contrattazione collettiva), per la violazione delle disposizioni sul diritto del lavoratore al riposo settimanale;
- da 25 a 100 euro, in relazione ad ogni singolo lavoratore e ad ogni singolo periodo di 24 ore, per la violazione delle disposizioni sul diritto del lavoratore al riposo giornaliero;
- da 25 a 154 euro per ogni lavoratore, per la violazione della disciplina sul lavoro straordinario; se la violazione si riferisce a più di 5 lavoratori oppure se si è verificata, nel corso dell'anno, per più di 5 giornate lavorative, la sanzione va da 154 a 1.032 euro e non è ammesso il pagamento in misura ridotta.

5. LE DIMISSIONI VOLONTARIE

Le dimissioni volontarie di lavoratori subordinati, collaboratori coordinati e continuativi, soci lavoratori e associati in partecipazione tornano ad essere un atto a forma libera. L'articolo 39, comma 10, lettera f) del D.L. 112/2008 abroga infatti la L. 188/2007 che, con l'intento di contrastare il fenomeno delle "dimissioni in bianco" fatte sottoscrivere ai lavoratori all'inizio del rapporto di lavoro, aveva introdotto l'obbligo di presentare le dimissioni volontarie tramite un modulo informatico istituito dal D.M. 21 gennaio 2008, valido solo 15 giorni dalla sua emissione.

6. I CONTRATTI OCCASIONALI DI TIPO ACCESSORIO

Il decreto interviene anche sul lavoro occasionale di tipo accessorio, una forma di lavoro "marginale" che era stata introdotta dalla legge Biagi⁵, ma che nel corso di questi anni aveva avuto solo un'applicazione sperimentale in alcune province.

Due le principali peculiarità del lavoro occasionale di tipo accessorio: il pagamento del corrispettivo avviene attraverso "buoni lavoro"; i datori di lavoro sono sollevati dagli oneri di carattere burocratico (non sono tenuti a dichiarazioni di assunzioni, versamenti contributivi, rilascio di documentazione, eccetera).

In pratica, i committenti acquistano presso le rivendite autorizzate uno o più carnet di "buoni lavoro"⁶; tali buoni verranno consegnati ai lavoratori in pagamento delle prestazioni effettuate; il lavoratore deve poi presentare i buoni ai centri autorizzati i quali, rispetto al valore nominale del buono: trattengono il 5% del valore a titolo di rimborso spese per il servizio prestato; versano i contributi INPS (13%) e INAIL (7%) dovuti, pagano l'importo restante al lavoratore (in pratica per ogni buono da 10 euro presentato il lavoratore ne riscuoterà 7,50).

Le modifiche apportate, oltre a ridisegnare le caratteristiche di questa tipologia di lavoro, prevedono la sua immediata applicazione. In particolare:

- viene modificato l'elenco delle prestazioni lavorative di carattere accessorio;
- viene abrogata la norma (art. 71 del D.Lgs. 276/2003) che consentiva soltanto a determinate categorie di soggetti lo svolgimento di attività di lavoro accessorio; si trattava di persone «a rischio di esclusione sociale o comunque non ancora entrati nel mercato del lavoro, ovvero in procinto di uscirne» (disoccupati, pensionati, studenti, disabili, extracomunitari);

⁵D.Lgs. 276/2003, artt. 70-73.

⁶Il valore nominale del buono è stato fissato in 10 euro dal D.M. 30.9.2005. Naturalmente il valore del buono non stabilisce il prezzo della prestazione la cui definizione resta attribuita agli accordi tra le parti.

- viene demandato ad un decreto del Ministero del lavoro l'individuazione del concessionario abilitato alla gestione del servizio e la regolamentazione dei criteri e delle modalità per il versamento dei contributi e delle relative coperture assicurative e previdenziali;
- viene previsto che, in attesa del suddetto decreto, i concessionari del servizio sono l'INPS e le Agenzie per il lavoro.

Possono formare oggetto di prestazioni accessorie solo quelle elencate nella legge; si tratta delle attività lavorative di natura occasionale rese:

- nei lavori domestici;
- nell'insegnamento privato supplementare;
- nei lavori di giardinaggio, di pulizia e manutenzione di edifici, strade, parchi e monumenti;
- nell'ambito delle manifestazioni sportive, culturali o caritatevoli o di lavori di emergenza o di solidarietà;
- durante i periodi di vacanza da parte di giovani con meno di 25 anni di età, regolarmente iscritti a un ciclo di studi presso l'università o un istituto scolastico di ogni ordine e grado;
- nelle attività agricole a carattere stagionale;
- nelle imprese familiari che operano nei settori del commercio, del turismo e dei servizi;
- nei lavori di consegna porta a porta e nella vendita ambulante di stampa quotidiana e periodica.

Va precisato che nella precedente elencazione delle prestazioni lavorative inquadrabili nel lavoro accessorio si citavano, in luogo di «lavori domestici», «piccoli lavori domestici a carattere straordinario, compresa la assistenza domiciliare ai bambini e alle persone anziane, ammalate o con handicap». Nonostante la differente formulazione, si può ritenere che il contenuto della prestazione sia il medesimo; in particolare non sembra esserci motivo per reputare più restrittiva la nuova formulazione considerando che nelle declaratorie del contratto collettivo dei lavoratori domestici sono comprese ipotesi che concernono l'assistenza agli anziani, ai bambini, ai portatori di handicap (si veda, ad esempio il profilo del livello B-Super che descrive il collaboratore come: «Assistente a persone autosufficienti. Svolge mansioni di assistenza a persone (anziani o bambini) autosufficienti, ivi comprese, se richieste, le attività connesse alle esigenze del vitto e della pulizia della casa ove vivono gli assistiti»). Occorre inoltre tenere presente che committente di questa tipologia di prestazioni lavorative può essere solo una persona fisica, una famiglia, una "convivenza" (è il caso, ad esempio, della comunità religiosa a condizione che la prestazione non sia riferita ad eventuali attività commerciali come la scuola, la casa di riposo, la casa di cura, eccetera).

La legge stabilisce che questa tipologia di lavoro, anche se svolto a favore di più beneficiari, costituisce «rapporti di natura meramente occasionale e accessoria, intendendosi per tali le attività che non danno com-

plessivamente luogo, con riferimento al medesimo committente, a compensi superiori a 5.000 euro nel corso di un anno solare»⁷.

Si noti che il limite di 5.000 euro riguarda i lavoratori e non i committenti; gli enti potranno pertanto avvalersi della collaborazione di più prestatori di lavoro accessorio, purché non eroghino compensi superiori a 5.000 euro annui a ciascuno di essi⁸.

I compensi percepiti dal lavoratore sono esenti da qualsiasi imposizione fiscale e non incidono sullo stato di disoccupato o inoccupato del lavoratore. La legge non prevede alcun limite per l'applicazione di tali agevolazioni.

Nonostante tra gli obiettivi della modifica normativa vi fosse l'immediata entrata in vigore dello strumento contrattuale, di fatto l'applicazione della nuova disciplina sta avvenendo gradualmente: in un primo momento è stata applicata alle prestazioni di tipo accessorio in agricoltura in occasione delle vendemmie⁹, successivamente la sua operatività è stata estesa anche alle altre attività agricole previste dalla norma¹⁰, da ultimo sono state indicate le modalità per l'utilizzo nell'ambito dei settori del commercio, del turismo e dei servizi¹¹.

Le modalità individuate, che presumibilmente verranno riproposte anche per le altre tipologie di lavoro accessorio non ancora disciplinato nel dettaglio, prevedono la possibilità di utilizzare i "buoni lavoro" (*voucher*) sia nella forma cartacea, sia nella forma telematica. L'INPS descrive come segue le due modalità:

- un processo che prevede l'accredito del corrispettivo della prestazione attraverso procedure telematiche (*voucher telematico*); il sistema, operativo su tutto il territorio nazionale, utilizza una carta magnetica (tipo *bancomat*) per l'accredito della prestazione;
- un processo che prevede l'acquisto e la riscossione di *voucher cartacei*; i *voucher* sono disponibili per l'acquisto su tutto il territorio nazionale, presso le sedi provinciali INPS. La riscossione dei buoni da parte dei lavoratori può avvenire presso qualunque ufficio postale. Sono stati predisposti *carnet* di *voucher* del valore di 10 euro e *carnet* di *voucher multipli* del valore di 50 euro, ciascuno equivalente a 5 *voucher* non separabili.

7. IL CONTRATTO DI LAVORO INTERMITTENTE

Il contratto di lavoro intermittente (conosciuto anche come "*job on call*" o "lavoro a chiamata"), che era stato abrogato quasi completamente

⁷Art. 70, c. 2, D.Lgs. 276/2003.

⁸Le imprese familiari, invece, possono utilizzare prestazioni di lavoro accessorio per un importo complessivo non superiore, nel corso di ciascun anno fiscale, a 10.000 euro (art. 70, c. 2-bis).

⁹Cf. Circ. INPS n. 81 del 31.7.2008.

¹⁰Cf. Circ. INPS n. 94 del 27.10.2008.

¹¹Cf. Circ. INPS n. 104 dell'1.12.2008.

nel 2007¹², viene ora reintrodotta.

I datori di lavoro possono quindi nuovamente ricorrere a questa tipologia di lavoro disciplinata dagli articoli 33 e seguenti del D.Lgs. 276/2003 che rappresenta, probabilmente, la forma di lavoro più precaria tra quelle contemplate dalla normativa.

Mediante questi contratti il lavoratore si mette a disposizione del datore del lavoro, per un periodo di tempo determinato o indeterminato, in modo che quest'ultimo possa utilizzare la prestazione lavorativa, secondo le proprie necessità, per prestazioni di carattere discontinuo, nei limiti individuati dalla legge o dalla contrattazione collettiva.

Il lavoro intermittente può prevedere l'obbligo di disponibilità del lavoratore e il conseguente diritto alla corresponsione della cosiddetta indennità di disponibilità.

Se invece non è previsto l'obbligo di disponibilità, il lavoratore non si impegna contrattualmente ad accettare la chiamata del datore di lavoro; in questo caso non matura il diritto all'impegno di disponibilità, ma solo la retribuzione per il lavoro eventualmente prestato.

I casi in cui questo tipo di contratto può essere utilizzato sono individuati dall'articolo 34 del D.Lgs. 376/2003; si tratta del lavoro:

- di carattere discontinuo o intermittente, secondo le esigenze individuate dai contratti collettivi stipulati da associazioni dei datori e prestatori di lavoro comparativamente più rappresentative sul piano nazionale o territoriale;
- richiesto in periodi predeterminati nell'arco della settimana, del mese o dell'anno che, ai sensi dell'articolo 37, sono costituiti dai fine settimana (dalle ore 13 del venerdì alle ore 6 del successivo lunedì), dalle vacanze natalizie (dal 1° dicembre al 10 gennaio), dalle vacanze pasquali (dalla Domenica delle Palme al martedì successivo alla Pasqua), dalle ferie estive (dal 1° giugno al 30 settembre);
- prestato nelle attività discontinue secondo le esigenze individuate dai contratti collettivi stipulati da associazioni dei datori e prestatori di lavoro comparativamente più rappresentative sul piano nazionale o territoriale o, in via provvisoria nel Decreto ministeriale 23 ottobre 2004;
- reso da soggetti con meno di venticinque anni di età ovvero da lavoratori con più di quarantacinque anni di età, anche pensionati.

Non è possibile ricorrere al lavoro intermittente:

- per la sostituzione di lavoratori che esercitano il diritto di sciopero;
- salva diversa disposizione degli accordi sindacali, presso unità produttive nelle quali si sia proceduto, entro i sei mesi precedenti, a licenziamenti collettivi che abbiano riguardato lavoratori adibiti alle stesse mansioni cui si riferisce il contratto di lavoro intermittente ovvero presso unità produttive nelle quali sia operante una sospensione dei rapporti o una riduzione dell'orario, con diritto al trattamento di integrazione sala-

¹²Cf. L. 247/2007; erano previste deroghe esclusivamente per l'esecuzione di prestazioni discontinue nei settori del turismo e dello spettacolo, previo intervento della contrattazione collettiva.

riale, che interessino lavoratori adibiti alle mansioni cui si riferisce il contratto di lavoro intermittente;

- da parte dei datori di lavoro che non abbiano effettuato la valutazione dei rischi prevista dalle norme sulla sicurezza nei luoghi di lavoro.

8. IL REGIME DI CUMULO TRA REDDITI DI PENSIONE E DI LAVORO

Dal 1° gennaio 2009 cambiano le regole sul cumulo della pensione di anzianità con i redditi di lavoro, essendo ammessa la totale cumulabilità dei due cespiti. Pertanto, i titolari di trattamento pensionistico non subiranno più alcuna riduzione dell'assegno se svolgono un'attività lavorativa, sia dipendente che autonoma.

Il regime di piena cumulabilità, che era già previsto per le pensioni di vecchiaia liquidate con il sistema retributivo e per le pensioni di anzianità acquisite con un'anzianità contributiva pari o superiore a 40 anni oppure con un'anzianità contributiva pari o superiore ai 37 anni e un'età minima di 58 anni, ma limitatamente ai redditi di lavoro autonomo, diviene ora la regola, salvo i casi esplicitamente previsti.

L'obiettivo della nuova disciplina è quello di promuovere la regolarizzazione delle attività lavorative, autonome o subordinate, svolte dai pensionati.

Per effetto delle nuove disposizioni, diventano totalmente cumulabili con i redditi da lavoro autonomo e dipendente tutte le pensioni dirette di anzianità a carico dell'assicurazione generale obbligatoria (AGO) e delle forme sostitutive ed esclusive della medesima.

La piena cumulabilità, sia con la retribuzione da lavoro dipendente che con il reddito da lavoro autonomo è, inoltre, estesa alle pensioni:

- dirette, conseguite nel regime retributivo in via anticipata rispetto ai 65 anni per gli uomini e ai 60 anni per le donne, a carico dell'AGO e delle forme sostitutive ed esclusive della medesima, nonché della Gestione separata INPS, a condizione che il soggetto abbia maturato i requisiti di cui all'articolo 1 commi 6 e 7 della L. 243/2004, (ad es. 58 anni di età e 35 anni di contribuzione entro il 30.6.2009);
- di vecchiaia anticipate, liquidate interamente con il sistema contributivo al raggiungimento di un'anzianità contributiva pari o superiore a 40 anni;
- di vecchiaia, liquidate interamente con il sistema contributivo a soggetti con un'età pari o superiore a 65 anni per gli uomini e 60 anni per le donne.

Sono escluse dall'ambito di applicazione della nuova disciplina le pensioni di invalidità e le pensioni spettanti ai superstiti (indirette o di reversibilità), per le quali continuano a valere, in materia di cumulabilità con i redditi da lavoro, le regole previgenti.

In particolare la trattenuta per i soggetti invalidi è, rispettivamente, del 25% e del 50%, se i redditi da lavoro superano il trattamento minimo erogato dall'INPS di quattro o di cinque volte. La pensione si conserva intera soltanto per chi ha acquisito il diritto dopo 40 anni di contribuzione o per coloro che godono del trattamento minimo.

Per quel che concerne le pensioni di reversibilità la riduzione dell'assegno si ha in presenza di redditi di qualsiasi natura (e non, quindi, solo di lavoro): essa può essere del 25% se questi superano di tre volte il trattamento minimo INPS, del 40% se lo superano di quattro volte, del 50% se lo superano di cinque volte.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Nell'intento di migliorare i rapporti tra contribuente e fisco ed evitare lunghe e costose controversie, il legislatore ha introdotto nell'ordinamento diversi strumenti per porre rimedio alle violazioni tributarie con il beneficio di un risparmio sulle sanzioni.

Queste ultime infatti possono essere pagate in misura ridotta in caso di:

- ravvedimento spontaneo (cd. "ravvedimento operoso");
- regolarizzazione delle comunicazioni relative ai controlli automatici e formali;
- acquiescenza;
- accertamento con adesione;
- conciliazione giudiziale.

Di seguito ci occuperemo soltanto del ravvedimento operoso.

Con l'entrata in vigore del decreto legislativo n. 472 del 1997, recante disposizioni in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, è stato introdotto l'istituto del ravvedimento operoso (cf art. 13) che reca una disciplina uniforme rispetto a tutti i tributi. Il contribuente o il sostituto di imposta che commettono omissioni e irregolarità fiscali possono regolarizzarle spontaneamente, beneficiando così di una consistente riduzione delle sanzioni amministrative previste o, addirittura, in taluni casi, della non applicazione delle sanzioni stesse, con possibili riflessi positivi anche agli effetti penali.

Il ravvedimento costituisce, pertanto, uno strumento efficace per evitare l'instaurarsi del contenzioso fiscale, ma può essere utilizzato solo quando ricorrono le condizioni richieste dalla legge ed entro limiti di tempo determinati.

1. AMBITO APPLICATIVO DEL RAVVEDIMENTO

Per garantire l'efficacia dissuasiva dei controlli dell'Amministrazione finanziaria ed evitare che il contribuente si decida a rimediare alle violazio-

*Esperto nel contenzioso tributario.

ni solo dopo essere stato scoperto, la norma ha disposto che il ravvedimento non è più consentito quando siano già stati iniziati i controlli.

Più precisamente il ravvedimento *non* è ammesso:

- *quando la violazione è stata già constatata dall'Ufficio o ente impositore*: a questo proposito è importante precisare che la constatazione della violazione, cui fa riferimento la norma, è necessariamente quella portata a conoscenza degli interessati attraverso la notifica dell'atto. Il ravvedimento è perciò consentito quando la violazione è stata constatata dall'Ufficio ma non è ancora stata portata a conoscenza del contribuente autore della violazione o dei soggetti solidalmente responsabili;
- *quando sono già iniziati accessi, ispezioni e verifiche*: in questi casi l'esclusione del ravvedimento riguarda unicamente i periodi d'imposta ed i tributi sottoposti a controllo; pertanto sarà esperibile il ravvedimento per le violazioni commesse in periodi d'imposta diversi. Allo stesso modo sarà possibile regolarizzare le violazioni commesse nel periodo d'imposta sottoposto a controllo, ma relative a tributi diversi da quelli oggetto di verifica;
- *quando sono iniziate altre attività amministrative di accertamento*: la norma si riferisce agli inviti a comparire, alle richieste di esibizione di documenti, all'invio di questionari, eccetera, formalmente notificati all'autore o ai soggetti solidalmente obbligati. L'esplicito riferimento alla natura amministrativa dell'attività di accertamento dell'infrazione, fa rilevare che non costituisce impedimento al ravvedimento l'avvio di indagini di natura penale, come ispezioni, perquisizioni, avvisi di garanzia, eccetera.

L'esistenza di cause ostative al ravvedimento vale, per espressa previsione normativa, sia per l'autore della violazione, sia per i soggetti solidamente obbligati al pagamento della sanzione. Una volta constatata la violazione, pertanto, la via del ravvedimento è preclusa a tutti i soggetti obbligati in solido, anche se non a tutti i soggetti interessati. Deve ritenersi, infatti, che la constatazione di una violazione in materia di IVA nei confronti del cedente non pregiudichi la possibilità di ravvedimento del cessionario (altro soggetto coinvolto nell'infrazione, ma non responsabile in solido) prima della formale constatazione o dell'inizio della verifica nei suoi confronti¹.

2. TIPOLOGIE DI RAVVEDIMENTO E VIOLAZIONI SANABILI

Dal testo dell'articolo 13 si possono individuare due diverse tipologie di ravvedimento, a seconda che lo stesso si perfezioni – entro i termini previsti:

- con la sola attività del contribuente di rimozione formale della violazio-

ne e conseguente pagamento della sanzione ridotta, del tributo eventualmente dovuto e dei relativi interessi moratori (art. 13, cc. 1 e 2);

- con il necessario intervento anche dell'ente impositore che, unitamente all'attività del contribuente, permette il perfezionarsi del ravvedimento.

3. RAVVEDIMENTO SENZA INTERVENTO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Nell'ambito del ravvedimento senza l'intervento dell'Amministrazione finanziaria possono essere sanate numerose violazioni; in particolare si tratta:

- delle violazioni relative al pagamento di tributi;
- delle violazioni di natura formale;
- delle violazioni di natura sostanziale;
- della ritardata e omessa presentazione della dichiarazione.

3.1 Violazioni relative al pagamento di tributi

Secondo i primi due commi dell'articolo 13, si può beneficiare del trattamento agevolato solo se viene rimossa formalmente la violazione mediante il versamento del tributo non pagato, della sanzione in misura ridotta e degli interessi moratori (calcolati solo sul tributo) al tasso legale, con maturazione giorno per giorno.

La misura della riduzione della sanzione varia in funzione della natura della violazione e dei tempi in cui interviene il ravvedimento, sempre entro i limiti temporali fissati dalla norma. Le irregolarità nei versamenti sono disciplinate dal primo comma dell'articolo 13, lettere *a*) e *b*); la misura della sanzione è pari:

- «*a*) ad un dodicesimo² del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione [scadenza del pagamento];
- b*) ad un decimo³ del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore.»

In particolare, nei casi disciplinati dalla lettera *a*), tenuto conto che, per il mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione entro il termine stabilito, è prevista una sanzione pari al 30% del tributo non versato, la misura ridotta cui si riferisce la lettera *a*) è pari al 2,25%⁴ per tutti i tributi

²La sanzione è stata ridotta da un ottavo ad un dodicesimo del minimo dall'art. 16, c. 5 del D.L. 29.11.2008, n. 185, in corso di conversione.

³La sanzione è stata ridotta da un quinto ad un decimo del minimo dall'art. 16, c. 5 del D.L. 29.11.2008, n. 185, in corso di conversione.

⁴In luogo del precedente 3,75% (1/8 del 30%); v. nota 2.

¹Circ. 10.07.1998, n. 180.

(1/12 del 30%).

Perchè si perfezioni, pertanto, la fattispecie di ravvedimento in esame, è necessario che, entro il termine (perentorio) di trenta giorni avvenga il pagamento:

- dell'imposta o della differenza d'imposta dovuta;
- degli interessi legali (commisurati sull'imposta) maturati dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito;
- della sanzione pari al 2,25% dell'imposta versata in ritardo.

In mancanza anche di uno solo dei citati pagamenti il ravvedimento non può operare.

Il testo della lettera *b)* prevede la regolarizzazione di «*errori ed omissioni, anche se incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo*». La locuzione è molto vasta e comprende tutte le violazioni ipotizzabili; fanno eccezione quelle ricomprese nella previsione della lettera *c)* del primo comma dell'articolo 13 e quelle non dovute ad errori od omissioni che verranno esaminate in seguito. L'ampia previsione della lettera *b)* comprende anche le violazioni della lettera *a)*, tanto che all'omesso versamento di un'imposta si può rimediare effettuando i dovuti pagamenti entro trenta giorni dalla commessa violazione, beneficiando della riduzione della sanzione ad un dodicesimo, ossia al 2,25%, come già detto, oppure, a propria scelta, entro i più ampi margini previsti dalla lettera *b)*, usufruendo in tal caso della riduzione della sanzione ad un decimo, cioè al 3%⁵ (1/10 del 30%).

In ogni caso il ravvedimento si perfeziona allorquando siano state eseguite tutte le incombenze richieste dalla legge. Pertanto se anche uno solo dei versamenti (tributo, sanzione, interessi) viene fatto oltre il termine di trenta giorni, previsto dalla lettera *a)*, ed entro il termine disposto dalla lettera *b)*, spetterà la riduzione della sanzione ad un decimo (3%) e non ad un dodicesimo (2,25%).

Per la regolarizzazione di queste violazioni non è necessario presentare una dichiarazione integrativa.

Dal 1° gennaio 2008, la misura degli interessi legali è pari al 3%; dal 1° gennaio 2002 al 31 dicembre 2007 era fissata al 2,5%.

Va tenuto presente che il decreto legge n. 203/2005 (art. 2) ha previsto che se vi è pericolo per la riscossione, l'Ufficio può provvedere, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale (sia quella dei redditi, nonché quella dei sostituti d'imposta e quella IVA), a controllare la tempestiva effettuazione dei pagamenti relativi a tributi dovuti sia a saldo che in acconto. Le somme a titolo di sanzione dovute in base a questi controlli effettuati prima della presentazione della dichiarazione si riducono a un terzo (cioè, sono pari al 10% dell'imposta dovuta, considerato che la san-

⁵In luogo del precedente 6% (1/5 del 30%); v. nota 3.

zione ordinaria è pari al 30%) nel caso in cui si provvede al pagamento entro 30 giorni dal ricevimento della relativa comunicazione. Alla luce di queste disposizioni, per la concreta fruibilità del ravvedimento operoso risulta dunque opportuno provvedere al più presto a regolarizzare le violazioni relative al pagamento dei tributi.

3.2 Violazioni di natura formale

Le violazioni che non influenzano la determinazione né il pagamento dell'imposta, ossia quelle senza alcun debito d'imposta, si definiscono *violazioni formali*. Alla luce di quanto previsto dall'articolo 10, comma 3, dello statuto del contribuente (L. 212/2000), occorre rilevare che tali infrazioni possono essere distinte in due tipi:

- violazioni *formali* che non producono effetti sostanziali e cioè non influiscono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, ma possono intralciare i controlli dell'Amministrazione finanziaria;
- violazioni *meramente formali* che, oltre a non avere conseguenze sostanziali, non intralciano nemmeno l'esercizio delle azioni di controllo.

Tra le violazioni indicate solo le prime sono sanzionabili.

Ai fini della non punibilità delle violazioni meramente formali, è l'Ufficio competente che deve valutare in concreto se la violazione ha arrecato o meno pregiudizio all'attività di controllo.

I contribuenti che hanno commesso violazioni *meramente formali* possono effettuare il ravvedimento mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa da redigere su modello conforme a quello approvato per il periodo d'imposta interessato, che può essere scaricato dal sito www.agenziaentrate.gov.it.

Sono ad esempio errori meramente formali l'errata o l'irregolare comunicazione del codice attività⁶ o l'indicazione errata di un codice tributo nell'ambito del modello F23 o del modello F24⁷.

Le violazioni *formali*, invece, si riscontrano spesso con riferimento al contenuto delle dichiarazioni.

L'errata o mancante indicazione dei dati necessari all'individuazione del contribuente (o del suo rappresentante), la dichiarazione su modello non conforme a quello ministeriale o la mancata presentazione di una dichiarazione con imposta a zero rappresentano un ostacolo ai controlli della Pubblica Amministrazione e perciò costituiscono comportamenti soggetti a sanzione.

Il contribuente reo di violazione formale, può regolarizzare la propria situazione attraverso la presentazione di dichiarazione integrativa ed il pagamento di una sanzione in misura ridotta.

⁶Ris. 6.7.2001, n. 112/E.

⁷Circ. 21.1.2002, n. 5/E.

La regolarizzazione deve essere effettuata prima dell'inizio dell'attività di controllo o verifica.

L'Amministrazione si riserva il diritto di valutare le singole fattispecie e, in caso di accertata violazione, rilascia una motivazione scritta⁸.

Le sanzioni per le violazioni formali possono essere comprese fra i 258 e i 2.065 euro, ai sensi del D.Lgs. 471/1997, articolo 8, comma 1; pertanto la riduzione prevista, in caso di ravvedimento operoso, potrà variare a seconda della gravità del caso in esame.

3.3 Violazioni di natura sostanziale incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo

Le violazioni relative alle dichiarazioni presentate entro i termini di legge o con ritardo non superiore a 90 giorni (v. paragrafo successivo) possono essere regolarizzate presentando una dichiarazione integrativa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale si è verificata la violazione.

Entro lo stesso termine deve essere versato il tributo o il maggior tributo dovuto, oltre ai relativi interessi (calcolati al tasso legale annuo con maturazione giorno per giorno) ed alla sanzione ridotta ad 1/10 del minimo previsto.

Possono, pertanto, essere regolarizzate le violazioni rilevabili in sede di liquidazione e di controllo formale della dichiarazione, ai sensi, rispettivamente, degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973, quali:

- errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili e delle imposte;
- indicazione in misura superiore a quella spettante di detrazioni d'imposta, di oneri deducibili o detraibili, di ritenute d'acconto e di crediti d'imposta.

In questi casi la regolarizzazione comporta il pagamento della sanzione ridotta al 3% (pari ad 1/10 del 30%) della maggiore imposta o della differenza del credito utilizzato, oltre al pagamento del tributo dovuto e degli interessi calcolati al tasso legale annuo con maturazione giorno per giorno.

Possono essere, inoltre, regolarizzati errori ed omissioni che configurerebbero la violazione di infedele dichiarazione, come nei seguenti casi:

- omessa o errata indicazione o determinazione di redditi;
- esposizione di indebite detrazioni d'imposta o di indebite deduzioni dall'imponibile.

Il ravvedimento in questi casi comporta, oltre al pagamento del tributo dovuto e dei relativi interessi, anche il pagamento della sanzione ridotta al 10%⁹ (pari ad 1/10 della sanzione minima prevista del 100%) della

⁸C.M. 18.06.2001, n. 59.

⁹In luogo del precedente 20% (1/5 del 100%); v. nota 3.

maggior imposta dovuta o della differenza di credito spettante.

Per regolarizzare contestualmente più violazioni tra quelle sopra indicate si deve presentare un'unica dichiarazione integrativa ed effettuare il pagamento complessivo delle somme dovute.

3.4 Ritardata e omessa presentazione della dichiarazione

La dichiarazione ai fini delle imposte dirette e dell'IVA presentata con ritardo non superiore a 90 giorni è ancora valida, ma per il ritardo è applicabile la sanzione da euro 258 ad euro 1.032.

La dichiarazione presentata con ritardo superiore a 90 giorni si considera comunque omessa, non è sanabile ma costituisce titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili dichiarati ed alle ritenute subite.

Il ravvedimento può essere utilizzato solo per regolarizzare le dichiarazioni non considerate omesse. L'articolo 13, comma 1, lettera c) prevede infatti che la sanzione è ridotta «ad un dodicesimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un dodicesimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni»¹⁰.

Vanno regolarizzate a parte le eventuali violazioni riguardanti il pagamento dei tributi, con il versamento degli stessi, delle relative sanzioni e interessi, secondo le modalità illustrate nei precedenti paragrafi.

4. RAVVEDIMENTO CON INTERVENTO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

La seconda tipologia di ravvedimento è quella disciplinata dal comma 3 dell'articolo 13 e si riferisce ai tributi che, in linea di massima, non possono essere liquidati dal contribuente (quali, ad esempio, registro e successioni).

Tale norma prevede che, quando la liquidazione deve essere effettuata necessariamente dall'Ufficio (e quindi il contribuente non può adempiere alle prescrizioni del comma 2, ossia pagare "contestualmente" il tributo dovuto, i relativi interessi e la sanzione ridotta, non potendo autonomamente quantificarne l'ammontare), il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

In tale ipotesi, pertanto, il ravvedimento deve inevitabilmente essere

¹⁰La sanzione è stata ridotta da un ottavo ad un dodicesimo del minimo e da un quinto ad un decimo del minimo dall'art. 16, c. 5 del D.L. 29.11.2008, n. 185, in corso di conversione.

articolato in due fasi:

- entro i termini indicati nel comma 1 dell'articolo 13 e sempre che non sussistano cause ostative, l'interessato deve procedere alla rimozione formale dell'inadempimento, provvedendo, per esempio, a produrre l'atto o la denuncia per la registrazione o a presentare la dichiarazione di successione;
- successivamente, l'ufficio provvederà a notificare alla parte apposito avviso contenente la liquidazione dell'imposta dovuta, degli interessi legali maturati fino al giorno in cui è stato rimosso l'inadempimento, e della sanzione nella misura ridotta.

È il caso di precisare che un eventuale mancato pagamento nel termine di sessanta giorni rende inefficace la regolarizzazione e consente all'Ufficio di applicare la sanzione nella misura intera.

Invece della particolare procedura ora illustrata, deve essere seguita quella ordinaria (con pagamento contestuale delle somme dovute) quando, pur nell'ambito di tali tributi, si tratta di regolarizzare infrazioni di natura formale (e non vi sia quindi alcuna imposta da liquidare) ovvero infrazioni relative ad un'imposta già liquidata (es. tardività di pagamento).

4.1 Regolarizzazione della dichiarazione di successione

La presentazione della dichiarazione di successione deve avvenire entro 12 mesi dalla data di apertura della successione cioè dalla data della morte del *de cuius*.

Se la dichiarazione di successione viene presentata entro i *novanta giorni successivi* al termine previsto, per regolarizzare tale ritardo è necessario pagare la sanzione ridotta, pari ad 1/12 della sanzione minima (fissata in 258 euro); se invece la regolarizzazione avviene entro un anno dalla data di scadenza della presentazione della dichiarazione la sanzione è ridotta ad 1/10 del minimo.

Così pure se il relativo versamento delle imposte ipotecaria e catastale non avviene entro il termine previsto (di 12 mesi) per regolarizzare tale omissione è necessario versare, oltre alle imposte autoliquidate, gli interessi di mora calcolati giornalmente al tasso legale annuo e le sanzioni ridotte nella seguente misura:

- se il ritardo non è superiore a 30 giorni, 1/12 della sanzione e cioè il 2,25% del totale delle imposte non versate;
- se il ritardo supera i 30 giorni, ma la regolarizzazione avviene entro un anno, 1/10 della sanzione pari al 3% del totale delle imposte non versate.

4.2 Regolarizzazioni nella registrazione degli atti

Le irregolarità sono distinte tra quelle che riguardano i termini per la registrazione e quelli che riguardano l'ammontare delle imposte versate.

➤ *Registrazione tardiva*

Gli atti soggetti a registrazione si distinguono in:

- *atti da registrare in termine fisso*, cioè obbligatoriamente entro il termine di 20 giorni (30 per le locazioni);
- *atti da registrare in caso d'uso*, che devono essere registrati solo quando vengono depositati presso le cancellerie giudiziarie per l'esplicazione di attività amministrative o presso le Amministrazioni dello Stato, o degli enti territoriali e i rispettivi organi di controllo. Devono essere registrati in caso d'uso anche i contratti (se stipulati per scrittura privata) assoggettati ad IVA.

Le omissioni dell'obbligo di registrazione degli atti possono essere regolarizzate entro novanta giorni dal termine di scadenza previsto, con il versamento della sanzione ridotta ad 1/12 del minimo, ossia ad 1/12 del 120% dell'imposta dovuta.

Se il ravvedimento viene effettuato entro un anno dalla violazione, la sanzione da versare è ridotta ad 1/10 del 120% dell'imposta dovuta.

Se la liquidazione del tributo deve essere effettuata dall'Ufficio, il ravvedimento si articola in due fasi:

- entro il termine massimo di un anno, l'interessato deve presentare l'atto o la denuncia per la registrazione;
- i pagamenti devono essere eseguiti entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso contenente la liquidazione dell'imposta dovuta, degli interessi legali, maturati dalla data della violazione fino a quella del ravvedimento, nonché della sanzione nella misura ridotta del 8%¹¹ dell'imposta, (pari ad 1/12 della sanzione prevista del 120% dell'imposta) o del 12%¹² dell'imposta (pari ad 1/10 della sanzione prevista del 120% dell'imposta), se l'atto o la denuncia sono presentati oltre novanta giorni, ma entro un anno dal termine previsto. Un eventuale mancato pagamento nel termine di sessanta giorni rende inefficace la regolarizzazione e obbliga l'Ufficio ad applicare la sanzione nella misura intera.

➤ *Insufficiente dichiarazione di valore*

È possibile presentare una dichiarazione integrativa di valore precedentemente dichiarato in misura inferiore al dovuto, sempre che non sussistano le citate cause ostative.

Poiché non è prevista l'autoliquidazione dell'imposta da parte dell'interessato, la procedura di regolarizzazione si articola in due fasi:

- entro un anno va presentata una dichiarazione integrativa di valore in forma libera allo stesso Ufficio presso cui è stato registrato l'atto contenente la dichiarazione da integrare;
- entro il termine di cui all'articolo 76, comma 1-bis del D.P.R. n. 131/1986 (due anni dal pagamento dell'imposta proporzionale),

¹¹In luogo del 15% (1/8 del 120%); v. nota 2.

¹²In luogo del 24% (1/5 del 120%); v. nota 3.

l'Ufficio notifica apposito atto contenente la liquidazione della maggiore imposta dovuta, degli interessi maturati fino al giorno in cui è stata effettuata l'integrazione di valore nonché della sanzione nella misura di 1/10 del minimo, pari al 10%¹³.

Il mancato pagamento nel termine indicato nell'avviso di liquidazione rende inefficace la regolarizzazione e obbliga l'Ufficio alla rettifica del valore dichiarato, con applicazione della sanzione nella misura intera.

5. I VERSAMENTI DA RAVVEDIMENTO

I versamenti da effettuare in caso di ravvedimento vanno eseguiti (indicando i codici tributo consultabili sul sito www.agenziaentrate.gov.it), presso banche, uffici postali o concessionari ed utilizzando:

- per le imposte sui redditi, le relative imposte sostitutive, l'IVA, l'IRAP, e l'imposta sugli intrattenimenti, il modello F24, nel quale non devono essere indicati né il codice ufficio né il codice atto;
- per l'imposta di registro e gli altri tributi indiretti, il modello F23, nel quale si deve indicare la causale "SZ" e, nello spazio riservato agli estremi dell'atto, l'anno cui si riferisce la violazione.

In entrambi i casi:

- se il periodo d'imposta da indicare non coincide con l'anno solare, deve essere riportato il primo dei due anni interessati, nella forma AAAA (es. 2008);
- se sono dovuti interessi, questi, calcolati giorno per giorno, al tasso legale, devono essere indicati nel modello F24 utilizzando gli appositi codici tributo; gli interessi sulle ritenute dei sostituti d'imposta vanno versati cumulativamente con il tributo;
- anche le sanzioni vanno versate con apposito codice tributo reperibile sul sito dell'Agenzia delle entrate.

Le somme dovute per effetto del ravvedimento, comprese le sanzioni, possono essere compensate con i crediti d'imposta del contribuente, ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

6. I MODELLI F23 E F24

6.1 Errore di compilazione dei modelli di versamento F24 e F23

Una prima tipologia di errata compilazione del modello F24 (Sezioni *Erario e Regioni-Enti locali*) è costituita dalle violazioni *formali*: si tratta di errori che non incidono sul pagamento del debito tributario complessivo (ad es. errata indicazione del periodo di riferimento, errata indicazione del codice tributo o del codice fiscale) e per i quali non è prevista alcuna sanzione.

¹³In luogo del 20% (1/5 del 100%); v. nota 3.

I contribuenti possono presentare un'istanza di rettifica ad uno qualsiasi degli uffici locali; il modello deve contenere gli elementi necessari per consentire la correzione dell'errore. Il *fac-simile* dell'istanza, che si riporta alla fine di questo articolo, è comunque scaricabile dal sito www.agenziaentrate.gov.it.

Anche nella compilazione del modello F23 si verificano violazioni formali che non comportano alcun debito d'imposta. Gli errori più frequenti riguardano l'errata indicazione del *codice tributo* o del *codice ufficio*.

Ai fini del ravvedimento in caso di errore di *codice tributo*, il contribuente deve inviare la comunicazione all'Ufficio locale il cui codice è stato indicato nel modello stesso.

Per quanto riguarda, invece, il ravvedimento per l'errata indicazione del *codice ufficio*, il contribuente deve inviare una *comunicazione* sia all'Ufficio periferico il cui codice è stato indicato erroneamente sul modello di versamento, sia a quello cui il versamento deve essere correttamente abbinato.

Gli Uffici sono tenuti ad accogliere le richieste di regolarizzazione senza la necessità di ulteriori adempimenti da parte dei contribuenti.

Anche il *fac-simile* della comunicazione, che si riporta alla fine di questo articolo, è comunque scaricabile dal sito www.agenziaentrate.gov.it.

Le violazioni di carattere *sostanziale* sono quelle che comportano l'omesso o insufficiente versamento delle imposte; in tal caso il contribuente deve compilare un nuovo modello F24 riportando, come anno di riferimento, l'anno d'imposta cui si riferisce l'imposta, sia per il tributo ed i relativi interessi, sia per le sanzioni.

Nel caso di regolarizzazione di più omissioni, è necessario compilare un rigo del modello F24 per ogni omissione che si regolarizza, con l'indicazione separata della relativa sanzione.

6.2 Omessa presentazione del modello F24 a zero

Le compensazioni tra imposte a credito e imposte a debito devono sempre essere effettuate presentando il modello F24, anche quando il saldo è pari a zero. Il modello F24 infatti consente a tutti gli enti (comune, regione, INPS, Agenzia delle entrate) di conoscere tutti i versamenti effettuati a loro favore, compresi quelli operati tramite compensazione; in tal modo vengono attribuite le somme spettanti a ciascun ente.

Per l'omessa presentazione dell'F24 con *saldo pari a zero*, contenente i dati relativi alla compensazione eseguita, è prevista la sanzione di 154 euro, ridotta a 51 se il ritardo non è superiore a cinque giorni lavorativi. Il ravvedimento si perfeziona con la presentazione del modello F24 e il pagamento (codice tributo 8911) della sanzione ridotta a:

- 5 euro¹⁴ (1/10 di 51 euro) se il modello F24 viene presentato con ritar-

¹⁴In luogo di 10 euro (1/5 di 51 euro); v. nota 3.

- do non superiore a cinque giorni lavorativi;
- 15 euro¹⁵ (1/10 di 154 euro) se il modello F24 viene presentato entro un anno dal termine per la presentazione del modello stesso.

Il periodo di riferimento da indicare è l'anno in cui è stata commessa la violazione e non il periodo d'imposta in cui si effettua il versamento.

Nel caso di presentazione del modello F24 con compensazione a *saldo zero errata*, il contribuente può presentare un nuovo modello F24 con compensazione corretta, chiedendo all'Ufficio locale l'annullamento del primo modello F24 errato.

**Fac-simile di comunicazione
per la correzione di errori commessi nella compilazione
del Modello F23**

in carta libera

ALL'UFFICIO LOCALE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE DI

OGGETTO:

Comunicazione ravvedimento per errato codice tributo e/o codice ufficio indicato su modello F23

Il /La sottoscritt

Residente in

Via/Piazza

Codice Fiscale

comunica che

in data ha effettuato un versamento con il modello F23, per un importo pari a euro, riportando erroneamente il codice tributo:, l'anno di riferimento e il codice ufficio, in luogo del codice tributo, dell'anno di riferimento e del codice ufficio, in quanto trattasi di versamento relativo a

Si prega di procedere alla corretta imputazione delle somme versate con il modello F23, di cui si allega copia, secondo le indicazioni sopra comunicate.

Luogo e data

Firma

¹⁵In luogo di 30 euro (1/5 di 154 euro); v. nota 3.

Ravvedimento per correzioni dati modello F24

in carta libera

ALL'UFFICIO LOCALE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE DI

OGGETTO:

Istanza per la correzione di dati erroneamente indicati sul modello F24
Il /La sottoscritt
Residente in
Via/Piazza
Codice Fiscale

comunica che

in data ha effettuato un versamento con il modello F24,
per un importo pari a euro, riportando erroneamente
il codice tributo:, e/o l'anno di riferimento
in luogo del codice tributo, e dell'anno di riferimen-
to..... in quanto trattasi di versamento relativo a
.

Ovvero ha versato erroneamente
invece di

Chiede, pertanto di procedere alla correzione del modello per imputa-
re le somme versate con il modello F24 di cui si allega la copia, secon-
do le indicazioni sopra comunicate.

Luogo e data

Firma

Tipo documento n.

rilasciato il da

*Luigi Corbella**

VINCOLI DI DESTINAZIONE E NEGOZI FIDUCIARI: ULTERIORI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE IN MERITO ALL'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

L'Amministrazione finanziaria è più volte intervenuta sul tema dei *vincoli di destinazione* e dei *negozi fiduciari*. Questo rinnovato interesse per l'argomento è, a nostro parere, sostanzialmente imputabile a tre ragio-
ni. Da un lato, come i più attenti tra i nostri lettori forse ricordano, al *trust* è stata data legittimazione anche lessicale dalla finanziaria per il 2007 (cf art. 1, c. 74, lett. a, L. 27.12.2006, n. 296) che ha elencato nel TUIR (cf art. 73, D.P.R. 917/1986), tra i soggetti passivi IRES, questo particolare istituto, un po' a metà tra un contratto e un soggetto di diritto. Dall'altro, certa-
mente, nuovo vigore alla *verve* interpretativa dell'Amministrazione in mate-
ria è derivata anche dalla reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni o, come altri preferiscono dire, dall'introduzione¹ della *nuova imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e (appunto) sulla costituzione di vincoli di destinazione*. L'ultimo, certamente non nell'ordine di importanza, elemento che ha posto vincoli di destinazione e negozi fiduciari in una posizione di privilegiata attenzione da parte dell'Amministrazione finanziaria è, senza dubbio, l'interesse che questi istituti stanno riscontrando nella realtà, anche per la realizzazione di finalit  di utilit  collettiva. Ben lo sanno le organizzazioni del terzo settore impegnate in iniziative che hanno confini di azione o di interesse pi  ampi di quelli del nostro paese perch  da tempo abituate a confrontarsi con prospettive internazionali e globali. Ma l'argomento interessa certamente anche chi, tra gli operatori *non profit*, ha prospettive di azione esclusivamente interne. Tipica, seppure non frequente, anche tra enti,   la costituzione di vincoli di destinazione, d'uso per esempio, su immobili destinati alla realizzazione di particolari finalit  di interesse collettivo.

La casistica, come abbiamo detto, non   peraltro frequente perch 

*Dottore commercialista.

¹Cf art. 2, c. 47, D.L. 3.10.2006, n. 262, conv. L. 24.11.2006, n. 286, e successive integrazioni e modificazio-
ni.

nel nostro ordinamento la scissione giuridica tra la proprietà di un immobile ed il suo possesso, o il suo utilizzo per usare un termine *atecnico*, può ben essere realizzata attraverso strumenti più semplici: dal comodato, all'affitto e fino alla cessione del diritto di superficie.

Più frequentemente, sempre secondo la nostra cultura giuridica e la nostra prassi, vincoli e diritti tendono a coincidere con la proprietà giuridica degli immobili.

Qualche elemento di novità si inizia ad intravedere; sia in relazione alle riorganizzazioni che stanno caratterizzando i settori nei quali gli enti morali sono tipicamente impegnati (scuola, sanità e assistenza), sia perché nell'ambito della stessa riorganizzazione si manifestano talvolta ragioni che giustificano, o rendono necessario, realizzare una scissione tra il gestore delle attività ed il soggetto proprietario. L'onerosità della tassazione diretta ed indiretta sui trasferimenti immobiliari, specialmente quelli a titolo oneroso, fa il resto.

Ecco così che anche per i nostri enti si pongono talvolta opzioni di riorganizzazione che hanno al centro proprio la sorte di immobili vincolati, anche in senso non strettamente giuridico, a determinate attività. Riorganizzazione che suggerisce, o impone, la scissione tra l'attività e la proprietà immobiliare.

Ma, l'abbiamo già detto, nella stragrande maggioranza dei casi – almeno fino ad ora – si sovviene a queste necessità attraverso strumenti contrattuali diversi dalla costituzione di vincoli di destinazione o di diritti reali. Mancando tra l'altro sul punto una cultura specifica anche da parte dell'Amministrazione ci chiediamo, poi, come risolverebbe il caso di una società di capitali, per fare un esempio, che costituisse un vincolo di destinazione su un immobile a destinazione scolastica a favore di una fondazione. Basterebbe la costituzione del vincolo, ci chiediamo, a non far sorgere in capo alla società che lo costituisce il problema dell'accertamento di affitti figurativi oppure di redditi minimi secondo la disciplina delle società di comodo, per esempio? Ma si tratta di questioni che sono più ampie di quelle sviluppate nell'intervento di prassi che ci apprestiamo a commentare.

Questa lunga premessa serve comunque, almeno così noi speriamo, ad introdurre la Circolare n. 28 del 27 marzo 2008 con la quale l'Amministrazione finanziaria affronta in modo specifico il rapporto tra la nuova imposta sulle successioni e donazioni e, rispettivamente, i vincoli di destinazione ed i negozi fiduciari. Gli ampi riferimenti dottrinali e giurisprudenziali ci impongono di seguirne in modo molto preciso lo sviluppo. L'illustrazione che segue, dunque, è quasi una rilettura della Circolare, della quale sono anche citati testualmente ampi passaggi.

1. LA CIRCOLARE N. 28 DEL 27 MARZO 2008

Come abbiamo già detto, con la Circolare in commento l'Amministrazione affronta in modo articolato, oltre che specifico, il rapporto tra la rediviva imposta sulle successioni e sulle donazioni e due particolari ipotesi imponibili: la costituzione di vincoli di destinazione e la stipula di negozi di natura fiduciaria. Sull'applicazione dell'imposta erano già state fornite istruzioni con la Circolare n. 3 del 22 gennaio 2008 ed il precedente è sfruttato dall'Amministrazione anche in questa occasione per rimarcare alcune questioni generali.

Com'è noto, infatti, l'ambito applicativo della reintrodotta imposta sulle successioni e donazioni risulta ampliato rispetto alla precedente disciplina che si applicava solo 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»*.

La nuova e rediviva imposta invece estende anzitutto la sua portata agli atti a qualunque titolo gratuiti realizzati, cioè a tutti quelli senza corrispettivo, a prescindere che siano caratterizzati o meno da spirito di liberalità, cioè dalla volontà del donante di arricchire il donatario. Come vedremo meglio tra breve su questo punto la distinzione che opera l'Amministrazione è per certi versi forzata. Ben più significativa è, invece, l'espressa estensione dell'imposta agli atti di costituzione di vincoli di destinazione. Due nuove fattispecie sono, in sintesi, rilevanti per l'applicazione dell'imposta: gli atti gratuiti non donativi ed i vincoli di destinazione.

2. VINCOLI DI DESTINAZIONE

Anzitutto, come affermato anche dalla già richiamata Circolare n. 3 del 2008, per "vincoli di destinazione" si devono intendere tutti *«i negozi giuridici mediante i quali determinati beni sono destinati alla realizzazione di un interesse meritevole di tutela da parte dell'ordinamento, con effetti segregativi e limitativi della disponibilità dei beni medesimi»*.

In alcuni casi peraltro, ben osserva l'Amministrazione, unitamente all'effetto segregativo il vincolo implica anche il trasferimento del bene ad un soggetto diverso dal disponente proprietario. Questa distinzione non è priva di rilievo ai fini fiscali, prosegue la Circolare, in quanto le diverse modalità – traslative e non – con cui l'effetto segregativo viene conseguito rilevano certamente ai fini dell'applicazione delle imposte indirette.

3. COSTITUZIONE DI UN VINCOLO DI DESTINAZIONE

La Circolare n. 3 aveva già precisato che alla luce della nuova disciplina la costituzione di un vincolo di destinazione avente effetto traslativo,

sia esso disposto mediante testamento ovvero per atto tra vivi, è soggetta certamente all'imposta sulle successioni e donazioni. In questa nuova Circolare l'Amministrazione se la cava dunque citando se stessa «*la fattispecie negoziale in esame si sostanzia perlopiù in un atto dispositivo a titolo gratuito che, privo dello spirito di liberalità che caratterizza le donazioni, non è preordinato all'arricchimento del destinatario dei beni, ma essenzialmente alla costituzione di un vincolo di destinazione sui beni oggetto di trasferimento. Di regola l'attribuzione dei beni avviene contestualmente alla costituzione del vincolo. In tal caso è l'attribuzione a dar luogo all'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni*».

Aldilà delle complessità del lessico testé citato a noi restano sull'argomento più d'una perplessità. Anzitutto, su come debba essere determinato il valore da portare a tassazione qualora il soggetto cui è attribuito il bene e quello a cui favore è disposto il vincolo siano diversi; presumibilmente, immaginiamo, su parametri analoghi a quelli per la determinazione del valore dell'usufrutto. C'è poi la questione dei vincoli di destinazione che, pur concomitanti alla traslazione del bene, si sostanziano solo in una *peculiarità* d'uso e neppure individuano immediatamente il beneficiario o il fruitore, potendo tra l'altro ben essere questi ultimi anche tra loro soggetti diversi. Insomma, sul fronte dei vincoli di destinazione, la Circolare n. 28 non dice nulla di nuovo rispetto alla Circolare n. 3, salvo ribadire la generica applicabilità dell'imposta a tutti gli atti che, contestualmente al trasferimento della proprietà di un bene, ne vincolano in qualche modo la destinazione. Forse, tutto sommato, non c'era neppure da dire un granché considerato che, di fatto, è il trasferimento gratuito contestuale alla costituzione del vincolo a costituire la principale, e prevalente, fattispecie imponibile.

4. NEGOZI FIDUCIARI

Decisamente più interessante è il paragrafo della Circolare che sviluppa il tema dei negozi fiduciari. La Circolare 3 del 2008 ha infatti espressamente ricondotto i negozi fiduciari nel campo di applicazione della nuova imposta sulle successioni e donazioni.

Con l'espressione "negozio fiduciario" può peraltro essere fatto riferimento a fattispecie tra loro diverse, per le quali vige un differente trattamento fiscale.

Ricorda l'Amministrazione che il negozio fiduciario, in genere, è un contratto atipico mediante il quale un soggetto (il fiduciante, cioè colui che dà la sua fiducia) trasferisce ad un altro (il fiduciario, quello che tale fiducia riceve) un diritto, oppure la legittimazione ad esercitarlo, sulla base di un accordo (il cosiddetto *pactum fiduciae*); l'accordo è lo strumento, cioè il contratto, che serve a vincolare il fiduciario allo scopo tutelato dal fiduciante ed a definire tra il medesimo fiduciante e fiduciario modalità, tempi e

condizioni di esercizio del patto di "fiducia".

Nella prassi giuridica si sono peraltro sviluppati due diversi modelli di "fiducia": quella che la dottrina ha definito "romanistica", in ossequio alla tradizione del diritto romano, e quella che la letteratura giuridica ha codificato come "germanistica", in ragione del territorio ove quest'ultima si è storicamente sviluppata.

Nella fiducia "germanistica" si verifica in modo esplicito, e teoricamente trasparente, una semplice scissione tra la titolarità formale del diritto (che resta in capo al fiduciante) e legittimazione al relativo esercizio (che fa capo al fiduciario).

Nella fiducia romanistica, invece, si verifica un vero e proprio trasferimento del diritto dal fiduciante al fiduciario, con il correlato effetto traslativo voluto dalle parti, trasferimento limitato nei soli rapporti interni dal contenuto del *pactum fiduciae*.

Per dirla in altre parole, attraverso la fiducia "germanistica" il titolare di un diritto ed un altro soggetto addivengono ad un contratto affinché quest'ultimo possa legittimamente esercitarlo nell'interesse del primo anche nei rapporti con i terzi, pur non essendone – qualche volta neppure sotto il profilo dell'apparenza – l'effettivo titolare.

Il modello della fiducia "romanistica" è, invece, ben più incisivo ai fini dei rapporti con i terzi perché la titolarità formale del diritto viene trasferita al fiduciante con tutte le conseguenze del caso; ed è intuitivo che in relazione a particolari beni, gli immobili per esempio per i quali è l'iscrizione presso la Conservatoria dei registri immobiliari a provare la proprietà, il fiduciario romanistico sotto il profilo dell'apparenza e della forma si trova in una posizione ben diversa dal suo "collega" germanistico.

Ciò premesso sotto il profilo generale, la distinzione tra fiducia romanistica e fiducia germanistica non è priva di rilievo dal punto di vista fiscale, soprattutto ai fini dell'applicazione della nuova imposta sulle successioni e donazioni.

5. LA FIDUCIA GERMANISTICA: INTESTAZIONE FIDUCIARIA DI AZIONI E QUOTE

Il modello della fiducia germanistica trova applicazione, secondo le ricostruzioni della dottrina maggioritaria, nei casi di intestazione fiduciaria di titoli azionari e quote di partecipazione societaria. Tenuto conto della natura dei beni in questione (azioni e valori mobiliari in genere) e delle rispettive regole di circolazione, infatti, ha trovato ingresso nel nostro ordinamento il principio della separazione, realizzata attraverso il *negozio fiduciario*, della titolarità del diritto di proprietà rispetto alla legittimazione al relativo esercizio.

Al modello cosiddetto germanistico, in particolare, si è ispirato il legislatore fin dal momento in cui ha dettato la disciplina delle "società fidu-

ciarie” che l’articolo 1 della legge 23 novembre 1939, n. 1966, definisce come le società «*che, comunque denominate, si propongono sotto forma di impresa di assumere l’amministrazione dei beni per conto dei terzi, l’organizzazione e la revisione contabile di aziende e la rappresentanza dei portatori di azioni e di obbligazioni*».

Anche attraverso norme di legge successive il legislatore ha confermato che nei casi di intestazione fiduciaria di azioni e titoli in genere, la proprietà del bene (in capo al fiduciante) è separata dalla legittimazione all’esercizio (in capo alla fiduciaria), imponendo alle società fiduciarie una serie di obblighi concernenti principalmente la comunicazione delle generalità degli effettivi proprietari dei titoli fiduciarmente intestati. A mero titolo di esempio si ricordano l’articolo 1, ultimo comma, del regio decreto 29 marzo 1942, n. 239 secondo il quale «*le società fiduciarie che abbiano intestato a proprio nome titoli azionari appartenenti a terzi sono tenute a dichiarare le generalità degli effettivi proprietari dei titoli stessi*” o, ancora, l’articolo 9, comma 1, della legge 29 dicembre 1962, n. 1745, ai sensi del quale «*le società fiduciarie devono comunicare [...] i nomi degli effettivi proprietari delle azioni ad esse intestate ed appartenenti a terzi*». Anche la giurisprudenza maggioritaria si è orientata in tal senso, ora richiamando il modello della fiducia germanistica nel caso delle intestazioni fiduciarie dei titoli, ora basandosi su quelle esplicite disposizioni di legge che riconoscono quale effettivo proprietario il fiduciante; ciò, in particolare, ha portato anche la Cassazione ad affermare che «*la proprietà della società fiduciaria, pur non potendosi dire fittizia, viene ad assumere, pur tuttavia, connotazione meramente ‘formale’ mentre il fiduciante, nonostante la formale intestazione del bene alla fiduciaria ne conserva la proprietà ‘sostanziale’ ed è quindi in grado di disporre direttamente, senza necessità di alcun formale ritrasferimento dei titoli da parte delle società*» (Cass. 14.10.1997, n. 10031) o ancora che «*nella società fiduciaria, i fiducianti vanno identificati come gli effettivi proprietari dei beni da loro affidati alle società ed a queste strumentalmente intestati*» (così anche Cass., SSUU, 21.5.1999, n. 4943).

6. LA FIDUCIA ROMANISTICA: I NEGOZI FIDUCIARI AVENTI AD OGGETTO BENI IMMOBILI

Ben diverso è il caso del negozio fiduciario avente ad oggetto immobili, in quanto, stante la natura peculiare di questa tipologia di beni e le sue regole di circolazione, non è configurabile la medesima scissione della proprietà “formale” rispetto alla proprietà “sostanziale”, come ricostruita nel paragrafo precedente a proposito dell’intestazione fiduciaria di azioni e titoli.

Al riguardo, infatti, occorre tenere conto delle regole che concernono i requisiti di forma del contratto prescritti dal codice civile e gli adempimenti pubblicitari connessi alla circolazione dei beni immobili. Gli articoli 1350, 2643 e 2657 del codice civile configurano, nel loro insieme, un siste-

ma nell’ambito del quale i contratti che trasferiscono la proprietà di beni immobili devono rivestire a pena di nullità la forma dell’atto pubblico o della scrittura privata e devono essere resi pubblici col mezzo della trascrizione. In assenza della trascrizione, in particolare, il contratto che trasferisce la proprietà di beni immobili non ha effetto nei riguardi di terzi.

Per i beni immobili, pertanto, non vale lo stesso principio previsto in generale per gli altri beni dall’articolo 1153 del codice civile il quale introduce il c.d. principio del “possesso vale titolo”, in base al quale il possesso dei beni consente, ove ricorrano i presupposti di legge (buona fede e idoneità del titolo al trasferimento della proprietà), la legittimazione all’esercizio dei diritti spettanti al proprietario. Nel caso dei negozi fiduciarci aventi ad oggetto beni immobili, stante l’impossibilità nel nostro ordinamento di ricorrere alla cosiddetta fiducia germanistica, il modello di riferimento non può essere che quello della fiducia romanistica, nella quale si verifica un vero e proprio trasferimento del bene dal fiduciante al fiduciario, seppur limitato, tra le parti dal *pactum fiduciae*. Pertanto, ferma restando la volontarietà del trasferimento che distingue il negozio simulato da quello fiduciario, quest’ultimo si caratterizza per la combinazione di due distinti effetti, l’effetto reale, valevole nei confronti dei terzi (che consiste in un vero e proprio trasferimento del diritto su di un bene dal fiduciante al fiduciario) e l’effetto obbligatorio, interno al rapporto tra fiduciante e fiduciario (quello regolato dal c.d. *pactum fiduciae*). Ciò posto, sotto il profilo fiscale assume particolare rilievo il prodursi di un effetto reale, consistente, come premesso, nell’effettivo trasferimento del bene immobile, il quale, a sua volta, implica che siano stati rispettati i requisiti di forma previsti dal codice civile per i contratti aventi ad oggetto immobili e che siano stati assolti gli oneri pubblicitari.

Ai fini dell’imposizione indiretta, pertanto, il negozio fiduciario avente ad oggetto immobili può rilevare sotto un duplice aspetto:

- in funzione della gratuità del trasferimento;
- in alternativa, in funzione della eventuale idoneità del negozio stesso a costituire un vincolo di destinazione.

A prescindere, infatti, dalla possibilità di individuare nel negozio fiduciario, così strutturato, un atto idoneo a costituire un vincolo di destinazione (questione tuttora allo studio della dottrina), in ogni caso si realizza un vero e proprio trasferimento a titolo gratuito del bene dalla sfera giuridica del fiduciante a quella del fiduciario, con ciò restando indubbio l’inquadramento dell’atto nell’ambito applicativo della nuova imposta sulle successioni e donazioni.

Infine, si ricorda che la successiva attribuzione del bene immobile dalla società fiduciaria, o dal *trust*, al fiduciante ovvero ad un terzo indicato da quest’ultimo sulla base del contenuto del *pactum fiduciae*, così come è stato precisato nella Circolare n. 3 del 2008 (par. 5.2) è soggetta «*ad autonoma (e ulteriore) imposizione, a seconda degli effetti giuridici prodotti, indipendentemente da ogni precedente imposizione*».

7. ATTI A TITOLO GRATUITO

Come si è anticipato, rispetto alla precedente formulazione della normativa riguardante l'imposta sulle successioni e donazioni, la disciplina dettata dall'articolo 2, comma 47, del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito dalla legge 24 novembre 2006, n. 286 prevede che ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni rilevano anche i trasferimenti a titolo gratuito di beni.

Pertanto, premesso che le donazioni e le liberalità costituiscono una *species* del *genus* "atti a titolo gratuito" e, in quanto tali, assoggettate all'imposta, tra gli atti a titolo gratuito sono ricompresi tutti i trasferimenti di beni e diritti privi dell'*animus donandi*, ossia della volontà del donante di arricchire il donatario con contestuale suo impoverimento.

Rientrano, ad esempio, nella categoria degli atti a titolo gratuito gli atti costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, qualora la causa di tali atti non sia costituita da una controprestazione economicamente rilevante (in proposito si veda anche la Ris. 16.2.2007, n. 25). In quest'ultimo caso, stante la diversa rilevanza dei diritti reali immobiliari (uso, usufrutto ed abitazione) e la diversa possibile valenza e durata che essi possono assumere per le persone fisiche e per quelle giuridiche, l'auspicio è che siano individuate presto modalità chiare ed eque di tassazione. L'ultima considerazione che ci preme fare riguarda le agevolazioni² vigenti per gli atti a beneficio di enti morali ed onlus che, a nostro parere, si applicano senz'altro anche per la costituzione gratuita dei diritti reali immobiliari in questione.

²Il riferimento è all'art. 3 del D.Lgs. n. 346/1990 «*Trasferimenti non soggetti all'imposta*» che esclude dall'applicazione dell'imposta i trasferimenti a titolo gratuito a favore, tra gli altri, degli enti ecclesiastici stante la loro equiparazione (cf L. 121/1985, art. 7, c. 3) agli enti che hanno fini assistenziali e di istruzione.

Patrizia Clementi

LA (PARZIALE) ELIMINAZIONE DELLA DICHIARAZIONE ICI

Tra le disposizioni in materia di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti previsti dal decreto legge 223 del 2006¹, è stata prevista la soppressione dell'obbligo di presentare la dichiarazione o la comunicazione ai fini ICI². La decorrenza della soppressione dell'obbligo dichiarativo era stata collegata alla data in cui l'Agenzia del territorio avesse accertato, con proprio Provvedimento, l'effettiva operatività del sistema di condivisione da parte dei comuni delle banche dati catastali.

In realtà, però, le dichiarazioni non sono state del tutto eliminate neanche dopo l'emanazione del Provvedimento previsto che, emanato il 18 dicembre 2007, è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 22 dicembre 2007, n. 297. La norma di abrogazione, infatti, ha tenuto «*fermo l'obbligo di presentazione della dichiarazione nei casi in cui gli elementi rilevanti ai fini dell'imposta dipendano da atti per i quali non sono applicabili le procedure telematiche previste dall'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463, concernente la disciplina del modello unico informatico*».

La soppressione dell'obbligo dichiarativo non riguarda quindi la generalità dei casi, ma le sole ipotesi in cui le variazioni soggettive ed oggettive influenti sull'ammontare dell'imposta dovuta siano desumibili da atti per la cui registrazione, trascrizione e volturazione catastale risulta applicabile il modello unico informatico (MUI). In questi casi, infatti, i comuni, accedendo alle banche dati catastali gestite dall'Agenzia del territorio, possono acquisire direttamente i dati relativi alle variazioni rilevanti ai fini ICI. Sono tipicamente connesse a tali atti variazioni quali il trasferimento della proprietà degli immobili che avviene a seguito di compravendite, permutate, conferimenti, eccetera.

Fanno eccezione gli immobili ubicati nei comuni dove le funzioni

¹Art. 37, c. 53, D.L. 4.7.2006, conv. L. 4.8.2006, n. 248.

²La dichiarazione di variazione era richiesta dall'art. 10, c. 4 del D.Lgs. 504/1992; i comuni, nell'ambito della propria potestà regolamentare, potevano sostituirla con una comunicazione ai sensi dell'art. 59, c. 1, lett. l) del D.Lgs. 446/1997.

amministrative statali in materia di catasto sono delegate alle Province Autonome di Trento e di Bolzano.

Va inoltre tenuto presente che, nella stessa logica di eliminare la duplicazione degli adempimenti posti a carico dei contribuenti, l'obbligo dichiarativo ai fini ICI era già stato eliminato in relazione agli immobili caduti in successione; l'articolo 15, comma 2 della legge 18 ottobre 2001, n. 383 dispone infatti che «*per gli immobili inclusi nella dichiarazione di successione l'erede ed i legatari non sono obbligati a presentare la dichiarazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI). L'ufficio presso il quale è presentata la dichiarazione di successione ne trasmette una copia a ciascun comune nel cui territorio sono ubicati gli immobili*».

L'obbligo dichiarativo, pertanto, si configura ancora in relazione a numerose ipotesi per la cui segnalazione, potrà essere utilizzata esclusivamente la modalità della dichiarazione di variazione redatta su modello ministeriale dal momento che è stata abrogata la possibilità per i comuni di sopprimere l'obbligo di presentare la dichiarazione o denuncia, introducendo, in luogo di quest'ultimo, l'obbligo della comunicazione al comune competente, entro un termine prestabilito dal comune stesso, degli acquisti, cessazioni o modificazioni di soggettività passiva, con la sola individuazione dell'unità immobiliare interessata³.

Come riportato anche nelle istruzioni al modello di dichiarazione ICI 2007, la prima dovuta dopo l'entrata in vigore delle nuove norme, l'adempimento è ancora richiesto quando:

- l'immobile è stato oggetto di locazione finanziaria;
- l'immobile è stato oggetto di un atto di concessione amministrativa su aree demaniali;
- l'atto costitutivo, modificativo o traslativo del diritto ha avuto ad oggetto un'area fabbricabile;
- il terreno agricolo è divenuto area fabbricabile o viceversa;
- l'area è divenuta edificabile in seguito alla demolizione del fabbricato;
- l'immobile è assegnato al socio della cooperativa edilizia (non a proprietà indivisa), in via provvisoria;
- l'immobile è assegnato al socio della cooperativa edilizia a proprietà indivisa oppure è variata la destinazione ad abitazione principale dell'alloggio;
- l'immobile è stato concesso in locazione dagli istituti autonomi per le case popolari (IACP) e dagli enti di edilizia residenziale pubblica aventi le stesse finalità;
- l'immobile ha perso oppure ha acquisito il diritto all'esenzione o all'esclusione dall'ICI, ovvero alla riduzione in quanto inagibile;
- l'immobile ha acquisito oppure ha perso la caratteristica della ruralità;
- per il fabbricato classificabile nel gruppo catastale D, non iscritto in catasto, ovvero iscritto, ma senza attribuzione di rendita, interamente

- posseduto da imprese e distintamente contabilizzato, sono stati contabilizzati costi aggiuntivi a quelli di acquisizione;
- l'immobile, già censito in catasto in una categoria del gruppo D, interamente posseduto da imprese e distintamente contabilizzato, è stato oggetto di attribuzione di rendita d'ufficio;
- l'immobile è stato oggetto in catasto di dichiarazione di nuova costruzione ovvero di variazione per modifica strutturale oppure per cambio di destinazione d'uso;
- è intervenuta una riunione di usufrutto;
- è intervenuta un'estinzione del diritto di enfiteusi o di superficie;
- l'immobile è di interesse storico o artistico;
- le parti comuni dell'edificio indicate nell'articolo 1117 del codice civile sono accatastate in via autonoma;
- l'immobile è oggetto di diritti di godimento a tempo parziale (multiproprietà);
- l'immobile è posseduto, a titolo di proprietà o di altro diritto reale di godimento, da persone giuridiche interessate da fusione, incorporazione o scissione;
- si è verificato l'acquisto o la cessazione di un diritto reale sull'immobile per effetto di legge;
- l'immobile è stato oggetto di vendita all'asta giudiziaria;
- l'immobile è stato oggetto di vendita nell'ambito di procedure di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa.

Segnaliamo, come modifiche presumibilmente più ricorrenti per gli enti non commerciali, quelle che riguardano l'acquisto o la perdita del diritto all'esenzione o alla riduzione per inagibilità degli immobili, le vicende relative alle aree edificabili e l'applicazione dell'agevolazione spettante agli immobili di interesse storico o artistico.

Nessuna modifica è invece intervenuta in ordine al termine per la presentazione della dichiarazione, che coincide, ai sensi dell'articolo 10, comma 4 del decreto legislativo 504 del 1992 con quello previsto per l'invio della dichiarazione dei redditi.

Gli enti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare sono tenuti alla presentazione della dichiarazione ICI per le variazioni intervenute nel corso dell'anno entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta che comprende il 31 dicembre dell'anno in questione.

Occorre però ricordare che il comune, nell'esercizio della propria potestà regolamentare, può stabilire altre modalità di presentazione della dichiarazione, come anche fissare un diverso termine di presentazione, più adeguato alle proprie esigenze amministrative. Di tali diversi termini il comune deve dare ai contribuenti capillare informazione in modo da metterli in condizione di adempiere all'obbligazione tributaria.

Infine il comune può deliberare anche modalità diverse di presentazione della dichiarazione, ulteriori rispetto alla consegna diretta e alla rac-

³Cf l'art. 1, c. 175 della L. 27.12.2006, n. 296 che ha abrogato la lettera l) dell'art. 59 del D.Lgs. 15.12.1997, n. 446 e la Nota 13.3.2007, n. 5407/DPF.

comandata senza ricevuta di ritorno.

È quindi necessario verificare il regolamento del comune nel quale è situato l'immobile al fine di accertarsi della scadenza eventualmente diversa da quella prevista dalla disposizione nazionale e delle modalità di consegna aggiuntive.

*Luigi Corbella**

CHIARIMENTI MINISTERIALI SU SPETTACOLI E INTRATTENIMENTI

Tre interventi di prassi, tutti del 13 marzo 2008, ci offrono l'occasione di riepilogare, nella prospettiva degli enti non commerciali, alcune questioni inerenti l'applicazione dell'imposta sugli spettacoli. I quesiti che sollecitano le interpretazioni ufficiali dell'Agenzia delle entrate sono in tutti e tre i casi formulati dalla Siae che, com'è noto, svolge sul territorio le attività di verifica e di controllo sull'applicazione dell'imposta nel settore degli intrattenimenti e degli spettacoli¹. Evidentemente nello svolgimento quotidiano della sua attività di verifica la Siae si è concretamente trovata a confrontarsi con i temi sottoposti al parere ufficiale dell'Agenzia delle entrate. Le risposte dell'Agenzia sono sostanzialmente convergenti con le soluzio-

*Dottore commercialista.

¹Si riporta, con alcune integrazioni, quanto precisato al riguardo sul sito della Siae: «Il Ministero delle finanze ha stipulato con la Siae una nuova convenzione per lo svolgimento di servizi in materia tributaria, per il periodo 1° gennaio 2000 - 31 dicembre 2009, approvata con D.M. 7.6.2000 (si veda anche la Circ. del Ministero delle finanze 5.12.2000, n. 224/E, che illustra in dettaglio compiti e poteri della Siae ai fini dell'applicazione dell'imposta sugli intrattenimenti e dell'IVA sugli spettacoli). Con la nuova convenzione il Ministero delle finanze ha scelto, dato il consolidato rapporto con la Siae, di continuare ad avvalersi della Società nel campo dello spettacolo per gli aspetti di natura tributaria. Questo rapporto di collaborazione consente all'Amministrazione finanziaria di utilizzare la struttura operativa della Siae, ente pubblico incaricato della tutela del diritto d'autore. A seguito dell'abrogazione dell'imposta sugli spettacoli, i compiti affidati alla Siae sono però cambiati rispetto al passato, nell'ambito di un generale mutamento dei rapporti tra fisco e contribuenti. Gli organizzatori procedono adesso all'auto liquidazione dell'imposta ed al versamento all'Erario tramite delega di pagamento alle banche (mod. F24), per cui il ruolo della Siae consiste soprattutto nell'attività di cooperazione con l'Amministrazione finanziaria (Uffici delle entrate) finalizzata:

- ad acquisire e reperire in dettaglio i dati relativi alle attività di spettacolo (Tabella C, D.P.R. 633/1972) e di intrattenimento (Tariffa D.P.R. 640/1972) che si svolgono sul territorio nazionale;
- ad esercitare controlli sulle attività di spettacolo ed intrattenimento in modo mirato, per mantenere un basso grado di evasione ed elusione;
- a reprimere le violazioni che non costituiscono reato commesse dagli organizzatori di spettacoli e intrattenimenti.

Altre funzioni previste dalla convenzione riguardano il controllo delle associazioni sportive dilettantistiche, delle associazioni senza fini di lucro e delle pro loco che abbiano optato per il regime semplificato della legge n. 398/1991 e la verifica dei presupposti per il riconoscimento del credito d'imposta agli esercenti delle sale cinematografiche (D.Lgs. n. 60/1999). I controlli della Siae possono essere di natura contestuale, con lo scopo di verificare principalmente le prestazioni (ingressi, consumazioni, prevendita, ecc.) effettuate per la specifica manifestazione, e di natura documentale, diretti cioè alla verifica delle scritture contabili. Gli incaricati Siae svolgono quindi operazioni di vigilanza e controllo ex art. 52 del D.P.R. 633/1972».

ni prospettate dalla Siae e, anche secondo noi, sono tutto sommato condivisibili.

Procediamo nell'analisi seguendo lo stesso ordine delle Risoluzioni emanate.

1. MOSTRE TEMPORANEE ALLESTITE NEI MUSEI

Il primo quesito sottoposto all'Amministrazione riguarda la disciplina di cui all'art. 74-*quater* della legge IVA (cf D.P.R. 633/1972), con particolare riferimento alla certificazione dei corrispettivi per l'accesso a mostre temporanee allestite nei musei. Se in alcuni casi infatti, constatata la Siae, il prezzo di ingresso al museo viene mantenuto inalterato rispetto a quello ordinariamente praticato, in altri ne viene invece stabilito un aumento temporaneo per la durata della mostra. Chiede dunque la Siae se tale aumento temporaneo comporti l'obbligo di rilasciare titoli di accesso attraverso gli appositi misuratori fiscali o le biglietterie automatizzate. A parere della Siae l'incremento, ancorché temporaneo, del prezzo di ingresso determina infatti una sostanziale modifica della prestazione resa, facendo sorgere in capo al museo il presupposto per l'applicazione della disciplina sugli spettacoli e l'obbligo di utilizzare il misuratore fiscale.

Parere dell'Agenzia delle entrate

L'Agenzia delle entrate, che risponde con la Risoluzione n. 90 del 13 marzo 2008, concorda con la Siae stante il carattere autonomo delle prestazioni connesse allo svolgimento di una mostra, ancorché temporanea, rispetto alle attività tipicamente museali. A rigore è così, lo confermiamo anche noi, almeno secondo la formulazione tecnica della norma.

Per dirlo l'Agenzia ricorda che l'articolo 74-*quater* della legge IVA detta speciali disposizioni in materia di applicazione dell'IVA alle attività spettacolistiche elencate nella Tabella C allegata al medesimo decreto. Il numero 5) di tale Tabella cita espressamente tra gli spettacoli le «*mostre e fiere campionarie, esposizioni scientifiche, artistiche e industriali*»; anche le mostre sono dunque riconducibili, in via generale, tra le attività spettacolistiche soggette alla disciplina di cui all'articolo 74-*quater* ed alle modalità di certificazione proprie di tali attività. In particolare, il sistema generale di certificazione delle prestazioni spettacolistiche è indicato al comma 2 del più volte citato articolo 74-*quater*; tale norma prevede a carico dell'organizzatore dell'evento spettacolistico l'obbligo di rilasciare un titolo di accesso emesso mediante apparecchi misuratori fiscali, ovvero mediante biglietterie automatizzate. Come precisato anche in passato con la Risoluzione n. 85/E del 16 giugno 2004, nessuno specifico esonero dall'emissione del titolo di accesso è peraltro previsto per le mostre. Le visite a mostre temporaneamente allestite all'interno di musei vanno dunque

distinte dalle ordinarie attività museali in forza della loro diversa natura e considerate quali ulteriori autonome prestazioni.

Fermo dunque restando l'esonero delle visite ai musei dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi (cf art. 2, c. 1, lett. *n*, del D.P.R. 21.12.1996, n. 696), l'incremento di prezzo richiesto ai visitatori in occasione delle mostre temporanee rispetto all'ordinario corrispettivo per l'ingresso ai musei è soggetto ad autonomo obbligo di certificazione mediante titoli di accesso emessi attraverso gli appositi misuratori fiscali o biglietterie automatizzate (cf Decreto 13.7.2000 e Provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate del 23.7.2001 e del 22.10.2002, come modificati dal Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 3.8.2004).

2. INGRESSI GRATUITI, CONSUMAZIONI OBBLIGATORIE E PREZZI RIDOTTI

In questa seconda occasione la Siae sottopone all'Amministrazione finanziaria, che risponde nella Risoluzione n. 91 del 13 marzo 2008, una pluralità di quesiti. Vediamoli uno ad uno scartando quelli che non sono di specifico interesse degli enti *non profit*.

2.1 Ingresso libero e consumazioni obbligatorie: disciplina dei titoli gratuiti

In questo primo quesito la Siae fa presente che in alcuni locali, in cui si effettuano esecuzioni musicali e intrattenimenti danzanti, è previsto l'accesso secondo la formula «*ingresso libero e consumazione obbligatoria*». Ad alcuni intervenuti è peraltro concessa la possibilità di accedere totalmente gratis, cioè senza neppure l'obbligo di consumare. Ciò premesso, la Siae chiede di conoscere se, come essa ritiene, ai partecipanti cui viene concesso di accedere senza obbligo di consumazione debba essere effettivamente o meno consegnato un titolo omaggio, indipendentemente dal fatto che ciò dia diritto anche alla consumazione.

Parere dell'Agenzia delle entrate

L'Amministrazione ribadisce anche in questo caso il contesto normativo di riferimento. La disciplina IVA ed ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti delle prestazioni gratuite rese nell'ambito delle attività di spettacolo e di intrattenimento sono recate, rispettivamente, dall'articolo 3, comma quinto, del D.P.R. n. 633 del 1972 e dall'articolo 26 del D.P.R. n. 640 del 1972. In particolare, per quanto riguarda le attività spettacolistiche, la norma citata – alla lettera *a*) – prevede che non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA le prestazioni spettacolistiche di cui alla Tabella C allegata al medesimo decreto quando siano rese dagli organizzatori di

spettacoli «ai possessori di titoli di accesso rilasciati per l'ingresso gratuito di persone» nel limite massimo «del 5 per cento dei posti del settore, secondo la capienza del locale o del complesso sportivo ufficialmente riconosciuta dalle competenti autorità».

Riguardo alle attività di intrattenimento è previsto analogamente che le tessere nominative permanenti ed i titoli di accesso gratuiti non sono soggetti all'imposta sugli intrattenimenti, nel limite del 5 per cento della capienza del locale per le attività svolte con periodicità, ovvero, limitatamente al 2 per cento dei posti di ciascuna categoria di cui il locale dispone, per le attività che non presentano il carattere della periodicità.

Il titolo di accesso gratuito deve essere sempre emesso, indipendentemente dal fatto che per la generalità dei fruitori dell'attività di intrattenimento o di spettacolo il pagamento avvenga mediante la formula della consumazione obbligatoria. Se così non fosse sarebbero facilmente aggirabili i limiti fissati ai fini fiscali per l'accesso gratuito.

Per i titoli di accesso gratuiti concessi oltre i suddetti limiti l'IVA e l'imposta sugli intrattenimenti sono infatti dovute secondo il prezzo ordinario di ingresso. Il titolo di accesso deve essere in ogni caso conforme agli obblighi di certificazione vigenti.

Nel caso specifico oggetto del quesito, dunque, l'ISI e l'IVA sui biglietti omaggio eccedenti la quota in franchigia devono essere applicate sul valore della consumazione obbligatoria.

2.2 Somministrazione di pasti in discoteche e sale da ballo

La Siae rileva che in alcuni casi gli organizzatori di intrattenimenti e di attività spettacolistiche gestiscono nei medesimi locali una "zona ristorante". Durante la prima parte della serata nella "zona ristorante" viene realizzata la somministrazione dei pasti ed al termine della suddetta somministrazione inizia l'attività musicale e/o danzante, cui chi ha cenato accede gratuitamente.

La Siae chiede dunque di sapere se, nelle ipotesi in cui la musica sia prevalentemente non dal vivo, e si configuri cioè tecnicamente una attività d'intrattenimento, l'evento debba essere considerato in modo unitario con assoggettamento all'imposta sugli intrattenimenti dei corrispettivi delle cene. Ovvero, in alternativa, se la somministrazione dei pasti debba essere distinta da quella per l'intrattenimento con la conseguenza che ai clienti del ristorante che accedono anche nella zona discoteca vada consegnato un titolo omaggio.

Parere dell'Agenzia delle entrate

Richiamando i precedenti interpretativi già emanati in tema di rapporto tra l'imposta sugli intrattenimenti e le cd. "consumazioni obbligatorie" (cf Ris. n. 371/E del 26.11.2002 e Circ. 28/E del 2006) l'Amministrazione

ritiene che la somministrazione di pasti, in quanto strettamente correlata all'attività di intrattenimento, non si caratterizza quale evento autonomo rispetto a quest'ultima. L'ingresso nella zona del locale in cui si realizza l'attività musicale e/o danzante è, infatti, subordinato all'effettuazione di una consumazione, la cena appunto, che è obbligatoriamente imposta dal gestore del locale. I corrispettivi derivanti dalla somministrazione delle cene debbono dunque essere assoggettati ad ISI ai sensi dell'articolo 3, comma 2, lettera b), del D.P.R. n. 640 del 1972. Ai fini IVA, inoltre, ai sensi dell'articolo 74-*quater*, comma 6-*bis*, del D.P.R. n. 633 del 1972, la somministrazione delle cene svolte nella zona ristorante delle discoteche e sale da ballo, quale condizione per accedere all'attività danzante, si considera accessoria all'attività di intrattenimento ivi svolta ed è assoggettata ad imposta con l'aliquota del 20% propria della prestazione principale di intrattenimento.

2.3 Modalità di determinazione dei c.d. "prezzi ridotti"

La Siae chiede se, ai fini dell'applicazione del beneficio fiscale di cui all'articolo 20, comma 2, del D.P.R. n. 640 del 1972, gli organizzatori di attività di intrattenimento possano determinare in modo discrezionale le categorie di partecipanti a cui praticare il *prezzo ridotto*, ovvero – come essa ritiene – se debbano rispettare al riguardo alcuni parametri oggettivi.

Parere dell'Agenzia delle entrate

Ricorda preliminarmente l'Agenzia che l'articolo 20, primo comma, del D.P.R. n. 640 del 1972 stabilisce che l'imposta sugli intrattenimenti è commisurata al prezzo ridotto per i biglietti d'ingresso venduti a particolari categorie di fruitori. Si tratta, in dettaglio, dei militari di truppa, dei ragazzi e delle altre categorie di spettatori da determinarsi con decreto del Ministro delle finanze, nonché degli iscritti agli enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute, a norma del D.Lgs. C.P.S. 10 luglio 1947, n. 705, con decreto del Ministro per l'interno emesso su conforme parere del Ministero delle finanze².

Il secondo comma del medesimo articolo 20 prevede poi che l'imposta sia altresì commisurata al prezzo ridotto anche per i titoli di accesso venduti a particolari categorie di partecipanti determinate dall'organizzatore.

In sintesi, mentre il primo comma della norma citata individua ai fini della riduzione particolari caratteristiche soggettive dei partecipanti, il

²Si tratta della tortuosa definizione delle associazioni di promozione sociale a carattere nazionale vigente prima che esse trovassero più degna collocazione dell'ordinamento con la L. 383/2002. Il senso del richiamo normativo è più semplice della sua formulazione: è certamente legittimo per qualsiasi organizzatore ammettere l'accesso agevolato tramite applicazione del *prezzo ridotto* ai membri o partecipanti di tali associazioni nazionali qual'è, per esempio, l'ACLI.

secondo comma attribuisce ai gestori la facoltà di estendere l'agevolazione ad ulteriori categorie. L'Agenzia ritiene peraltro che la definizione di tali ulteriori categorie non possa essere arbitraria ma debba avvenire in base a *criteri oggettivi*. Non precisando, neppure in modo generico, quali debbano essere tali criteri oggettivi – ovvero da quali elementi possa essere desunta la loro oggettività – la risposta dell'Amministrazione su questo quesito specifico non scioglie, a nostro parere, il nodo evidenziato dalla Siae nella sua attività di controllo. In astratto, infatti, qualsiasi caratteristica personale o sociale può avere carattere oggettivo e su questa questione potranno dunque purtroppo continuare a sorgere contestazioni e contenziosi in ordine all'applicazione agevolata dell'imposta. La sensazione è che l'Amministrazione non abbia osato dire quello che noi, con più coraggio, possiamo cercare di immaginare. Come abbiamo già segnalato, qualsiasi carattere – sia esso personale, familiare, sociale, eccetera – ha natura oggettiva e non possiamo immaginare che l'Amministrazione abbia ritenuto di affermare, per esempio, che sia lecito attribuire il prezzo ridotto ai frequentatori con gli occhi chiari o i capelli scuri. L'unica ipotesi che possiamo fare, dunque, è che l'Amministrazione abbia inteso dire che la concessione del prezzo ridotto non può avvenire in base a valutazioni squisitamente arbitrarie ma deve avere come presupposto ragioni oggettive di merito o di tutela sociale. Ma neppure questa ipotesi sgombra definitivamente il terreno da possibili difformi interpretazioni e valutazioni.

3. IVA E ISI PER I CONTRIBUENTI MINORI

È questa ultima risoluzione a presentare, forse, i profili di maggiore interesse per molti enti *non profit*. Il caso, infatti, è quello del rapporto tra imposta sugli intrattenimenti e l'IVA sugli spettacoli ed i cd. contribuenti minori.

Si tratta, com'è noto, di coloro che organizzano attività di intrattenimento e, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del D.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544, sono esonerati dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi con i titoli di accesso emessi mediante gli appositi apparecchi misuratori fiscali o biglietterie automatizzate, qualora, nell'anno solare precedente, abbiano realizzato ricavi non superiori a 25.822,84 euro.

Ma anche degli organizzatori di spettacoli che, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del D.P.R. n. 544 del 1999, godono del medesimo beneficio se, nell'anno solare precedente, hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 50.000 euro.

La Siae questa volta chiede di conoscere come vadano computati i suddetti limiti di ricavi.

In particolare, vuole sapere la Siae:

- se ai fini dei limiti citati, in caso di svolgimento contemporaneo sia di attività di intrattenimento che di attività di spettacolo, i due limiti vadano

tenuti distinti;

- se, ancora una volta ai fini del computo dei suddetti limiti, vada considerato l'insieme degli incassi relativi all'attività di intrattenimento o spettacolo (titoli di accesso, prestazioni pubblicitarie, sponsorizzazioni, cessioni o concessioni di diritti televisivi, ecc.), ovvero soltanto quello dei corrispettivi da certificare con i titoli di accesso.

Parere dell'Agenzia delle entrate

Nella Risoluzione n. 92 del 13 marzo 2008, l'Agenzia delle entrate ricorda preliminarmente che l'articolo 14, comma 2, del D.P.R. n. 640 del 1972 stabilisce che per i soggetti che esercitano *attività di intrattenimento di minima importanza* la base imponibile è costituita dal 50% dei proventi conseguiti, sempre che i ricavi dell'anno solare precedente non abbiano superato il limite di cinquanta milioni di vecchie lire (ora 25.822,84 euro).

Ai fini della certificazione dei corrispettivi, a norma dell'articolo 8, comma 1, del D.P.R. n. 544 del 1999, come modificato dall'articolo 2, comma 59, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, è previsto poi che i soggetti che svolgono attività spettacolistiche e che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a cinquantamila euro, possono documentare i corrispettivi anche mediante rilascio della ricevuta fiscale o dello scontrino fiscale manuale o prestampato a tagli fissi, integrati con le indicazioni di cui all'articolo 74-*quater*, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972³. La Circolare n. 34 del 27 giugno 2003, al paragrafo 1.4, ha già sintetizzato la disciplina degli obblighi di certificazione dei corrispettivi dei contribuenti minori, precisando che essi possono anche non installare i misuratori fiscali e documentare i corrispettivi mediante ricevuta fiscale o scontrino fiscale manuale.

In ordine allo specifico quesito della Siae l'Amministrazione ricorda altresì che, sempre ai fini dell'esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi, ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti si deve fare riferimento all'ammontare dei *ricavi*, mentre per le attività spettacolistiche è l'ammontare del *volume d'affari* l'elemento discriminante.

Ciò comporta, prosegue l'Amministrazione, che sia in caso di organizzazione di manifestazioni di intrattenimento che di spettacolo dovranno essere prese in considerazione la totalità delle entrate che concorrono alla formazione, rispettivamente, dei ricavi ovvero del volume d'affari.

Pur facendo questa distinzione, molto tecnica, basata sui diversi concetti espressi dalle parole *ricavi* e *volume d'affari*, l'Amministrazione conclude sul punto in modo sostanzialmente identico per le due imposte.

Pertanto, almeno così dice l'Agenzia, sia ai fini dell'applicazione dell'IVA che dell'ISI per la quantificazione dei limiti citati nel quesito, si deve fare riferimento ai proventi complessivamente riscossi in occasione ed in

³Si tratta della data e dell'ora dell'evento, della sua tipologia, del prezzo e di ogni altro elemento identificativo dell'attività di spettacolo e di quelle ad esso accessorie.

relazione specifica all'evento e, dunque, anche a quelli derivanti, per esempio, da prestazioni pubblicitarie, sponsorizzazioni, cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, eccetera.

Noi crediamo che la differenza di termini utilizzata dalle due norme, quella che disciplina l'imposta sugli intrattenimenti e quella relativa al regime speciale IVA delle attività spettacolistiche, risenta in realtà sin dall'origine del diverso contesto in cui è espressa.

In ambito IVA è infatti normale fare riferimento al concetto di *volume d'affari* che, a termini dell'articolo 20 della legge IVA⁴, coincide con l'ammontare complessivo delle prestazioni di servizi effettuate e soggette a registrazione.

Il concetto di *ricavi* utilizzato nell'ambito della disciplina dell'imposta sugli intrattenimenti è tecnicamente diverso perché richiama propriamente tutto ciò che ha relazione corrispettiva con l'evento di intrattenimento: tipicamente il prezzo d'ingresso ma anche tutto ciò che a titolo corrispettivo viene pagato da chi trae beneficio dalla partecipazione, per esempio i diritti per trasmettere in televisione l'evento. Ma alla fine i due concetti si sovrappongono ai fini del quesito, come dice la stessa Amministrazione.

In sintesi, se ai fini delle agevolazioni previste in materia di imposta sugli intrattenimenti si deve fare riferimento ai corrispettivi specifici riscossi in relazione all'intrattenimento, compresi quelli non derivanti dalla vendita dei titoli di accesso, ai fini dell'applicazione dell'IVA sulle attività spettacolistiche deve essere fatto riferimento, oltre che al valore dei titoli di accesso, a tutti i proventi comunque relativi all'esercizio dell'attività di intrattenimento ovvero di spettacolo che concorrono alla formazione del volume di affari (ad es. prestazioni pubblicitarie, sponsorizzazioni, cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, ecc.).

I due limiti quantitativi restano peraltro distinti, e non possono essere sommati, ai fini dell'applicazione delle agevolazioni.

Patrizia Clementi

I DECRETI ATTUATIVI DELL'IMPRESA SOCIALE

Sul finire della precedente legislatura sono stati emanati i decreti necessari a dare attuazione alla disciplina dell'impresa sociale, prevista dalla legge delega n. 118 del 13 giugno 2005 e attuata dal decreto legislativo n. 155 del 23 marzo 2006.

I provvedimenti sono quattro, tutti datati 24 gennaio 2008¹ e firmati dal Ministro della solidarietà sociale, due di concerto con quello sviluppo economico. Riguardano: la definizione dei criteri quantitativi e temporali per il computo dei ricavi complessivi ai fini dell'identificazione dell'attività principale; le linee guida per la redazione obbligatoria del bilancio sociale; le procedure per il deposito di atti e documenti al registro imprese; le linee guida cui attenersi per porre in essere operazioni straordinarie.

Nonostante questo nuovo soggetto, ideato per operare nel mondo *non profit*, sia stato ormai dotato del bagaglio normativo necessario alla sua esistenza, viene utilizzato ancora in maniera assolutamente sporadica dagli operatori di questo settore. Di certo la mancata affermazione dell'impresa sociale dipende sia dall'assenza di qualsiasi agevolazione fiscale, sia dalla complessità degli adempimenti amministrativi e di gestione previsti.

Eppure il superamento dell'inconciliabilità tra il perseguimento di fini non lucrativi e lo svolgimento di attività organizzate in forma di impresa è un obiettivo punto di forza di questa nuova figura, sia sotto il profilo culturale, sia sotto il profilo pratico, tenuto conto della previsione di perdita di qualifica di ente non commerciale che colpisce molti enti *non profit* che svolgono le attività previste per le imprese sociali. L'impresa sociale, infatti, potrebbe essere lo strumento che consente di superare il limite della definizione di ente non commerciale contenuta nella normativa fiscale che ignora la finalità dell'ente e dà rilevanza esclusivamente all'attività esercitata², facendo così pre-

¹Sono però approdati in G.U. solo l'11.4.2008.

²Sono infatti enti non commerciali, secondo la definizione dell'art. 73, c. 1, lett. c) del TUIR: «*gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali*».

⁴Il più volte citato D.P.R. n. 633/1972 e successive modificazioni ed integrazioni.

valere la natura commerciale dell'attività rispetto allo scopo perseguito dall'ente e alla sua stessa natura giuridica per mezzo del meccanismo della perdita di qualifica³.

Vediamo, brevemente, il contenuto dei quattro decreti, riportati per intero tra la *Documentazione* di questo numero.

1. CRITERI PER IL COMPUTO DEI RICAVI E PROVENTI DELL'ATTIVITÀ PREVALENTE

Il decreto legislativo 155 prevede che possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutte le organizzazioni private, comprese le società, che operano *in via principale* e senza finalità di lucro, in alcuni settori di attività che si presumono a più elevata utilità sociale⁴. Perché l'attività di utilità sociale sia *qualificabile come principale* è richiesto che i ricavi conseguiti nei settori tutelati siano superiori al 70% rispetto a quelli complessivi dell'impresa sociale. Il primo dei decreti attuativi fornisce i criteri quantitativi e temporali necessari per il computo della predetta percentuale, precisando che:

- i proventi concorrono alla realizzazione del risultato di gestione secondo gli stessi principi del bilancio: seguirà quindi il criterio di cassa o quello di competenza a seconda della contabilità legittimamente adottata;
- ai fini del calcolo del rapporto prescritto tra i proventi delle attività prevalenti nei settori tutelati ed i proventi totali dell'organizzazione, al numeratore vanno considerati solo i proventi direttamente generati dalle attività di utilità sociale;
- nel calcolo non vanno computati (né al numeratore, né al denominatore): i proventi finanziari, patrimoniali ed immobiliari, le sopravvenienze attive, i ricavi derivanti da convenzioni con società od enti controllati dall'organizzazione o controllanti la medesima;
- qualora i proventi derivino da una commistione di attività, o nell'ipotesi che non possano essere attribuiti con chiarezza ad un solo ambito, la loro attribuzione alle singole attività deve essere fatta in base al numero degli addetti impiegato in ciascuna di esse.

Il decreto prevede inoltre l'obbligo di rendere pubblici i dati dei proventi conseguiti in ciascuna attività e quelli utilizzati per il computo del rapporto minimo prescritto. Analogamente, le imprese sociali che perseguono

finalità di inserimento lavorativo di soggetti svantaggiati o disabili e che non sono tenute ad operare necessariamente nei settori tutelati⁵, devono pubblicare dettagliate informazioni sul numero e sulle caratteristiche dei lavoratori svantaggiati o disabili impiegati e darne comunque atto nel bilancio sociale.

Infine è previsto l'obbligo di segnalare al registro imprese ed al Ministero della solidarietà sociale, entro trenta giorni dall'approvazione del bilancio, l'eventuale mancato rispetto del limite del 70%.

2. LINEE GUIDA PER LA REDAZIONE OBBLIGATORIA DEL BILANCIO SOCIALE

Le imprese sociali sono tenute a redigere ed a rendere pubblico, in aggiunta a quello economico, il bilancio sociale. Il decreto legislativo prevede che la redazione del bilancio sociale debba seguire precise linee guida, oggetto di questo secondo decreto emanato, sentita l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

Il provvedimento è rilevante anche perché, per la prima volta, viene regolamentata (lasciando, com'è giusto, in alcuni casi ampio spazio alla libertà descrittiva dell'ente) la tematica della redazione del bilancio sociale.

Le linee guida indicano la struttura minimale obbligatoria in modo che il bilancio sociale possa fornire adeguate informazioni riguardanti:

- la metodologia adottata per la sua redazione;
- gli elementi anagrafici dell'ente e dei suoi amministratori;
- la struttura, il governo e l'amministrazione dell'ente;
- gli obiettivi e le finalità perseguite;
- la situazione finanziaria, con separata evidenza dei fondi disponibili rispetto a quelli vincolati;
- altre indicazioni opzionali.

E' inoltre previsto che, qualora possibile, le informazioni siano elaborate con il consenso partecipato degli interessati che devono essere coinvolti soprattutto sulla valutazione dei risultati conseguiti. Il bilancio sociale deve essere sottoposto all'approvazione dei competenti organi sociali unitamente a quello di esercizio; entro i trenta giorni successivi deve essere depositato per via telematica presso l'apposita sezione del Registro Imprese. Infine è richiesto che sia adeguatamente reso pubblico anche attraverso i canali di informazione disponibili (internet, ecc.).

3. REGISTRO DELLE IMPRESE

Il terzo decreto previsto dal decreto legislativo ha ad oggetto la definizione delle procedure per il deposito degli atti presso l'apposita sezione

⁵Per questo tipo di soggetti l'art. 2, c. 4 del D.Lgs. 155/2006 stabilisce che i lavoratori disabili o svantaggiati devono essere almeno il 30% di quelli impiegati a qualunque titolo nell'impresa.

del Registro Imprese riservata alle imprese sociali.

Gli atti da depositare, in via telematica o su supporto informatico, riguardano innanzitutto l'atto costitutivo e lo statuto. Inoltre devono essere depositati: un documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica dell'impresa, il bilancio sociale e, per i gruppi di imprese sociali, i conti consolidati.

Nello specifico il decreto stabilisce che:

- l'iscrizione deve avvenire nel Registro Imprese della circoscrizione competente per territorio secondo la sede legale dell'ente;
- il termine per il deposito è quello ordinario di 30 giorni dalla data di formazione dell'atto o documento da depositare;
- per le attività economiche deve essere fatto riferimento alla classificazione ICNPO (International Classification of Non Profit Organizations) elaborata dalle Nazioni Unite nel 2003, raccordata con la classificazione NACE-Ateco.

Il decreto, inoltre, precisa che:

- sia il Ministero della solidarietà sociale che l'Agenzia per le Onlus avranno accesso telematico all'apposita sezione speciale e potranno dunque consultare *on line* tutti gli atti depositati;
- i gruppi di imprese sociali avranno l'ulteriore obbligo di depositare l'accordo di partecipazione stipulato, ogni sua successiva modificazione ed il bilancio consolidato;
- in caso di trasformazione, fusione e cessione d'azienda, oltre ai documenti civilistici necessari, le imprese sociali dovranno depositare al Registro Imprese la prescritta autorizzazione del Ministero della solidarietà sociale ed il parere preventivo acquisito dall'Agenzia per le onlus.

4. OPERAZIONI STRAORDINARIE

L'ultimo dei provvedimenti previsti dal decreto legislativo 155/2006 riguarda le procedure per la realizzazione di operazioni straordinarie da parte delle imprese sociali. Per quanto concerne le operazioni di fusione, scissione e cessione d'azienda, è necessario seguire specifiche procedure di notifica al Ministero della solidarietà sociale, al fine di ottenere l'apposita autorizzazione a procedere con il perfezionamento dell'operazione.

Il decreto individua la documentazione da presentare e le modalità con cui il soggetto risultante da operazioni di trasformazione o fusione dovrà garantire il requisito dell'assenza dello scopo di lucro e l'acquirente rispetterà le finalità di interesse generale.

In particolare:

- nei casi di trasformazione, scissione o fusione la richiesta di autorizzazione dovrà essere notificata al Ministero almeno 90 giorni prima della data di convocazione dell'assemblea che dovrà deliberare al riguardo; la documentazione richiesta è costituita da: una situazione patrimoniale ed

economica (completa di nota integrativa) delle organizzazioni coinvolte, riferita a data non anteriore di oltre 120 giorni e redatta secondo gli schemi predisposti dall'Agenzia per le onlus; una relazione degli amministratori che specifichi le ragioni ed i benefici dell'operazione, la prevedibile evoluzione dell'attività e le modalità attraverso le quali sarà garantito il rispetto del requisito dell'assenza di finalità lucrative soggettive;

- per il caso di cessione d'azienda dovrà essere allegata alla richiesta una situazione patrimoniale ed economica completa, anche in questo caso riferita a data non anteriore di 120 giorni dal giorno in cui si ritiene debba avvenire la cessione. Gli amministratori nella loro relazione dovranno precisare anche come l'acquirente continuerà a perseguire le finalità di interesse generale tutelate e quali siano stati i criteri adottati per la valutazione dell'azienda e per la determinazione del suo prezzo.

5. LA PECULIARITÀ DEGLI ENTI ECCLESIASTICI

Occorre precisare che analogamente alla scelta già operata a proposito delle onlus il legislatore ha previsto per gli enti ecclesiastici un regime particolare; essi possono accedere al regime dell'impresa sociale attraverso l'attivazione di un "ramo" nell'ambito del quale svolgono le attività di utilità sociale. L'articolo 1, comma 3 del decreto legislativo stabilisce infatti che «agli enti ecclesiastici e a quelli delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese⁶ si applicano le norme di cui al presente decreto limitatamente allo svolgimento delle attività elencate all'articolo 2»⁷.

Ne consegue che per ciascuno degli elementi precisati e determinati dai decreti applicativi, il decreto legislativo 155 del 2006 stabilisce che le relative norme si applicano agli enti ecclesiastici limitatamente allo svolgimento delle attività di impresa sociale.

⁶Si tratta degli enti della Chiesa cattolica, dell'Unione delle Chiese cristiane avventiste del 7° giorno, delle Assemblee di Dio in Italia, della Chiesa valdese unione delle chiese metodiste e valdesi, della Chiesa evangelica luterana in Italia e dell'Unione comunità Ebraiche italiane.

⁷La necessità di un tale trattamento deriva dalla legge di delega che vincolava il Governo a «definire, nel rispetto [...] delle norme concernenti gli enti ecclesiastici, il carattere sociale dell'impresa...» (art. 1, c. 1, lett. a). Con la scelta operata il legislatore riconosce a questi enti il diritto di accedere al regime dell'impresa sociale per tutte quelle attività che, non appartenendo a quella loro propria ed esclusiva, possono rientrare nell'ambito delle attività di utilità sociale come identificate dal decreto. Si dimostra così di aver giustamente valutato la rilevanza di principio e, soprattutto, di fatto degli enti ecclesiastici nell'ambito del cosiddetto privato sociale e di aver riconosciuto la necessità di mantenere un corretto rispetto per la loro specifica natura, connotata da finalità del tutto particolari – quelle di religione o di culto – e dall'inserimento in ordinamenti che lo Stato riconosce come autonomi o, nel caso dell'ordinamento della Chiesa cattolica, quale indipendente e sovrano nel proprio ordine (cf art. 7 Cost.).

pagina bianca

APPROFONDIMENTI

IL CONTRATTO PRELIMINARE

pagina bianca

Il contratto preliminare, nella pratica spesso chiamato “compromesso”, è il contratto con il quale due o più parti si accordano e si impegnano a stipulare un successivo contratto definitivo.

Il codice civile, nella sua originaria formulazione del 1942, prima cioè di una serie di interventi del legislatore volti a novellarlo, dedicava al contratto preliminare soltanto due articoli e precisamente l'articolo 1351¹ che prescrive per il contratto preliminare la stessa forma del contratto definitivo, e l'articolo 2932² che prevede la possibilità di ottenere nei confronti della parte che si rendesse inadempiente alla stipula di un contratto definitivo, la c.d. sentenza costitutiva ovvero una sentenza giudiziale che produce esattamente gli stessi effetti del contratto non concluso.

Il contratto preliminare rientra sicuramente nella fase preparatoria ed istruttoria del contratto definitivo, ed in dottrina ed in giurisprudenza, se non si è mai messa in dubbio la natura contrattuale del preliminare, ci si è spesso domandato se il contratto definitivo conseguente al preliminare contenga effettivamente una nuova manifestazione di volontà o se abbia solamente natura di esecuzione di un obbligo assunto appunto in sede di preliminare.

L'orientamento prevalente, peraltro, sottolinea il fatto che, fermo restando l'impegno vincolante già assunto con il preliminare, in sede di conclusione del contratto definitivo vanno anche valutate tutte le circostanze emerse nel mentre, che presuppongono il c.d. controllo delle sopravvenienze, possibile solamente con una nuova ed autonoma manifestazione

*Notaio in Cinisello Balsamo - Milano.

¹«Il contratto preliminare è nullo, se non è fatto nella stessa forma che la legge prescrive per il contratto definitivo».

²«Se colui che è obbligato a concludere un contratto non adempie all'obbligazione, l'altra parte, qualora sia possibile e non sia escluso dal titolo, può ottenere una sentenza che produca gli effetti del contratto non concluso. Se si tratta di contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà di una cosa determinata o la costituzione o il trasferimento di un altro diritto, la domanda non può essere accolta, se la parte che l'ha proposta non esegue la sua prestazione o non ne fa offerta nei modi di legge, a meno che la prestazione non sia ancora esigibile».

di volontà delle parti.

L'articolo 1351, come sopra evidenziato, impone per il contratto preliminare la stessa forma che la legge richiede per il contratto definitivo, applicando quello che viene definito il "principio della simmetria della forma". Pertanto, allorché una determinata forma viene richiesta a pena di nullità per il contratto definitivo, la medesima forma sarà richiesta anche per il preliminare e lo stesso dicasi allorché la forma fosse richiesta solo *ad probationem*.

Va sottolineato che il contratto preliminare rientra, come si è detto, nella fase preparatoria dell'accordo definitivo fra le parti e può quindi riguardare in linea di massima la stipula di qualsiasi contratto definitivo.

1. ALCUNE IPOTESI CONTROVERSE

In realtà, soprattutto in passato, la giurisprudenza³, al contrario di quanto sostenuto dalla dottrina, ha negato l'ammissibilità del contratto preliminare avente ad oggetto la stipula di un ulteriore contratto preliminare, mentre molti sono ancora i dubbi in dottrina relativi all'ammissibilità di contratti preliminari aventi ad oggetto la stipula di contratti *reali*, e cioè di quei contratti quali il mutuo, il deposito, il comodato, che costituiscono un'eccezione al generale principio *consensuale*, in quanto si perfezionano non già con l'accordo legittimamente espresso fra le parti, ma con la materiale consegna delle cose.

L'orientamento sicuramente prevalente è nel senso che il contratto preliminare di un contratto reale sia ammissibile⁴, fermo restando, peraltro, che l'orientamento prevalente ritiene che la consegna sia necessaria soltanto quando questi contratti siano a titolo gratuito; ciò sarebbe confermato dal fatto che la promessa di mutuo, prevista dall'articolo 1822 del codice civile, è sicuramente un preliminare di un contratto reale espressamente previsto dal codice civile.

Allorché, peraltro, si arrivi ad ammettere la validità di contratti preliminari di contratti reali, è pacifico che si debba escludere l'ammissibilità della sentenza costitutiva, sentenza che d'altro canto, non soltanto ha carattere eccezionale nel nostro ordinamento giuridico, ma a norma dello stesso articolo 2932 del codice civile è ammessa soltanto «*qualora sia possibile e non sia escluso dal titolo*».

Maggiori dubbi in dottrina ed in giurisprudenza sono sempre stati avanzati in ordine all'ammissibilità di un contratto preliminare di donazione (Cass. 12.6.1979 n. 3315).

³La giurisprudenza è in genere contraria all'ammissibilità del preliminare di preliminare, si veda Tribunale di Napoli 23.11.1982 su *Giustizia Civile* 1982, I, 283.

⁴Nel senso della generale ammissibilità dei preliminari di contratti reali MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, Giuffrè, Milano, 1962 e in giurisprudenza Cass. 3980/1981. Sull'argomento si veda ancora MONTANARI, *Ancora sul contratto preliminare di vendita immobiliare fra privati*, in *Notariato*, 2007, 2, 155.

I dubbi, più nello specifico, nascono dal fatto che la donazione è definita dall'articolo 769 del codice civile come il contratto con cui una parte arricchisce l'altra per spirito di liberalità.

Lo spirito di liberalità, anche detto "*animus donandi*", è ritenuto un elemento essenziale del contratto di donazione in mancanza del quale nemmeno può parlarsi di contratto di donazione e si ritiene altresì che questo elemento debba essere presente nel momento in cui si perfeziona il contratto di donazione.

Da ciò derivano i dubbi sull'ammissibilità di un impegno a donare assunto con un contratto preliminare, in quanto, a seguito di tale obbligo si potrebbe essere indotti a donare per adempiere all'obbligo oggetto del preliminare in mancanza di un vero "*animus donandi*".

In dottrina taluno (GABRIELLI) è favorevole all'ammissibilità di una simile fattispecie e, d'altro canto, sottolinea che la stipula del contratto definitivo non potrà ridursi ad un semplice adempimento di un obbligo, ma contiene una nuova ed autonoma manifestazione di volontà necessaria anche al fine di effettuare quello che abbiamo definito il contratto della sopravvenienza.

Non vi sono invece, in dottrina ed in giurisprudenza, grossi dubbi in ordine all'ammissibilità dei contratti preliminari di vendita obbligatoria.

Si parla in dottrina ed in giurisprudenza di vendita obbligatoria con riferimento a quelle ipotesi, fra cui la vendita di cosa futura (art. 1472 cod. civ.) e la vendita di cose altrui (art. 1478 cod. civ.), dalle quali discendono per la parte, e precisamente per il venditore, soltanto obblighi, mentre l'effetto traslativo del trasferimento del bene è rinviato ad un momento successivo.

Sicuramente ammessi sono tanto il preliminare di vendita di cosa futura⁵ quanto quello di vendita di cose altrui. Va anzi sottolineato che in tempi recentissimi la Corte di Cassazione (Sent. Sez. II del 23.11.2007, n. 24448) si è occupata dell'argomento del preliminare di vendita di cosa altrui con una Sentenza che merita di essere ricordata anche perché per la prima volta ha esteso l'obbligo della garanzia per evizione al promittente venditore di cosa altrui.

2. LA NOVELLA DEL 1996 E LA TRASCRIVIBILITÀ DEL PRELIMINARE

Nel quadro normativo delineato dal codice civile del 1942 che, come

⁵Sull'ammissibilità in generale dei preliminari di vendite obbligatorie la Cassazione si era già pronunciata in riferimento alla vendita di cose altrui con: Sent. 3963/1984; Sent. 5028/1977; Sent. sez. civile, 23.11.2007, n. 24448. In giurisprudenza di merito, Corte d'Appello di Milano, Sent. 17.12.2002, n. 3086.

Si ritiene inammissibile l'azione per l'esecuzione specifica dell'obbligo di concludere il contratto con riguardo alla promessa di vendita di un immobile da costruire, allorché questo sia venuto ad esistenza con caratteristiche diverse da quelle promesse, Cass. 17.11.1977, n. 5028.

si è detto, dedicava al contratto preliminare solo due norme, l'articolo 1351 e l'articolo 2932, è intervenuta la novella introdotta dal decreto legge 31 dicembre 1996, n. 669, convertito dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30 che ha ammesso, introducendo nel codice civile l'articolo 2645-*bis*, la trascrizione del contratto preliminare.

Come è noto, la trascrizione, disciplinata dall'articolo 2643 del codice civile, è un sistema di pubblicità relativo ai beni immobili ed ai diritti reali immobiliari, ed agli atti tassativamente indicati dai suddetti articoli, che rappresenta forse la più vistosa eccezione al principio generale del nostro ordinamento che è il principio consensualistico e cioè il principio in base al quale i contratti si perfezionano in virtù del consenso legittimamente espresso fra le parti.

Fermo restando tale principio, peraltro, la trascrizione attribuisce un diritto di prelazione a coloro che hanno acquistato diritti da uno stesso soggetto in base ad un titolo, magari anche di data posteriore, ma trascritto prima di un altro.

La trascrizione si effettua mediante la pubblicazione dell'atto da cui discendono i diritti, presso gli uffici della Conservatoria (oggi Ufficio del Territorio), territorialmente competenti. La forma che la legge richiede per ottenere la trascrizione è quella dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata nelle firme da un notaio e, come si è detto, trattandosi di una eccezione al principio generale dell'ordinamento, è consentita solo nei casi previsti dalla legge. La novella del '96 introduce un effetto così detto "prenotativo" nei confronti della trascrizione del contratto definitivo conseguente al preliminare, in quanto la suddetta trascrizione «*prevale sulle trascrizioni ed iscrizioni eseguite contro il promittente alienante dopo la trascrizione del contratto preliminare*» ai sensi dell'articolo 2645-*bis*, 2° comma del codice civile.

Si tratta peraltro, di una opponibilità temporanea in quanto essa perde efficacia, a norma del 3° comma dell'articolo 2645-*bis* del codice civile, se la stipula non avviene entro un anno dalla data prevista o comunque entro tre anni dalla trascrizione stessa.

Poiché, come detto, il contratto preliminare soggetto a trascrizione, e cioè quello avente ad oggetto la stipula di un contratto definitivo relativo a beni immobili o diritti reali immobiliari, per poter essere trascritto deve avere la forma richiesta per la trascrizione (quella dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata); va da sé che non potranno essere trascritti i così detti preliminari privati e cioè quelli stipulati dalle parti con l'ausilio di un tecnico ma senza l'intervento di un notaio.

È opportuno peraltro ricordare che il notaio chiamato a stipulare un contratto preliminare avente ad oggetto la stipula di un contratto relativo a beni immobili o diritti reali immobiliari interviene nella stipula come "Pubblico Ufficiale" e non solo come consulente; pertanto è obbligato alla registrazione del contratto preliminare ai sensi del D.P.R. 131/1986 ed a richiedere la trascrizione nei Registri Immobiliari ai sensi dell'articolo 2671 del codice civile.

È opportuno altresì ricordare che la finanziaria per il 2007⁶ ha imposto l'obbligo di registrazione del contratto preliminare a tutti gli intermediari immobiliari che intervengono nella conclusione dell'affare.

Torneremo più avanti sul problema della tassazione del contratto preliminare in quanto la materia è stata modificata dalla legge sul così detto "prezzo valore" contenuta nella finanziaria per il 2006, ulteriormente modificata da quella per il 2007.

3. L'INADEMPIMENTO

Tornando quindi per un momento alla trattazione del preliminare in generale, è opportuno sottolineare che il contratto preliminare, avendo natura contrattuale, attribuisce alla parte che si era dimostrata pronta all'adempimento nei confronti della parte inadempiente il rimedio generico del risarcimento dei danni ex articolo 1223 e seguenti del codice civile accanto al rimedio, o meglio alla possibilità, di ottenere la sentenza costitutiva ex articolo 2932 del codice civile, che è rimedio eccezionale e non sempre possibile.

4. RAFFORZATIVI DEL PRELIMINARE

In sede di preliminare di vendita, sia di un bene immobile o di un diritto reale immobiliare – o comunque quando il corrispettivo sia dato dal denaro o da altro bene fungibile – è frequente che le parti rafforzino i propri impegni contrattuali consistenti nell'obbligo di stipulare il successivo contratto, attraverso le previsioni di una somma a titolo di caparra confirmatoria ex articolo 1385 del codice civile.

La caparra confirmatoria, volta a rafforzare l'impegno contrattuale delle parti, attribuisce alla parte inadempiente l'obbligo di restituire il doppio della caparra se questa è quella che l'ha ricevuta, mentre se è inadempiente quella che l'ha versata, l'altra può recedere trattenendo la caparra.

La caparra confirmatoria va tenuta ben distinta dalla caparra penitenziale di cui all'articolo 1386 del codice civile utilizzata quando nel contratto è stabilito un diritto di recesso e la caparra ha solo la funzione di corrispettivo del recesso.

5. LEGITTIMAZIONE E POTERI

Per quanto riguarda i poteri e la legittimazione alla stipula di contratti preliminari va innanzitutto sottolineato che sono legittimati alla stipula di

⁶Cf L. 27.12.2006, n. 296.

contratti preliminari i medesimi soggetti legittimati alla stipula dei contratti definitivi, ferma restando la possibilità, per il soggetto che si impegna con un contratto preliminare, di contrarre per persona da nominare ex articolo 1401 del codice civile.

Ovviamente colui che si impegna in prima persona dovrà avere la capacità di disporre del bene ovvero del diritto di cui trattasi, mentre nel caso in cui si intervenga in nome e per conto di una terza persona, i poteri dovranno essere giustificati da una procura ex articolo 1392 del codice civile che dovrà avere ovviamente anch'essa la forma prevista per la stipula del contratto preliminare.

Qualora, invece, lo stipulante di contratto preliminare abbia concluso il contratto preliminare per persona da nominare ex articolo 1401 del codice civile e a margine del contratto non vi sia già una procura, è necessario che la "dichiarazione di nomina" venga scelta nei termini di legge e cioè nei tre giorni ex articolo 1402 del codice civile se le parti non hanno convenuto un diverso termine; anche per questa scelta è richiesta la stessa forma che la legge prevede per il contratto di cui trattasi.

6. LA TASSAZIONE

Com'è noto il D.P.R. n. 131/1986 «*Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro*» ha introdotto nel nostro ordinamento giuridico, per gli immobili dotati di rendita catastale, la cosiddetta "valutazione automatica" che si ottiene moltiplicando la rendita catastale per un serie di coefficienti (differenti a seconda delle diverse tipologie e categorie di immobili); tale valore costituisce una sorta di soglia minima che limita il potere dell'Ufficio ad effettuare accertamenti⁷.

Dal momento, però, che a norma dell'articolo 51 dello stesso Testo Unico, l'imposta di registro colpisce il prezzo, e cioè il valore venale dei beni trasferiti, era invalsa la prassi di dichiarare come prezzo la valutazione automatica, fermo restando, però, che nei preliminari si indicava il prezzo effettivo su cui le parti si erano accordate.

Questa prassi, che in alcuni casi era davvero imbarazzante, soprattutto quando l'acquisto era sovvenzionato da mutui ipotecari e/o fondiari risultanti quindi anch'essi da atti pubblici, spiega anche per quale ragione, prima del 1° gennaio 2006, la possibilità di trascrizione del preliminare aveva avuto poca diffusione nella pratica, per la ritrosia, cioè, ad indicare i prezzi effettivi nei preliminari trascritti, vincolandosi poi ovviamente a dover indicare gli stessi valori nei contratti definitivi.

Su tutto questo quadro normativo e pratico, è intervenuta la cosiddetta norma sul "prezzo-valore", introdotta nel nostro ordinamento dalla legge finanziaria per il 2006⁸. In pratica, in caso di vendita fra persone fisi-

⁷Cf art. 52, c. 4, D.P.R. 131/1986.

⁸L. 28.12.2005, n. 266.

che che abbia ad oggetto abitazioni, anche non principali e loro pertinenze, le parti, fermo restando che indicheranno nella vendita il prezzo effettivo della compravendita, possono chiedere nell'atto di vendita di assolvere al pagamento dell'imposta di registro sulla valutazione automatica del bene.

Si è, quindi, per la prima volta, ammessa la contemporanea possibilità, che era auspicata da anni, di dichiarare il prezzo effettivo della trattativa, e contemporaneamente di pagare l'imposta di registro sulla "valutazione automatica".

I requisiti essenziali per poter chiedere la tassazione del "prezzo-valore", nella formulazione originaria della norma, erano: che si trattasse di compravendita fra persone fisiche, che l'oggetto della compravendita fosse costituito da abitazioni e loro pertinenze e che tale tassazione fosse richiesta dalle parti.

La finanziaria per il 2007⁹ ha ampliato le ipotesi di tassazione con la modalità del cosiddetto "prezzo-valore" ai casi di vendita in cui, fermo restando che l'acquirente deve essere una persona fisica, l'alienante sia una società o un ente di qualsiasi natura¹⁰.

Il fatto che l'agevolazione, consistente nella tassazione sul valore automatico, debba essere espressamente richiesta dalle parti in sede di atto di vendita, esclude che tale richiesta possa essere effettuata dalle parti al momento della stipula del contratto preliminare di vendita, sia pure stipulato con tutti gli obblighi che fossero previsti dalla legge. È questo l'orientamento che è stato accolto e fatto proprio dalla maggior parte degli Uffici dell'Agenzia delle entrate; pertanto è invalsa la prassi, allo scopo di evitare di pagare in sede di registrazione del preliminare imposte maggiori di quelle dovute poi in sede di registrazione dei contratti definitivi, di imputare a "caparra" tutto ciò che il promittente acquirente corrisponde al promittente venditore in sede di contratto preliminare, sulla quale, ai sensi dell'articolo 6 della Tariffa, è dovuto lo 0,50% che sarà poi recuperato dall'imposta dovuta in sede di definitivo.

Inoltre, alla luce della modifica introdotta dalla finanziaria per il 2007 sono soggetti a tassazione sul "prezzo-valore" anche le compravendite effettuate in regime di esenzione da IVA, a condizione che si tratti, come si è detto, di immobili destinati ad abitazione e loro pertinenze e che l'acquirente sia una persona fisica che acquista al di fuori della sua eventuale attività di impresa o di lavoro autonomo.

7. IL PRELIMINARE ALLA LUCE DEL D.LGS. 122 DEL 2005

Occorre adesso fare un cenno particolare al rilievo che assume il contratto preliminare in relazione alla novità introdotta dal decreto legisla-

⁹L. 27.12.2006, n. 296.

¹⁰Cf art. 52, c. 5-bis, D.P.R. 131/1986.

tivo 20 giugno 2005, n. 122, entrato in vigore il 21 luglio 2005.

Il suddetto decreto legislativo ha inserito nell'ordinamento una normativa a tutela dell'acquirente di immobili da costruire, al fine di offrire una sorta di garanzia a coloro che si trovano ad acquistare immobili "sulla carta"¹¹.

Il problema nasceva dal fatto che nella pratica, anche per motivi essenzialmente tecnici dovuti a ritardi nella costruzione, spesso il periodo intercorrente fra la stipula dell'accordo preliminare e la stipula del definitivo si dilatava ben oltre i termini contrattualmente previsti; in questi casi il promittente acquirente, che aveva magari versato somme ingenti al costruttore senza ricevere alcuna garanzia dallo stesso, si trovava privo di ogni tutela a fronte di un intervenuto fallimento del costruttore promittente venditore.

Questa disposizione normativa interessa molto da vicino il contratto preliminare in quanto all'articolo 6 impone, a pena di nullità, un contenuto minimo del contratto preliminare, prevedendo che in esso debbano essere contenute una serie di indicazioni che vanno dagli elementi richiesti ai fini della trascrizione, all'esatta descrizione del bene con tutte le sue caratteristiche tecniche, con particolare riferimento alle strutture portanti, fondazioni, solai, eccetera; dai termini massimi per l'esecuzione della costruzione, all'indicazione del prezzo complessivo da corrispondersi in danaro o in diverso modo.

Le suddette indicazioni vanno coordinate con la norma dell'articolo 2 dello stesso decreto legislativo, che impone al costruttore di rilasciare una fideiussione di importo corrispondente alle somme da lui già riscosse, o che comunque egli debba riscuotere prima della stipula dell'atto definitivo di trasferimento. La fideiussione stessa deve essere indicata nel contratto preliminare ai sensi dell'articolo 6 del decreto legislativo.

Il contratto preliminare, quindi, alla luce della normativa introdotta dal decreto legislativo, assume un rilievo fondamentale ed essenziale nella fase della contrattazione relativa agli immobili da costruire.

8. BREVI CENNI AL PROBLEMA DELLA CERTIFICAZIONE DEGLI IMPIANTI NEL PRELIMINARE

Il decreto ministeriale n. 37, entrato in vigore il 27 marzo 2008, imponeva ai venditori di consegnare agli acquirenti di immobili di ogni genere tutti i documenti comprovanti la conformità e la regolarità di qualsiasi impianto posto al servizio dell'immobile.

La normativa sulla sicurezza degli impianti, e cioè l'obbligo di osservare una serie di prescrizioni allo scopo di garantire la sicurezza degli stes-

si, era stata già introdotta nel nostro ordinamento della legge n. 46/1990, ma, con il decreto ministeriale in esame, diventava obbligatorio il rilascio delle "dichiarazioni di conformità degli impianti" redatte sulla base di modelli allegati al decreto stesso. La novità del suddetto decreto pertanto non era tanto quella della garanzia di conformità che il venditore deve all'acquirente, salvo patto contrario, quanto l'obbligo di farne menzione negli atti di vendita.

Con il decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, entrata in vigore il 22 agosto 2008, sono stati però abrogati gli obblighi a carico del venditore di cui al decreto ministeriale n. 37 del 2008.

La suddetta abrogazione, peraltro, non può e non deve essere intesa nel senso del venir meno degli obblighi di garanzia in capo al venditore (nel caso che ci interessa in capo al promittente venditore), né tantomeno nel senso della generale legittimazione ad alienare impianti non a norma, ma soltanto nel senso di evitare le dichiarazioni relative agli impianti negli atti di trasferimento, a qualsiasi titolo, degli immobili.

Sul tema si vedano le note del 6 agosto 2008 del Consiglio nazionale del Notariato riportate in *Documentazione*.

È opportuno che già in sede di preliminare le parti focalizzino la loro attenzione sull'obbligo di garanzia che avrà il promittente venditore nei confronti del promittente acquirente e che, ferma restando la loro possibilità di accordarsi come ritengono opportuno, anche eventualmente nel senso di escludere la garanzia del promittente venditore (magari tenendone conto nella determinazione del corrispettivo), convengano già il da farsi al momento della stipula dell'atto definitivo o di vendita.

¹¹L'art. 1472 cod. civ. prevede espressamente l'ipotesi della vendita di cose future inquadrate dal legislatore nell'ambito delle cosiddette vendite obbligatorie; si tratta di vendite in cui gli effetti reali non sono immediati, ma rinviati ad un momento successivo che, nel caso specifico, è quello della venuta ad esistenza del bene.

pagina bianca

*Emanuele Garavello**

I SISTEMI DI SICUREZZA ALIMENTARE

A partire dal 2000 la normativa comunitaria relativa alla sicurezza alimentare ha subito notevoli cambiamenti, con lo scopo di ripristinare la fiducia dei consumatori, messa a dura prova da una serie di scandali alimentari (per es. mucca pazza, pollo alla diossina, ecc.).

L'attuale disciplina della sicurezza alimentare poggia essenzialmente su una serie di provvedimenti legislativi costituenti il cosiddetto "Pacchetto Igiene", complesso di quattro regolamenti (CE 852/2004, CE 853/2004, CE 854/2004 e CE 882/2004), che intende stimolare un approccio efficace per la sicurezza alimentare fondato sull'analisi del rischio alimentare, con il pieno coinvolgimento anche della *produzione primaria* ed una notevole sensibilizzazione della responsabilità degli operatori.

I principi cardine della politica comunitaria sulla sicurezza alimentare sono i seguenti:

- definizione dei soggetti coinvolti: operatori della produzione, trasformazione, distribuzione e esportazione degli alimenti;
- principio di responsabilità di ogni operatore del settore per i prodotti che importa, trasforma, elabora, commercializza o somministra;
- controlli integrati su tutta la catena alimentare: dalla fattoria alla tavola (*from farm to table*);
- sicurezza degli alimenti;
- mantenimento della "catena del freddo" (rispetto della temperatura di conservazione del prodotto lungo tutto l'arco del processo produttivo);
- interventi basati sull'analisi del rischio;
- registrazione degli stabilimenti;
- tracciabilità di tutti i prodotti in tutte le tappe della catena alimentare;
- cittadini come parte attiva della politica della sicurezza alimentare: essi hanno diritto ad un'informazione chiara e precisa da parte dei poteri pubblici.

Il presente articolo intende, pertanto, fornire un quadro introduttivo

*Consulente d'impresa.

sulle tematiche relative alla sicurezza alimentare nei servizi di somministrazione di alimenti e bevande. Accanto ad un glossario utile per comprendere a fondo il lessico della sicurezza alimentare e ad un breve *excursus* sull'evoluzione normativa, ampio spazio sarà destinato all'analisi ed elaborazione del *Sistema HACCP*.

1. GLOSSARIO

Qui di seguito vengono riportati i principali termini e definizioni utili a comprendere il lessico della sicurezza alimentare.

- *Alimento*: qualsiasi sostanza o prodotto trasformato, parzialmente trasformato o non trasformato, destinato ad essere ingerito, o di cui si prevede ragionevolmente che possa essere ingerito, da esseri umani. Sono comprese le bevande, le gomme da masticare e qualsiasi sostanza, compresa l'acqua, intenzionalmente incorporata negli alimenti nel corso della loro produzione, preparazione o trattamento.
- *Alimenti potenzialmente pericolosi*: alimenti suscettibili di essere contaminati e/o tali da permettere una rapida crescita di microrganismi infettivi e tossinfettivi.
- *Legislazione alimentare*: leggi, regolamenti e disposizioni amministrative riguardanti gli alimenti in generale, e la sicurezza degli alimenti in particolare, sia nella comunità che a livello nazionale; sono incluse tutte le fasi di produzione, trasformazione e distribuzione degli alimenti e anche dei mangimi prodotti per gli animali destinati alla produzione alimentare o ad essi somministrati.
- *Autorità competente*: autorità di uno stato incaricata di effettuare il controllo (ASL, NAS, ecc.).
- *Contaminazione*: presenza nel prodotto di un elemento indesiderabile.
- *Igiene alimentare*: insieme delle misure necessarie per garantire la sicurezza e la salubrità delle derrate alimentari in tutti gli stadi della produzione, della trasformazione, della produzione, dello stoccaggio, del trasporto, della distribuzione, della vendita, della lavorazione e della somministrazione al consumatore.
- *Infestanti*: insetti, uccelli, roditori e qualsiasi altro animale in grado di contaminare direttamente o indirettamente gli alimenti.
- *Lotto*: quantità determinata di alimenti preparati contemporaneamente e nelle stesse condizioni.

- *Prodotti*: materie prime, semilavorati, prodotti finiti e ingredienti.
- *Registrazione*: raccolta dei dati e conservazione della relativa documentazione scritta o comunque registrata di tutte le informazioni riguardanti il controllo e la verifica.
- *Residuo di lavorazione*: sostanza o materiale residuale derivante da un ciclo di produzione o di consumo suscettibile di essere avviato al riutilizzo.
- *Impresa alimentare*: ogni soggetto pubblico o privato, con o senza fini di lucro, che svolge una qualsiasi delle attività connesse ad una delle fasi di produzione, trasformazione, distribuzione e somministrazione degli alimenti.
- *Responsabile*: titolare dell'impresa o suo specifico delegato garante dell'attuazione del piano di autocontrollo e, in definitiva, della salubrità dei prodotti.
- *Commercio al dettaglio*: la movimentazione e/o trasformazione degli alimenti e il loro stoccaggio nel punto di vendita o di consegna al consumatore finale, compresi i terminali di distribuzione, gli esercizi di ristorazione, le mense di aziende e istituzioni, i ristoranti e altre strutture di ristorazione analoghe, i negozi, i centri di distribuzione per supermercati, gli oratori e i punti di vendita all'ingrosso.
- *Immissione sul mercato*: la detenzione di alimenti o mangimi a scopo di vendita, comprese l'offerta di vendita o ogni altra forma, gratuita o a pagamento, di cessione, nonché la vendita stessa, la distribuzione e le altre forme di cessione propriamente detta.
- *Consumatore finale*: il consumatore finale di un prodotto alimentare che non utilizzi tale prodotto nell'ambito di un'operazione o attività di un'impresa del settore alimentare.
- *Scadenza*: è la data fino alla quale il prodotto alimentare conserva le sue proprietà specifiche in adeguate condizioni di conservazione; essa va indicata con la dicitura "da consumarsi entro" seguita dalla data oppure dalla indicazione del punto della confezione in cui essa figura. Tutti i prodotti eventualmente scaduti devono essere allontanati dalla linea di produzione, non somministrati e prima della loro restituzione al fornitore o, preferibilmente, eliminazione, devono essere contrassegnati da un cartello posto sopra la confezione riportante la seguente dicitura "merce scaduta da non utilizzare".

- *TMC (Termine Minimo di Conservazione)*: termine minimo di conservazione è la data fino alla quale il prodotto alimentare conserva le sue proprietà specifiche in adeguate condizioni di conservazione; esso va indicato con la dicitura “da consumarsi preferibilmente entro” seguita dalla data oppure dalla indicazione del punto della confezione in cui essa figura.
- *HACCP (Hazard Analysis and Critical Control Points - Analisi dei Pericoli e Punti Critici di Controllo)*: identificazione da parte dell'operatore delle fasi della lavorazione che potrebbero rivelarsi critiche per la sicurezza degli alimenti ed individuazione, applicazione, mantenimento e aggiornamento delle opportune procedure di sicurezza avvalendosi dei principi del sistema HACCP.
- *Piano HACCP*: documento redatto sulla base dei principi HACCP che illustra le procedure da seguire a garanzia del controllo di un dato processo o procedura.
- *Punto Critico di Controllo (CCP - Critical Control Point)*: qualsiasi punto, procedura o processo ove sia possibile, mediante un'azione di controllo adeguata, evitare, eliminare o ridurre ad un livello accettabile, un pericolo per la sicurezza alimentare.
- *Diagramma di flusso*: diagramma che illustra le fasi di lavorazione del prodotto.
- *Monitoraggio*: sequenza programmata di osservazioni o misure per valutare il grado di controllo di un CCP. Le procedure di lavorazione e di manipolazione in un qualunque punto critico devono essere condotte in modo tale da produrre una registrazione accurata dei dati da utilizzare anche nel processo di verifica.
- *Pericolo*: agente microbiologico, chimico o fisico contenuto in un alimento o mangime, o condizione in cui un alimento o un mangime si trova, in grado di provocare un effetto nocivo sulla salute.
- *Limite critico*: valore predeterminato di sicurezza che deve essere osservato per ciascun CCP. I limiti critici sono associati alle misure di controllo del punto critico.
- *Gravità*: misura la gravità, l'ampiezza di un pericolo (in senso assoluto, non rapportato alla frequenza di manifestazione del pericolo stesso).
- *Rischio*: funzione della probabilità e della gravità di un effetto nocivo per la salute, conseguente alla presenza di un pericolo.

- *Analisi del rischio*: processo costituito da tre componenti interconnesse: valutazione, gestione e comunicazione del rischio.
- *Valutazione del rischio*: processo su base scientifica costituito da quattro fasi: individuazione del pericolo, caratterizzazione del pericolo, valutazione dell'esposizione al pericolo e caratterizzazione del rischio.
- *Gestione del rischio*: processo, distinto dalla valutazione del rischio, consistente nell'esaminare alternative d'intervento consultando le parti interessate, tenendo conto della valutazione del rischio e di altri fattori pertinenti e, se necessario, compiendo adeguate scelte di prevenzione e di controllo.
- *Sicurezza*: proprietà di un prodotto alimentare legata all'innocuità di quest'ultimo, ossia all'assenza in esso di rischi per la salute pubblica.
- *Azioni correttive*: misure da prendere quando il risultato della sorveglianza dei CCP indica una tendenza verso la perdita di controllo.
- *Rintracciabilità*: possibilità di ricostruire e seguire il percorso di un alimento, di un mangime, di un animale destinato alla produzione alimentare o di una sostanza destinata o atta ad entrare a far parte di un alimento o di un mangime attraverso tutte le fasi della produzione, della trasformazione e della distribuzione.
- *Sanificazione*: operazione identificabile nel trattamento di tutte le superfici (piani di lavoro, utensili, pavimenti, ecc.) con lo scopo di portare a livelli di “sicurezza” l'eventuale contaminazione microbica.
- *Detersione*: operazione che consente di eliminare contaminazioni di natura organica: grassi, proteine, zuccheri, eccetera.
- *Disinfezione*: pratica igienica che ha lo scopo di distruggere tutti i microrganismi patogeni, escluse le spore, presenti sulle superfici da trattare al fine di prevenire la loro trasmissione per via alimentare.
- *Disinfestazione*: operazione che consente di eliminare o tenere sotto controllo la presenza di insetti e altri animali infestanti negli ambienti.
- *Verifica*: procedure da effettuare a conferma dell'efficace funzionamento del sistema HACCP.
- *Manuale di autocontrollo igienico sanitario*: per documentare il lavoro svolto occorre predisporre un apposito manuale contenente tutte le notizie inerenti all'azienda, al ciclo produttivo, al processo di autocon-

trollo e alle schede di rilevazione dei dati. Nel manuale vengono individuati quelli che sono i punti critici per ogni filiera ed in esso vengono annotati tutti i controlli che devono essere sistematicamente effettuati, in modo da poter risalire alle cause che possono aver determinato un qualsiasi problema. Nel manuale vengono inoltre standardizzati i comportamenti lavorativi da adottare e definite le modalità che l'azienda adotta ai fini del raggiungimento dell'obiettivo finale.

- *Non conformità*: mancato soddisfacimento dei requisiti specificati per una o più caratteristiche relative alla qualità, siano esse riferite ad un prodotto (scadenza, imballaggi, ecc.) o servizio (rispetto delle temperature, condizioni igieniche, ecc.).
- *Sistemi di allarme*: insieme delle procedure ideate dagli operatori per affrontare eventuali situazioni che potrebbero generare rischi di natura igienico sanitaria.
- *Gruppo di lavoro*: insieme di persone interne o esterne all'impresa coinvolte nel processo decisionale e attuativo del *Sistema HACCP*, che si costituisce solitamente solo nelle imprese operative presso una pluralità di sedi.
- *Preparazione*: insieme delle operazioni volte alla manipolazione delle derrate alimentari in vista di una loro successiva trasformazione (pulizia, mondataura, taglio, cottura, ecc.).
- *Produzione*: insieme delle operazioni volte alla trasformazione delle derrate alimentari mediante processo di cottura.
- *Somministrazione*: insieme delle operazioni aventi come scopo la distribuzione degli alimenti e/o pasti all'utenza.
- *Produzione primaria*: insieme dei processi di produzione agricola.
- *pH*: dal latino *pondus hydrogenii* (potenziale dell'idrogeno) è una scala di misura dell'acidità di una soluzione acquosa.
- *Aw*: attività dell'acqua è una misura, in un sistema, dell'acqua libera, non legata, disponibile per supportare reazioni biologiche e chimiche. L'*Aw* di una sostanza è quantitativamente uguale alla pressione di vapore dell'acqua pura (entrambe misurate alla stessa temperatura).

$$Aw = P / Po$$

Dove:

P = pressione del vapore sopra una soluzione (alimento)

Po = pressione del vapore dell'acqua pura (alla stessa temperatura)

Per convenzione, l' *Aw* dell'acqua pura è uguale ad 1.

Qualsiasi aggiunta o presenza in un alimento di sostanze in grado di legare le molecole di acqua fa sì che $P < Po$ da cui $Aw < 1$.

Il valore minimo è uguale a 0 (assenza di attività dell'acqua):

Valore *Aw*: $0 < Aw < 1$

2. SICUREZZA ALIMENTARE

Come si evince facilmente dalle rispettive definizioni, fra *igiene* (insieme delle misure necessarie per garantire la sicurezza e la salubrità delle derrate alimentari in tutti gli stadi della produzione, della trasformazione, della fabbricazione, dello stoccaggio, del trasporto, della distribuzione, della vendita, della lavorazione e della somministrazione al consumatore) e *sicurezza alimentare* (proprietà di un prodotto alimentare legata all'innocuità di quest'ultimo, ossia all'assenza in esso di rischi per la salute pubblica) vi è un nesso di causa-effetto.

Un'ulteriore *definizione di igiene* chiarisce meglio il campo di interesse: insieme delle norme che mirano a salvaguardare la salute prevenendo malattie ed infezioni causate da microrganismi, e precisa che attiene ad una pluralità di ambiti.

Si parla infatti di igiene del personale, delle materie prime e degli ambienti e strumenti di lavoro.

Per raggiungere lo scopo della sicurezza alimentare è pertanto indispensabile assicurare l'igiene del personale (abiti e divisa in ordine e ben puliti e corretto e frequente lavaggio delle mani), delle materie prime (rispetto delle scadenze e delle temperature di ricezione, conservazione, lavorazione e somministrazione delle derrate alimentari) così come degli ambienti e strumenti di lavoro (regolare piano di sanificazione di superficie e attrezzature), operazioni possibili solo grazie ad un'adeguata applicazione delle corrette prassi operative.

Per evitare il fenomeno della contaminazione crociata che si ha quando alimenti, acqua o aria igienicamente sicuri, subiscono una contaminazione da parte di prodotti, materiali, strumenti, acqua o aria provenienti da aree e/o impianti inquinati, occorre salvaguardare in tutte le fasi del ciclo produttivo l'igienicità del personale, delle materie prime e degli ambienti e strumenti di lavoro. Basta che anche solo uno di questi ambiti cui il termine igiene si richiama non sia rispettato perché gli sforzi precedenti siano vanificati.

2.1 Analisi della normativa comunitaria (pacchetto igiene)

La sicurezza igienico sanitaria è sempre stata un tema monitorato con grande attenzione da parte delle istituzioni europee e nel corso degli anni sono state emanate numerose Direttive aventi lo scopo di tutelare la salute dei consumatori assicurando la produzione e commercializzazione

di alimenti salubri, ossia non dannosi per la salute dei consumatori stessi, in quanto privi di agenti contaminanti di natura fisica, chimica o microbiologica.

Solitamente si parla di tre differenti momenti nell'evoluzione della normativa comunitaria in tema di sicurezza alimentare.

1. Armonizzazione con le "direttive verticali": a partire dagli anni '60 è stata sviluppata una serie di direttive atte a regolare la produzione e commercializzazione di specifici alimenti (carni fresche, latte, burro, ecc.), da cui la definizione "verticale" poiché relativi a specifiche filiere. A questo periodo risale anche l'introduzione del "Bollo CEE" per identificare gli stabilimenti produttivi in possesso di determinati requisiti (strutturali e di sicurezza), che potevano commercializzare i loro prodotti in tutti i paesi dell'unione. Gli stabilimenti privi del "Bollo CEE" invece potevano commercializzare i loro prodotti solo all'interno del singolo stato membro, il doppio livello di autorizzazione ha dato origine al cosiddetto "doppio mercato".
2. Liberalizzazione del mercato: dalla fine degli anni '80 si è resa necessaria per adeguare il commercio alimentare alle novità introdotte dal MEC (Mercato Unico Europeo). La libera circolazione di persone, capitali e merci e relativa abolizione dei controlli alle frontiere imponeva un rispetto minimo di sicurezza a tutti gli stati aderenti al circuito comunitario e la necessità di passare oltre al cosiddetto "doppio mercato". In un contesto simile sono state emanate numerose norme relative agli alimenti a prescindere dalla loro natura o categoria di appartenenza (direttive orizzontali) e, al contempo, ha adeguato i provvedimenti legislativi di natura verticale, precisando procedure igieniche di produzione con precisi requisiti tecnici. Alle direttive orizzontali appartengono le norme relative all'igiene degli alimenti, ai controlli ufficiali sui prodotti alimentari e all'etichettatura degli alimenti, mentre fanno parte del secondo gruppo le direttive che disciplinano la produzione, trasformazione e commercializzazione degli alimenti di origine animale.
3. La terza e per ora ultima fase trae origine da una serie di gravi scandali alimentari verificatisi a partire dal 1996 (per esempio mucca pazza, pollo alla diossina, ecc.) che hanno manifestato non solo una scorretta applicazione della normativa ma anche una inefficace politica dei controlli. Dopo un'attenta analisi la Commissione Europea ha provveduto ad una revisione della normativa sulla sicurezza alimentare, esplicitasi in due documenti: il Libro Verde (1997) che disciplina i principi generali della legislazione alimentare e il Libro Bianco (2000) in materia di sicurezza alimentare. Il Libro Bianco sulla sicurezza alimentare rappresenta il documento ufficiale con il quale la Commissione Europea ha stabilito i principi per la revisione della normativa comunitaria sugli aspetti legati all'alimentazione.

Fra le principali misure adottate vi è la costituzione di un'Autorità alimentare europea, alla quale è stato demandato il compito di esprimere

re pareri scientifici sulle tematiche concernenti la sicurezza alimentare, la gestione dei sistemi di allarme rapido e la comunicazione dei rischi, la revisione della normativa comunitaria, la creazione di un sistema di controlli più armonizzato ed infine un maggior coinvolgimento dei consumatori tramite un dialogo trasparente.

Il Regolamento 178/2002 inoltre stabilisce i principi generali della sicurezza alimentare e istituisce l'obbligo della rintracciabilità per tutti gli alimenti e i mangimi.

Questa fase si è conclusa agli inizi del 2004 con l'emanazione del *Pacchetto igiene* ideato con lo scopo di riorganizzare la normativa comunitaria alla luce dei numerosi aggiornamenti.

L'analisi giuridica puntuale del *Pacchetto igiene* sarà oggetto di una prossima pubblicazione. In questo contesto interessa essenzialmente l'approfondimento dell'applicazione della normativa alla luce del suddetto *Pacchetto igiene* che verte principalmente sul concetto di autocontrollo igienico sanitario (HACCP).

2.2 Il Sistema HACCP (autocontrollo igienico sanitario)

Il passaggio epocale dal *controllo del prodotto finito* (precedente all'introduzione del *Sistema HACCP*) demandato alle Autorità competenti, all'*Autocontrollo* dell'intero ciclo produttivo demandato in prima istanza agli operatori, ha rappresentato una sorta di spartiacque nel campo della legislazione alimentare.

Gli operatori infatti sono stati investiti per la prima volta di una maggiore responsabilità, il loro ruolo è passato da meri e semplici soggetti passivi del controllo degli organi di vigilanza, a soggetti attivi dell'autocontrollo, senza in tal modo limitare la necessaria e indispensabile azione di verifica delle Autorità medesime. Il legislatore ha posto al centro dell'attenzione delle politiche della sicurezza alimentare i reali protagonisti, e profondi conoscitori del processo produttivo, gli operatori, i quali sono tenuti a porre in essere sistemi di autocontrollo in grado di minimizzare i rischi che possono incidere sulla salubrità degli alimenti, mentre agli organismi di vigilanza spetta il compito di accertare che tali sistemi siano implementati ed efficaci.

La grande enfasi riposta sull'efficacia del *Sistema HACCP* poggia le proprie basi sul fatto che, se applicata correttamente, consente un'analisi preventiva da parte dell'operatore che verifica ogni singolo aspetto del processo produttivo per assicurare la salubrità delle operazioni e soprattutto, in caso di anomalie e/o non conformità, di stabilire sempre in via preventiva come risolvere tali situazioni per riportarle ad un livello di sicurezza alimentare.

È bene sottolineare che, come specificato nel precedente *glossario*, con il termine *direzione aziendale* il legislatore identifica i soggetti che

detengono la responsabilità legale, in qualsiasi settore (agricoltura, industria, commercio, servizi alberghieri e ristorativi, ecc.) o ambito organizzativo (imprese, associazioni, enti religiosi, ecc.) in cui si trovino ad operare, al fine di identificare con chiarezza chi risponde in caso di danno alla salute del consumatore. Pertanto agli adempimenti previsti sono interessati tutti i soggetti che operano senza fine di lucro nel settore alimentare, comprese le parrocchie e gli altri enti non commerciali in genere (si pensi ad es. alla gestione di bar, circoli, mense scolastiche, convitti, ecc.).

L'*Autocontrollo igienico sanitario (HACCP)* è un sistema che permette di individuare i pericoli specifici, di valutarli e di stabilire le misure preventive per controllarli ed è entrato in vigore nel nostro paese il 28 giugno 1998.

Il *Sistema di Autocontrollo igienico sanitario* consta di due fasi:

1. *Analisi dei rischi (HA)* – procedura che ha lo scopo di individuare i potenziali pericoli significativi, dove la significatività è data dalla combinazione di due fattori: la probabilità che il pericolo si verifichi e la gravità del danno;
2. *Punti critici di controllo (CCP)* – punto, fase o procedura in cui è necessario e possibile *esercitare un'azione di controllo* al fine di prevenire, eliminare o ridurre ad un livello accettabile un pericolo relativo alla sicurezza ed integrità igienica di un prodotto alimentare. I punti critici di controllo sono definiti da ciascuna azienda specifica sotto la propria responsabilità.

Il *Sistema HACCP* si fonda su *sette principi* delineati dal *Codex Alimentarius* (Commissione creata nel 1963 da FAO e OMS per lo sviluppo di *standard* e linee guida relative all'igiene alimentare, con lo scopo precipuo di proteggere la salute dei consumatori):

1. condurre l'analisi dei rischi;
2. determinare i CCP;
3. stabilire i limiti critici;
4. stabilire un sistema di monitoraggio;
5. stabilire le azioni correttive;
6. stabilire le procedure di verifica;
7. stabilire la documentazione del sistema.

Accanto alle disposizioni pratiche per l'applicazione del *Sistema di Autocontrollo igienico sanitario* vi sono alcuni pre requisiti che coinvolgono tutti i soggetti coinvolti nel processo produttivo (figure direzionali e operative). Prima di intraprendere la preparazione della documentazione relativa all'HACCP è pertanto indispensabile che la *Direzione aziendale* percepisca con chiarezza finalità e metodologie per l'adempimento del *Sistema di Autocontrollo*, e a tal fine è bene evidenziare il valore di un concreto ed efficace mandato della Direzione stessa verso tutti i soggetti coinvolti, mandato che sia in condizione di trasmettere con chiarezza l'interesse dell'azienda non solo formale per l'applicazione del *Sistema*. In questo conte-

sto inoltre grande importanza viene assunta anche dalla formazione (addestramento) vista come strumento indispensabile per la reale comprensione della metodologia ed efficacia del sistema.

A tal proposito nel corso degli ultimi anni diverse Amministrazioni regionali e Province autonome hanno ulteriormente sottolineato il ruolo strategico della formazione nelle politiche di sicurezza alimentare, abolendo o sospendendo temporaneamente il rinnovo o rilascio del *Libretto di idoneità sanitaria* per sostituirlo con percorsi di formazione e addestramento del personale, dimostrando di aver compreso *in toto* il concetto di autocontrollo igienico sanitario.

Il *Piano HACCP* deve pertanto essere studiato a fondo, presentato a tutti i soggetti coinvolti e successivamente implementato con l'obiettivo strategico non solo della sua efficace applicazione, ma anche del costante miglioramento e per fare ciò si comprende nuovamente il peso della formazione del personale.

Il *primo passaggio* per l'applicazione del *Sistema di Autocontrollo* consiste nell'elaborazione dei diagrammi di flusso (rappresentazione grafica delle fasi operative utili ad individuare i CCP), che comprendono tutte le fasi di produzione (selezione delle forniture, ricezione, conservazione e somministrazione) con un'influenza sulla sicurezza del prodotto finito. Nei diagrammi di flusso sono inclusi dati di tempo e temperatura, barriere e livelli igienici delle diverse aree e i movimenti del personale. Ad ogni fase del processo produttivo occorre associare tutti i pericoli (in grado di causare un danno alla salute), pericoli che possono derivare da agenti microbiologici, chimici e fisici.

Il *secondo passaggio* consiste invece nell'analisi dei rischi, il processo di raccolta e interpretazione delle informazioni sui pericoli e sulle condizioni che favoriscono la loro presenza, al fine di decidere quali tra essi sono significativi per la sicurezza dell'alimento ed il cui controllo dovrebbe ricadere nel *Piano HACCP*. Le misure di controllo rappresentano azioni ed attività che possono essere utilizzate per prevenire o eliminare un pericolo per la sicurezza degli alimenti o che le riducono ad un livello accettabile ed il controllo (prevenzione) rappresenta una situazione nella quale tutte le procedure sono applicate nel modo corretto ed i criteri sono rispettati.

Il *terzo passaggio* consiste nella determinazione dei CCP relativamente a materie prime, posizioni, processi, procedure, pratiche e formulazioni del prodotto. Identificato un CCP occorre poi definirne i limiti critici in termini di valori di *Ph*, *aw*, temperatura, tempo, limiti massimi di residui, livelli massimi di contaminanti, criteri microbiologici e livelli di pulizia. Successivamente bisogna realizzare un sistema di monitoraggio per singolo CCP; il metodo e l'attrezzatura da utilizzare, il momento e la frequenza del controllo e l'interpretazione del risultato e le azioni da intraprendere.

A tal proposito eventuali azioni correttive (interventi) devono assicurare che solo i prodotti sicuri raggiungono il consumatore e individuare le azioni da intraprendere quando i risultati del monitoraggio sui CCP indica-

no una perdita di controllo.

Le procedure di verifica hanno l'obiettivo di controllare l'efficacia del *Piano HACCP*, ove con il termine *verifica* si intende l'applicazione di metodi, procedure, test e altre valutazioni oltre al monitoraggio per determinare la conformità con il *Piano HACCP*.

Un ulteriore elemento di grande novità introdotto dal *Sistema HACCP* è rappresentato dalla documentazione e dalle registrazioni. Scopo della documentazione è quello di dare evidenza scritta alle operazioni di gestione e controllo dell'intera metodologia. È opportuno pertanto verbalizzare la durata degli incontri del gruppo di lavoro (laddove sia presente), le decisioni prese e loro motivazioni, registrare il monitoraggio, la verifica, le deviazioni e relative azioni correttive ed infine le modifiche al *Piano HACCP*.

Alla base della documentazione vi è il *Manuale di Autocontrollo* aziendale che deve prevedere le seguenti informazioni:

- riferimenti normativi;
- presentazione aziendale (oggetto sociale, organigramma aziendale, ecc.);
- descrizione del prodotto (o servizio) e del processo di produzione con la specifica della destinazione d'uso del prodotto;
- diagrammi di flusso di ogni singola fase operativa con l'identificazione degli eventuali pericoli associati (pericoli di natura microbiologica, fisica e chimica);
- determinazione dei *CCP* e relativi limiti critici;
- redazione del *Piano di autocontrollo*;
- realizzazione di un sistema di monitoraggio per ogni singolo *CCP*;
- definizione delle azioni correttive (interventi).

La documentazione prodotta deve essere gestita conservando non solo ovviamente il *Manuale* stesso ma anche i seguenti documenti:

- verbale degli incontri del gruppo di lavoro, decisioni prese e loro motivazioni;
- registrazione del monitoraggio;
- registrazioni della verifica;
- registrazione delle deviazioni e relative azioni correttive;
- registrazione dei percorsi di formazione del personale;
- test di laboratorio;
- registrazioni delle modifiche al *Piano HACCP*.

3. CONCLUSIONI

In definitiva tutti i soggetti coinvolti in attività che prevedono l'utilizzo di alimenti e bevande (acquisto, ricezione, conservazione, preparazione, produzione e somministrazione) sono tenuti a progettare ed implementare politiche di sicurezza alimentare fondate sul sistema di *Autocontrollo igienico sanitario*.

Prima di intraprendere qualsiasi attività sopra descritta, anche se non a scopo di lucro, che prevede servizi quali gestione di bar, mense scolastiche, aziendali, ospedaliere, eccetera, è necessario mettere in pratica politiche della sicurezza alimentare capaci di garantire la salubrità di ciò che viene somministrato a tutela dei propri consumatori.

Per fare ciò come si è visto è necessario studiare a fondo la propria attività, istruire, formare ed addestrare il proprio personale (con la conservazione dei documenti connessi, quali convocazione, firme dei partecipanti alla formazione, oggetto delle sessioni, test di verifica dell'apprendimento, ecc.) ed individuare i potenziali pericoli per la salute dei consumatori, per sottoporli ad un controllo efficace.

A tal proposito nel *Manuale di autocontrollo aziendale*, a prescindere dalla localizzazione e caratterizzazione delle singole strutture, non potranno mancare le schede di registrazioni relative alla rilevazione delle temperature nei diversi passaggi operativi (ricezione, conservazione e, se presente, cottura), al piano delle pulizie (giornaliere, settimanali, mensili e trimestrali) ed infine alla gestione delle azioni correttive (per esempio nel caso di mancato rispetto dei limiti critici per i *CCP* o di presenza di prodotti non conformi).

Riferimenti normativi

Qui di seguito vengono riportate le principali norme di riferimento:

LEGGE 30 APRILE 1962, N. 283

Modifica degli art. 242, 243, 247, 250 e 262 del T.U. delle leggi sanitarie approvato con R.D. 27 luglio 1934, n. 1265: disciplina igienica della produzione e della vendita delle sostanze alimentari e delle bevande. Gazzetta Ufficiale Italiana n. 139 del 4 giugno 1962

DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 26 MARZO 1980, N. 327

Regolamento di esecuzione della legge 30 aprile 1962, n. 283, e successive modificazioni, in materia di disciplina igienica della produzione e della vendita delle sostanze alimentari e delle bevande. Gazzetta Ufficiale Italiana n. 193 del 16 luglio 1980

DECRETO LEGISLATIVO 27 GENNAIO 1992, N. 109

Concernente l'etichettatura, la presentazione e la pubblicità dei prodotti alimentari

DECRETO MINISTERIALE 27 FEBBRAIO 1996, N. 209

Regolamento concernente la disciplina degli additivi alimentari permessi nella preparazione per la conservazione delle sostanze alimentari

REGOLAMENTO CE 28 GENNAIO 2002, N. 178

Provvedimento che stabilisce i principi e i requisiti generali della legislazione alimentare, istituisce l'Autorità europea per la sicurezza alimentare e fissa procedure nel campo della sicurezza alimentare

DIRETTIVA CEE/CEEA/CE 10 NOVEMBRE 2003, N. 89

Provvedimento che modifica la direttiva 2001/13/CE per quanto riguarda l'indicazione degli ingredienti contenuti nei prodotti alimentari

REGOLAMENTO CEE/UE 29 APRILE 2004, N. 852

Norme sull'igiene dei prodotti alimentari, sulla produzione primaria, i Manuali di corretta prassi igienica e l'istituzione dell'Autorità europea per la sicurezza alimentare (EFSA)

REGOLAMENTO CEE/UE 29 APRILE 2004, N. 853

Norme specifiche in materia di igiene per gli alimenti di origine animale

REGOLAMENTO CEE/UE 29 APRILE 2004, N. 854

Norme specifiche per l'organizzazione di controlli ufficiali sui prodotti di origine animale destinati al consumo umano

DECRETO LEGISLATIVO 6 NOVEMBRE 2007, N. 193

Provvedimento emanato in attuazione della direttiva 2004/41/CE relativa ai controlli in materia di sicurezza alimentare e applicazione dei regolamenti comunitari nel medesimo settore

Dalla rivista "Bancaria" n. 9/2008¹

IL TRATTAMENTO DEGLI STRUMENTI FINANZIARI NELL'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

di Enzo Mignarri – Banca Monte dei Paschi di Siena

Con il decreto legge 262/2006, convertito nella legge 286/2006, è stata formalmente reintrodotta l'imposta sulle successioni e donazioni, secondo le disposizioni del relativo Testo unico. Successivamente, la legge finanziaria per il 2007 e quella per il 2008 hanno apportato ulteriori modifiche su cui è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con diversi chiarimenti e istruzioni su aspetti particolari, relativi a: la determinazione dell'asse ereditario; il trattamento degli strumenti finanziari; la costituzione di vincoli di destinazione; il trust.

1. Premessa

Con l'art. 2, commi da 47 a 53, del decreto legge n. 262/2006², è stata reintrodotta l'imposta sulle successioni e donazioni secondo le disposizioni del relativo Testo unico (Tus), di cui al decreto legislativo n. 346 del 31 ottobre 1990 nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001 (ossia prima del varo della legge n. 383 del 18 ottobre 2001), in quanto compatibili con le nuove disposizioni. Successivamente, la legge finanziaria per il 2007 e quella per il 2008 hanno apportato ulteriori modifiche a tale normativa. L'imposta sulle successioni e donazioni è dovuta dagli eredi e dai legatari per le successioni, dai donatari per le donazioni e dai beneficiari per le altre liberalità tra vivi. Di seguito viene fornita, con particolare riguardo agli

¹Riportiamo, con l'autorizzazione dell'Editore che ringraziamo, un interessante contributo circa l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni agli strumenti finanziari.

Ricordiamo che gli enti ecclesiastici e molti altri enti *non profit* non subiscono alcuna tassazione in relazione agli acquisti a titolo gratuito (donazioni, eredità, legati, trasferimenti gratuiti) in quanto la nuova imposta ha conservato il regime di esenzione già previsto in precedenza per tali enti.

Infatti, l'art. 2 del D.L. n. 262/2006 (conv. L. n. 286/2006) al c. 47 istituisce «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 D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto ai commi da 48 a 54» e al c. 50 stabilisce che «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 D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 31 ottobre 2001». Dal momento che i commi richiamati riguardano solo le aliquote e le franchigie, il regime di esenzione dalla nuova imposta resta quello previsto dall'articolo 3 del decreto legislativo n. 346/1990, in forza del quale sono esenti i trasferimenti a favore di enti legalmente riconosciuti che «hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione, o altre finalità di pubblica utilità». L'esenzione si applica agli enti ecclesiastici in forza dell'equiparazione fiscale tra enti e attività di religione o di culto e enti di beneficenza o di istruzione (cf L. 121/1985, art. 7, c. 3).

Oltre che agli enti sopra indicati, il D.Lgs. 346/1990 prevede l'esenzione anche per altri soggetti, a determinate condizioni; l'art. 3, c. 2 stabilisce infatti che «i trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1, non sono soggetti all'imposta se sono stati disposti per le finalità di cui allo stesso comma».

²Convertito, con modifiche, nella legge n. 286/2006.

strumenti finanziari, una disamina delle disposizioni in vigore integrata con i chiarimenti che l'Agenzia delle Entrate ha fornito in materia e con le istruzioni che l'amministrazione finanziaria aveva impartito agli operatori e ai contribuenti fino al 24 ottobre 2001, da considerare tuttora valide, ovviamente in quanto compatibili con le modifiche apportate alla disciplina previgente.

2. Imposta sulle successioni

Il valore globale netto dell'asse ereditario è costituito dalla differenza tra il valore complessivo, alla data di apertura della successione, dei beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario e quello delle passività deducibili e degli oneri, diversi da quelli indicati nell'art. 46, comma 3, del Tus³.

L'imposta sulle successioni nella formulazione in vigore risulta differenziata soltanto in funzione al soggetto che assume la qualità di erede e non riguardo all'oggetto del trasferimento *mortis causa*. I trasferimenti di beni e diritti per causa di morte vengono, infatti, assoggettati a imposta sul valore complessivo netto dei beni con tre differenti aliquote da applicare sul valore della quota o dei beni spettanti a ciascun beneficiario in funzione del grado di parentela o affinità sussistente tra lo stesso e il dante causa e cioè:

- 4%, se devoluti a favore del coniuge e di parenti in linea retta con una franchigia, per ciascun beneficiario, di 1 milione di euro; pertanto più quote ereditarie di competenza del coniuge e dei parenti in linea retta anche se complessivamente superano il tetto di 1 milione di euro ma non lo superano singolarmente, non scontano alcuna imposta;
- 6%, se devoluti a favore dei fratelli e delle sorelle con una franchigia, per ciascun beneficiario, di 100.000 euro;
- 6%, se devoluti a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea diretta, nonché di affini in linea collaterale fino al terzo grado (senza franchigia);
- 8%, se devoluti ad altri soggetti (senza franchigia).

Per i soggetti portatori di Handicap riconosciuto ai sensi della legge n. 104/92, la legge finanziaria per il 2007 ha introdotto una apposita franchigia di 1.500.000 euro, a prescindere dal grado di parentela intercorrente con il dante causa. Con riguardo all'applicazione delle franchigie, è stato precisato che:

- le franchigie non sono tra loro cumulabili e si applica quella più favorevole per il contribuente come nel caso, ad esempio, che quest'ultimo sia, nel contempo, portatore di handicap e fratello;
- si deve tener conto del valore delle donazioni in vita fatte da *de cuius* a favore dello stesso erede o legatario⁴.

³Tale comma prevede che «l'onere a carico dell'erede o del legatario, che ha per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, è considerato legato a favore del beneficiario».

⁴Cfr. la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 3/E del 22 gennaio 2008 secondo cui rilevano tutte le donazioni poste in essere dal *de cuius*, comprese quelle compiute nel periodo in cui l'imposta era stata abrogata.

Nel computo della franchigia rilevano, in ogni caso, solo le donazioni pregresse per le quali sia stata riconosciuta una franchigia di imposta che abbia assorbito, in tutto o in parte, l'imposta dovuta. In particolare, tali donazioni rilevano nei limiti di valore relativamente al quale il beneficiario abbia usufruito della franchigia. Il valore deve essere poi attualizzato, avendo riguardo al valore normale dei beni e diritti, alla data di apertura della successione del donante⁵. Pertanto, ai soli fini della determinazione della franchigia spettante all'erede, il valore della quota ereditaria allo stesso spettante deve essere aumentato di un importo corrispondente al valore attuale della quota parte di donazione effettuata in vita dal *de cuius* allo stesso erede, a suo tempo non assoggettata a tassazione per effetto dell'applicazione della franchigia.

In sintesi, il suddetto computo non ha lo scopo di attrarre a tassazione i beni donati in vita dal defunto, che sono esclusi dalla base imponibile, ma solo quello di determinare la franchigia spettante. La norma in questione riguarda anche gli atti a titolo gratuito e la costituzione di vincoli di destinazione stipulati a partire dal 29 novembre 2006.

3. Donazioni, atti a titolo gratuito e costituzione di vincoli di destinazione

Per le donazioni, gli atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e diritti e la costituzione di vincoli di destinazione, l'imposta è applicata sul valore globale dei beni e dei diritti al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario, diversi da quelli indicati dall'art. 58, comma 1, del Tus⁶, ovvero, se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi, al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti. Le aliquote applicabili, sul valore complessivo netto della quota e dei beni spettanti a ciascun beneficiario, sono:

- 4%, per il coniuge e i parenti in linea retta con una franchigia, per ciascun beneficiario, di 1 milione di euro;
- 6%, per i fratelli e le sorelle con una franchigia, per ciascun beneficiario, di 100.000 euro;
- 6% per gli altri parenti fino al quarto grado e gli affini in linea retta, nonché gli affini in linea collaterale fino al terzo grado;
- 8%, per gli altri soggetti.

Come per l'imposta di successione, ai soggetti portatori di handicap è riconosciuta una franchigia di 1.500.000 euro per gli atti presentati per la registrazione dal 1° gennaio 2007 a prescindere dal rapporto intercorrente con il donante. Nel caso di più beneficiari le franchigie sono fruibili per intero da ciascun beneficiario sul valore della quota o dei beni ad esso attribuiti diminuito dagli eventuali oneri da cui esso è gravato. Al fine del computo delle franchigie spettanti rilevano anche gli

⁵Cfr. la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 3/E del 22 gennaio 2008.

⁶Tale comma prevede che «gli oneri di cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari».

atti pregressi indipendentemente dal periodo nel quale sono stati stipulati. In particolare rilevano le donazioni pregresse per le quali sia stata riconosciuta una franchigia d'imposta che ha assorbito, in tutto o in parte, l'imposta dovuta e quelle non assoggettate a tassazione, dati i rapporti di parentela o di coniugio esistenti tra donante e donatario. Analogamente alle successioni, la norma - che è riferita, secondo l'Agenzia delle Entrate, anche agli atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e diritti e alla costituzione di vincoli di destinazione - mira a una corretta applicazione delle franchigie spettanti e non alla determinazione della base imponibile a cui commisurare l'imposta. Nel caso di registrazione di atti non assoggettati a tassazione a seguito dell'applicazione delle franchigie, è dovuta l'imposta di registro in misura fissa.

4. La costituzione di vincoli di destinazione

Uno dei punti più rilevanti e nel contempo più controversi dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008 riguarda l'assoggettamento a imposizione indiretta della costituzione di vincoli di destinazione. Secondo l'Agenzia l'effetto segregativo, conseguente alla costituzione di un vincolo di destinazione, consiste nel far confluire i beni vincolati in un patrimonio separato rispetto a quello del disponente che, pertanto, ne perde la libera disponibilità. Ciò non significa tuttavia che, in ogni caso, si realizzi un trasferimento di proprietà dei beni vincolati a favore di determinati beneficiari. Di modo che, secondo l'Agenzia delle Entrate, occorre verificare, di volta in volta, gli effetti giuridici che la costituzione di un vincolo di destinazione produce allo scopo di assoggettare all'imposta sulle successioni e donazioni soltanto i vincoli di destinazione produttivi di effetti traslativi⁷. Con un successivo intervento, l'Agenzia ha tuttavia precisato che l'intestazione fiduciaria di azioni e quote sociali non è soggetta all'imposta sulle successioni e donazioni (che, invece, è dovuta se il negozio fiduciario ha per oggetto beni immobili) e che rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta tutti i trasferimenti di beni e diritti a titolo gratuito, anche se privi dell'*animus donandi*⁸.

Se l'atto costitutivo del vincolo comporta anche il trasferimento della proprietà del bene, si applica l'aliquota corrispondente al rapporto di parentela o di coniugio intercorrente tra il disponente e il destinatario. In caso di successive attribuzioni, queste verranno assoggettate ad autonoma imposizione in base agli effetti giuridici prodotti e indipendentemente dalle precedenti imposizioni.

5. Disciplina del trust

Le caratteristiche proprie del trust presentano alcuni profili che risultano rilevanti ai fini dell'assoggettamento alle imposte indirette: l'atto costitutivo, l'atto dispositi-

⁷Cfr. la circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008.

⁸Cfr. la circolare n. 28/E del 27 marzo 2008.

vo, le operazioni effettuate durante il trust, il trasferimento dei beni ai beneficiari. L'atto costitutivo del disponente - se non prevede anche il trasferimento dei beni nel trust, destinato a realizzarsi in una fase successiva, ed è redatto con atto pubblico o scrittura privata autenticata - deve essere assoggettato all'imposta di registro in misura fissa, quale atto privo di contenuto patrimoniale.

L'atto dispositivo con il quale il disponente vincola i beni in trust rileva, in ogni caso, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, indipendentemente dal tipo di trust, e va assoggettato a tale imposta in misura proporzionale, sia che esso venga disposto, rispettivamente, per testamento o per atto *inter vivos*. In particolare, ai fini dell'applicazione delle aliquote - che risultano come detto differenziate in funzione del rapporto di parentela e affinità - occorre far riferimento al rapporto intercorrente tra il disponente e il beneficiario e non a quello tra disponente e trustee. Ne consegue che, per l'applicazione delle aliquote ridotte e delle franchigie, il beneficiario deve poter essere identificato, in relazione al grado di parentela con il disponente, al momento della costituzione del vincolo. Nel trust di scopo, gestito per realizzare un certo obiettivo, in cui non vi è indicazione del beneficiario finale, l'imposta sarà dovuta con l'aliquota dell'8% prevista per i vincoli di destinazione a favore di «altri soggetti». Come disposto dalla legge finanziaria 2007, la costituzione del vincolo di destinazione in un trust disposto a favore dei discendenti del disponente non sconta l'imposta se ha per oggetto aziende o rami di esse, quote sociali e azioni.

L'imposta sulle successioni e donazioni si applica, secondo l'Agenzia delle Entrate, anche al cosiddetto trust autodichiarato in cui è lo stesso disponente ad essere designato come trustee e il vincolo di destinazione sui beni si realizza all'interno dello stesso patrimonio del settlor anche in assenza di formali effetti traslativi. Nel caso in cui non sia possibile individuare il soggetto beneficiario del trust, non si può usufruire delle franchigie.

Il trust è assoggettato a tassazione indiretta solo in sede di costituzione del vincolo e non anche al momento della distribuzione al beneficiario. In tal modo la devoluzione dei beni vincolati nel trust ai beneficiari non costituisce un ulteriore presupposto impositivo, in quanto i beni hanno già scontato l'imposta sulle successioni e donazioni. Inoltre, essendosi realizzato il trasferimento di ricchezza ai beneficiari finali con la costituzione del vincolo, anche l'eventuale incremento del patrimonio del trust non sconta l'imposta sulle successioni e donazioni al momento della devoluzione⁹. Il soggetto passivo dell'imposta sulle successioni e donazioni deve essere considerato il trust in quanto immediato destinatario dei beni oggetto della disposizione.

8. Trattamento degli strumenti finanziari

La normativa in vigore stabilisce, in via generale, che se al momento della succes-

⁹Trattasi di un'interpretazione che non ha mancato di sollevare perplessità in quella parte della dottrina secondo cui il momento in cui si configura la donazione è quello del passaggio dal trustee ai beneficiari in quanto in quello iniziale dal disponente al trustee manca l'*animus donandi*. Cfr. E. Vial (a cura di), «Prevista l'imposta di donazione nel passaggio dal disponente al trustee», in *Guida Normativa* n. 34 dell'8 settembre 2007, p. XV.

sione o della donazione il defunto o il donante era residente nel territorio dello Stato, l'imposta è dovuta su tutti i beni e i diritti trasferiti (ancorché esistenti all'estero); mentre, se non era residente, l'imposta è dovuta solo sui beni e diritti esistenti nello Stato¹⁰.

Ambito di applicazione. Con riguardo agli strumenti finanziari si considerano in ogni caso esistenti nello Stato:

- le azioni o quote di società, nonché le quote di partecipazione in enti diversi dalle società, che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale;
- le obbligazioni e gli altri titoli, in serie o in massa diversi dalle azioni, emessi dallo Stato o da società ed enti di cui alla linea precedente;
- i crediti, le cambiali, i vaglia cambiari e gli assegni di ogni specie, se il debitore, il trattatario o l'emittente è residente nello Stato;
- i crediti garantiti su beni esistenti nello Stato fino a concorrenza dei beni medesimi, indipendentemente dalla residenza del debitore.

Beni e diritti esenti. Non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti di aziende o rami di esse, di azioni, di quote di società di persone e di capitali effettuati a causa di morte o a titolo gratuito tra vivi in favore di discendenti e del coniuge, anche tramite i patti di famiglia di cui agli artt. 768-bis e seguenti del codice civile. In caso di quote sociali e azioni di società di capitali, società cooperative e di mutua assicurazione residenti in Italia, l'esenzione spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, numero 1, del codice civile. L'imposta non si applica, inoltre, nei trasferimenti riguardanti partecipazioni in società di persone quale che sia la quota trasferita, purché sussistano gli altri requisiti richiesti. Condizione indispensabile, infatti, per fruire dell'esenzione è che i beneficiari proseguano l'esercizio dell'attività di impresa o detengano il controllo della società per almeno cinque anni dalla data del trasferimento, assumendo impegno in tal senso contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione. Il mancato rispetto di tale condizione comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa pecuniaria per ritardati e omessi versamenti, oltre agli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere pagata. In taluni casi la decadenza dal beneficio può essere anche parziale (ad esempio cessione di ramo di azienda). L'avviamento escluso dal computo della base imponibile dell'imposta gravante su aziende, azioni e quote sociali.

Non concorrono a far parte dell'attivo ereditario:

- i titoli del debito pubblico, fra i quali si intendono compresi i Bot e i Cct;
- gli altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati; nonché ogni altro diritto

¹⁰Taluni trasferimenti non sono soggetti all'imposta (a favore dello Stato, regioni, provincie, comuni, enti pubblici, fondazioni, Onlus, ecc.), mentre alcuni beni e diritti sono esclusi dall'attivo ereditario. Cfr. gli artt. 3 e 9, comma 1, del Tus.

to dichiarato esente dall'imposta da norme di legge;

- le indennità spettanti agli eredi corrisposte in forza di assicurazioni sociali obbligatorie;
- le assicurazioni sulla vita stipulate dal defunto.

I buoni postali fruttiferi sono equiparati a tutti gli effetti ai titoli del debito pubblico e, pertanto, non concorrono a formare l'attivo ereditario¹¹. Con riguardo ai titoli di Stato, si ritiene che la norma riguardi solo quelli emessi dallo Stato italiano, anche se, in osservanza al principio della libera circolazione dei capitali nell'ambito Ue, l'esclusione andrebbe probabilmente estesa a tutti i titoli emessi dagli Stati appartenenti all'Unione. Altra problematica che emerge concerne la nozione di titoli equiparati ai titoli di Stato che - ai sensi del D.Lgs. n. 461/97 (art. 12, comma 13-bis) - ricomprende, a tutti gli effetti fiscali e dunque anche ai fini dell'imposta di successione, i titoli emessi da enti e organismi internazionali costituiti in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia¹². I titoli menzionati esclusi dall'attivo ereditario non devono neppure essere inclusi nella dichiarazione di successione e possono essere trasferiti, negoziati ovvero rimborsati agli eredi, senza alcun adempimento formale¹³.

Nell'ipotesi in cui cadano in successione quote di partecipazione a fondi comuni di investimento che includono titoli del debito pubblico ed equiparati, tali titoli non devono essere computati dal contribuente nella base imponibile. In altre parole, occorre scomputare dal valore delle quote possedute alla data del decesso, il valore dei titoli del debito pubblico ed equiparati compresi in tali quote. Ove il contribuente non vi provveda direttamente in sede di dichiarazione di successione, l'amministrazione finanziaria lo inviterà a fornire tutti i dati relativi alla composizione del fondo, chiaramente desumibili dai prospetti giornalieri redatti dalla società di gestione¹⁴. Ai fini dell'imposta di successione, nelle operazioni pronti contro termine - in cui la banca assume il ruolo di venditore a pronti e il cliente di acquirente a pronti - la proprietà dei titoli resta al cliente fino alla scadenza del termine pattuito. Pertanto, se al momento dell'apertura della successione è in corso un'operazione pronti contro termine, sono proprio i titoli oggetto del contratto a cadere in successione. Se, poi, nel contratto sono compresi titoli dello Stato, garantiti dallo Stato o equiparati, tali titoli non concorrono alla formazione dell'attivo ereditario, in quanto esenti dal tributo successorio¹⁵. Si rammenta che le obbligazioni regionali non sono state considerate esenti dall'imposta dal Ministero delle Finanze¹⁶. Tale conclusione potrebbe essere ritenuta applicabile anche agli analoghi titoli emessi dai comuni e dalle provincie (Boc e Bop) e ai titoli emessi nell'ambito delle operazioni di cartolarizzazione.

Con riguardo ai libretti postali, la normativa in vigore potrebbe portare a conside-

¹¹Cfr. la risoluzione del Ministero delle Finanze n. 115/E del 13 luglio 1999.

¹²L'elenco è allegato alla nota del Ministero delle Finanze del 1° giugno 1994 prot. 14/942925. Cfr. E. Mignarri, *Guida pratica alla tassazione delle attività finanziarie 2007*, Bancaria Editrice, Roma 2007, tav. A3 nota 1.

¹³Cfr. la risoluzione ministeriale n. 115/E del 13 luglio 1999.

¹⁴Cfr. la circolare del Ministero delle Finanze n. 37/E del 15 febbraio 1999.

¹⁵Cfr. la circolare del Ministero delle Finanze n. 149/E del 28 luglio 2000.

¹⁶Cfr. la risoluzione 2 agosto 1994, prot. n. 9-012, riguardante le obbligazioni emesse dalla regione Liguria.

rarli non ricompresi nell'ambito di applicazione dell'imposta sulle successioni¹⁷. In effetti, l'art. 5, comma 24, del decreto legge n. 269/2003 (conv. con modifiche nella legge n. 326/2003) considera tutti gli atti, contratti e trasferimenti, prestazioni e formalità relativi al risparmio postale esenti dalle imposte indirette, nonché da ogni altro tributo o diritto¹⁸. Tali disposizioni, pur riferite in genere alle operazioni di raccolta e di impiego effettuate dalla Cassa Depositi e Prestiti avvalendosi di Poste italiane Spa, potrebbero portare a considerare i libretti postali esenti dall'applicazione dell'imposta tenendo conto anche che l'art. 11 del Tus considera compresi nell'attivo ereditario «i crediti di pertinenza del defunto e di altre persone, compresi quelli derivanti da depositi bancari e da conti correnti bancari e postali cointestati» non facendo alcuna menzione a proposito dei libretti di deposito postali. Ciò nonostante nel foglio informativo sui libretti postali redatto da Poste italiane Spa non si fornisce alcuna indicazione - come invece avviene per i Buoni postali fruttiferi - del loro trattamento ai fini dell'imposta di successione sollevando, pertanto, incertezze che potrebbero essere opportunamente chiarite dall'amministrazione finanziaria.

Ai sensi dell'art. 12, comma 1, lett. c), del Tus, in caso di morte del lavoratore non concorrono a formare l'attivo ereditario le indennità di trattamento di fine rapporto (Tfr) di cui all'art. 2122 del codice civile e le indennità spettanti per diritto proprio agli eredi (al coniuge, ai figli a carico e ai parenti e affini entro rispettivamente il terzo e il secondo grado, ovvero secondo i criteri della successione legittima) in forza di assicurazioni previdenziali obbligatorie o stipulate dal defunto. L'Agenzia delle Entrate ritiene che anche le prestazioni erogate da un forma pensionistica complementare a un erede o, comunque, a un beneficiario designato dall'iscritto siano escluse, al pari delle indennità di fine rapporto e delle indennità equipollenti, dall'applicazione dell'imposta di successione¹⁹. I ratei di stipendio o di pensione, non percepiti a causa del decesso del titolare, non rientrano nell'asse ereditario del *de cuius*, in quanto spettanti *iure proprio* al coniuge superstite non separato o, in mancanza, ai figli del defunto²⁰.

Con riguardo alle polizze di assicurazione stipulate dal defunto, si rammenta che il capitale liquidato agli eredi e ai beneficiari in caso di morte dell'assicurato non è soggetto a imposta di successione. Si tratta infatti di somme che spettano al beneficiario della polizza non per diritto di successione ma per effetto del contratto di assicurazione che lo individua come beneficiario e, dunque, per diritto proprio.

Determinazione dell'attivo ereditario. I titoli al portatore, di qualsiasi specie, posseduti dal defunto o depositati presso altri a suo nome si considerano com-

¹⁷Cfr. N. Arquilla, «Valorizzazione delle attività finanziarie nell'imposta sulle successioni», in *Corriere Tributario* n. 16/2007, p. 1276.

¹⁸Cfr. anche il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 6 ottobre 2004 secondo cui la raccolta di fondi sotto forma di buoni postali fruttiferi e di libretti di risparmio postale è garantita dallo Stato.

¹⁹Cfr. la circolare n. 70/E del 18 dicembre 2007.

²⁰Cfr. la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 53/E del 18 febbraio 2008. In mancanza del coniuge e dei figli, il rateo è devoluto a favore degli eredi del dipendente, secondo le norme vigenti in materia di successione e, quindi, rientra nell'asse ereditario con assoggettamento all'imposta sulle successioni e donazioni.

presi nell'attivo ereditario. Nel caso di titoli al portatore depositati a nome del defunto e di altre persone, di azioni e altri titoli cointestati, di crediti di pertinenza del defunto e di altre persone - compresi quelli derivanti da depositi bancari e da conti correnti bancari e postali - le quote di ciascuno si considerano uguali se non risultano diversamente determinate. Cadono, infatti, in successione i soli beni o diritti appartenenti effettivamente al *de cuius*.

Sono compresi nell'attivo ereditario i titoli, di qualsiasi specie, il cui reddito sia stato indicato nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata dal defunto, ad esclusione delle azioni e dei titoli nominativi a lui intestati, alienati anteriormente all'apertura della successione con atto autentico o girata autenticata. Circa la base imponibile delle azioni, delle obbligazioni, degli altri titoli e quote sociali compresi nell'attivo ereditario, essa, in base al Tus, è determinata assumendo:

- a. per i titoli quotati in borsa o negoziati al mercato ristretto, la media dei prezzi di compenso o dei prezzi fatti nell'ultimo trimestre anteriore all'apertura della successione, maggiorata dei dietimi e o degli interessi successivamente maturati e, in mancanza, il valore normale di cui alle lettere successive;
- b. per le azioni e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, non quotate in borsa, né negoziati al mercato ristretto, nonché per le quote di società non azionarie, comprese le società semplici e le società di fatto, il valore proporzionalmente corrispondente al valore, alla data di apertura della successione, del patrimonio netto dell'ente o della società risultante dall'ultimo bilancio pubblicato o dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti, ovvero, in mancanza di bilancio o inventario, al valore complessivo dei beni e dei diritti appartenenti all'ente o alla società al netto delle passività deducibili, escludendo i titoli del debito pubblico, gli altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati, nonché ogni altro bene o diritto, dichiarati esenti dall'imposta da norme di legge;
- c. per i titoli o quote di partecipazione a fondi comuni d'investimento, il valore risultante da pubblicazioni fatte o da prospetti redatti a norma di legge o di regolamento;
- d. per le obbligazioni degli altri titoli diversi da quelli indicati alle lettere a) e b), il valore comparato a quelli dei titoli aventi analoghe caratteristiche quotati in borsa o negoziati al mercato ristretto o, in mancanza, desunto da altri elementi certi²¹.

Disposizioni particolari sono previste in caso di usufrutto²².

Riguardo alla base imponibile dei crediti compresi nell'attivo ereditario (ad esempio conti correnti bancari e postali, certificati di deposito, depositi bancari), essa viene determinata assumendo, per i crediti fruttiferi, il loro importo comprensivo degli interessi maturati fino al giorno di apertura della successione e, per quelli infruttiferi con scadenza dopo almeno un anno dall'apertura della successione, il

²¹Cfr. l'art. 16 del Tus. Tali disposizioni devono essere osservate in sede di dichiarazione anche in presenza di franchigie che possano annullare o ridurre l'imponibile. Cfr. la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 12/E del 19 febbraio 2008.

²²Il caso in questione è regolamentato dall'art. 14, comma 1, lett. b) e c) del Tus.

loro valore attuale calcolato al saggio legale di interesse. Non sono deducibili i debiti contratti per l'acquisto di beni o diritti non compresi nell'attivo ereditario (ad esempio per sottoscrivere titoli di Stato). Un'ulteriore problematica concerne il caso se, a seguito del decesso del titolare di un rapporto in regime di risparmio amministrato e/o di uno di risparmio gestito, l'erede possa «utilizzare» le minusvalenze realizzate dal *de cuius* ovvero il risultato negativo della gestione patrimoniale maturato in capo allo stesso soggetto. Secondo l'Agenzia delle Entrate tali componenti reddituali assumono rilevanza esclusivamente in capo al soggetto che le ha realizzate e non possono essere oggetto di successione ereditaria, non trattandosi di diritti patrimoniali, ossia di crediti, di debiti o di cespiti²³. Presuntivamente, nell'attivo ereditario si considerano compresi gioielli, denaro e mobili nella misura del 10% del valore imponibile relativo alle quote attribuite ai singoli beneficiari, salvo che l'inventario analitico non attesti l'esistenza di un importo minore. Al riguardo la Corte di Cassazione²⁴ ha stabilito che l'aumento del 10% non costituisce un tetto massimo ma, appunto, solo una presunzione che può essere superata dall'amministrazione finanziaria con qualsiasi prova.

Rapporti con l'imposta sui capital gains. Il trasferimento a titolo gratuito dei beni e diritti del *de cuius* a beneficio degli eredi o legatari non determina l'applicazione dell'imposta sui capital gains poiché quest'ultima si applica solo per le cessioni a titolo oneroso. Ciò comporta che gli eredi o legatari debbano valorizzare i titoli e gli strumenti finanziari ricevuti per successione attribuendo ad essi un valore rilevante ai fini della determinazione dei redditi diversi di natura finanziaria in caso di cessione o rimborso. La normativa vigente stabilisce che, per i titoli acquisiti per successione, si assume come costo il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione, e per i titoli esenti il valore normale alla data di apertura della successione. Al costo o al valore normale vanno aggiunti gli oneri inerenti alla loro produzione, compresa l'imposta sulle successioni e donazioni, con esclusione degli interessi passivi. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'attribuzione dell'imposta sulle successioni deve essere effettuata ripartendo l'importo complessivo della stessa in proporzione al valore dei beni e diritti e, quindi, dei singoli titoli compresi nell'asse ereditario²⁵.

Circa il valore di carico degli strumenti finanziari caduti in successione per i quali il valore è compreso nell'ambito della franchigia, si assume il valore dichiarato o definito ai fini dell'imposta di successione anche se tale imposta non è dovuta²⁶. In tal caso si procede, pertanto, alla valorizzazione dei titoli, applicando i menzionati criteri, anche se l'imposta non è dovuta. Con riguardo ai titoli considerati esenti dall'imposta, essi non devono essere indicati nella dichiarazione e dunque neppure essere valorizzati a tali fini. In tal caso la valorizzazione deve essere fatta al valore normale secondo i criteri stabiliti dall'art. 9, comma 4, del Tuir. Per i titoli

²³Cfr. la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 120/E del 24 luglio 2001.

²⁴Cfr. la sentenza 8 maggio 2000, n. 5773.

²⁵Cfr. la risoluzione n. 120/E del 24 luglio 2001.

²⁶Cfr. la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 120/E del 24 luglio 2001.

di Stato ed equiparati quotati si assume dunque, per la determinazione del costo fiscalmente riconosciuto, la media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese antecedente la data di apertura della successione. Non trovano, pertanto, più applicazione le indicazioni fornite con la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 91/E del 18 ottobre 2001, in base alla quale in assenza di dichiarazione di successione occorre assumere, per determinare la plusvalenza o la minusvalenza, il costo sostenuto dal *de cuius*²⁷.

Nel caso di acquisto per donazione, il comma 6 dell'art. 68 del Tuir stabilisce che si debba assumere come costo quello del donante, e cioè il costo che quest'ultimo avrebbe assunto come costo o valore di acquisto se, invece di donare l'attività finanziaria di cui aveva il possesso, l'avesse ceduta a titolo oneroso. Ciò al fine evitare che la donazione possa essere utilizzata come strumento per aumentare il costo di carico delle attività finanziarie²⁸. Secondo l'Agenzia delle Entrate nel caso di cessione congiunta di partecipazioni detenute da un medesimo soggetto, di cui parte in piena proprietà e parte in nuda proprietà, tali partecipazioni devono essere considerate cumulativamente ai fini del superamento della soglia prevista dalla normativa vigente affinché una partecipazione ceduta possa essere considerata «qualificata» ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. c) e c-bis del Tuir²⁹.

Assoggettamento all'imposta di donazione. Relativamente alle donazioni, la normativa vigente prevede anche per i titoli dello Stato, garantiti dallo Stato ed equiparati, l'applicazione dell'imposta di donazione secondo le aliquote proporzionali.

Adempimenti per gli operatori. La dichiarazione di successione va presentata, entro dodici mesi dalla data di apertura della successione, all'Ufficio del Registro oppure all'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione si trovava l'ultima residenza del defunto. Occorre, pertanto, compilare il modello fornito dall'amministrazione finanziaria allegando ad esso i documenti richiesti. È fatto divieto di pagare le somme agli eredi o legatari, se, trattandosi di crediti compresi nell'attivo ereditario, non sia stata fornita la prova della presentazione della dichiarazione di successione con l'indicazione degli stessi, ovvero di esonero dall'obbligo della sua presentazione. L'art. 28, comma 6, del Tus dispone, infatti, che non vi è obbligo di dichiarazione quando l'eredità è devoluta al coniuge e ai parenti in linea retta del *de cuius*, l'attivo ereditario ha un valore non superiore a 25.822,84 euro e non comprende beni immobili o diritti reali immobiliari (ad esempio usufrutto). In tal caso la banca richiede agli eredi la sottoscrizione di una dichiarazione di esenzione e la invia all'Ufficio del registro territorialmente competente.

²⁷Cfr. la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 12/E del 19 febbraio 2008.

²⁸Cfr. la circolare del Ministero delle Finanze n. 165/E del 24 giugno 1998, par. 2.3.2 e M. Piazza, «Quote leggere in successione», in *Il Sole 24 Ore* del 2 febbraio 2008.

²⁹Cfr. la circolare n. 12/E del 19 febbraio 2008 (par. 3.3) che richiama la circolare n. 165 del 24 giugno 2008, par. 2.2.1, secondo cui «nel caso di cessione usufrutto o della nuda proprietà la percentuale di capitale sociale rappresentata dalla partecipazione ceduta va calcolata con riferimento alla parte del valore nominale delle partecipazioni corrispondente al rapporto tra il valore dell'usufrutto o della nuda proprietà ed il valore della piena proprietà».

PAGINA BIANCA

DOCUMENTAZIONE

**LA GESTIONE E L'AMMINISTRAZIONE DELLA PARROCCHIA
ECONOMI DELLE GRANDI DIOCESI**

**A cura di
Patrizia Clementi
don Lorenzo Simonelli**

PAGINA BIANCA

INDICE

PREFAZIONE

S. Ecc. Mons. Carlo Roberto Maria Redaelli
*Vescovo Ausiliare e Vicario Generale di Milano
Presidente del Comitato per gli Enti e Beni Ecclesiastici della CEI*

PREMESSA

Mons. Mauro Rivella
*Sottosegretario della CEI
Direttore dell'Ufficio Nazionale per i problemi giuridici*

PRESENTAZIONE

Patrizia Clementi e don Lorenzo Simonelli
Ufficio Avvocatura della Curia di Milano

CAPITOLO 1

La parrocchia: profilo giuridico, canonico ed ecclesiastico

1. La soggettività giuridica della parrocchia
 - 1.1 La parrocchia persona giuridica canonica
 - 1.2 La parrocchia ente ecclesiastico civilmente riconosciuto
 - 1.2.1 La parrocchia nell'Accordo di revisione del Concordato
 - 1.2.2 L'iscrizione nel Registro delle persone giuridiche e le modifiche successive
 - 1.2.3 La soppressione della parrocchia
 - 1.3 Le forme di collaborazione tra le parrocchie
 - 1.4 Il patrimonio della parrocchia
 - 1.4.1 Costituzione del patrimonio
 - 1.4.2 Inventario dei beni
 - 1.4.3 I beni immobili
 - 1.4.4 I beni mobili
 - 1.4.5 I beni storico-artistici
 - 1.5 La parrocchia e gli altri soggetti giuridici nel suo ambito
 - 1.5.1 Titolarità giuridica delle attività parrocchiali
 - 1.5.2 La presenza di altri enti in parrocchia
 - 1.5.3 I rapporti tra la parrocchia e gli altri soggetti
 - 1.5.4 I gruppi parrocchiali
2. La rappresentanza legale della parrocchia e la responsabilità amministrativa del parroco
 - 2.1 Il parroco legale rappresentante e amministratore della parrocchia
 - 2.2 Casi speciali di legale rappresentanza della parrocchia

- 2.3 L'amministratore parrocchiale
- 2.4 La vacanza della parrocchia
- 2.4.1 Trasferimento o rinuncia del parroco
- 2.4.2 Morte del parroco
- 2.4.3 Ingresso del nuovo parroco
- 2.5 L'affidamento di una parrocchia a un istituto religioso o a una società di vita apostolica
- 2.6 Rappresentanza della parrocchia tramite procuratore
- 3. Il Consiglio parrocchiale pastorale e quello per gli affari economici
- 3.1 Necessità e regolamento del Consiglio per gli affari economici (CPAE)
- 3.2 Il rapporto con il parroco e la funzione consultiva del CPAE
- 3.3 Il rapporto del CPAE con il Consiglio pastorale parrocchiale e con la comunità parrocchiale

CAPITOLO 2

Gli atti di ordinaria amministrazione e quelli eccedenti l'ordinaria amministrazione

- 1. Introduzione
- 2. Distinzione tra gli atti di ordinaria amministrazione e quelli eccedenti
- 3. L'individuazione degli atti eccedenti l'ordinaria amministrazione e quelli peggiorativi del patrimonio
- 4. La decisione del parroco, il consiglio del CPAE e la licenza dell'Ordinario: interazioni e responsabilità
- 5. La richiesta di autorizzazione al Vescovo o all'Ordinario
- 6. La nullità ex art. 18 della legge 222/1985

CAPITOLO 3

Le attività ordinarie della parrocchia: i documenti fondamentali e la rendicontazione

- 1. L'archivio parrocchiale
- 2. La cassa parrocchiale
- 2.1 Le entrate della cassa parrocchiale
- 2.1.1 Offerte richieste dalla parrocchia per tutte le necessità della comunità
- 2.1.2 Offerte in occasione dell'amministrazione dei sacramenti e dei sacramentali
- 2.1.3 Offerte per particolari destinazioni ecclesiali in giornate prescritte
- 2.1.4 Offerte e legati per la celebrazione di Sante Messe
- 2.1.5 Offerte occasionali
- 2.1.6 Donazioni, eredità, legati e offerte occasionali
- 2.1.7 Rimborsi spese
- 2.2 Le uscite della cassa parrocchiale
- 2.2.1 La remunerazione e gli impegni della parrocchia a favore dei sacerdoti
- 2.2.2 Uscite per attività istituzionali
- 2.2.3 Contributi alla diocesi e di solidarietà
- 2.2.4 Spese relative ad attività commerciali

- 3. Limite all'uso di denaro contante e norme sugli assegni
- 3.1 Uso del denaro contante
- 3.2 Assegni bancari e postali
- 3.3 Assegni circolari, vaglia postali e cambiari
- 3.4 Libretti di deposito al portatore, bancari e postali
- 3.5 Quali attenzioni devono avere le parrocchie?
- 4. Prelievi da depositi bancari e postali e investimenti
- 5. La contabilità delle attività istituzionali
- 5.1 Il rendiconto e il preventivo annuale
- 5.1.1 Il rendiconto annuale
- 5.1.2 L'informazione ai fedeli

CAPITOLO 4

L'utilizzo degli immobili

- 1. L'utilizzo istituzionale e l'uso concesso a terzi
- 2. La destinazione al culto della chiesa
- 2.1 Concerti in edifici di culto
- 2.2 Il suono delle campane
- 3. Altri immobili
- 3.1 Utilizzo degli immobili per le attività della parrocchia e responsabilità verso i minori
- 3.2 Immobili concessi a terzi
- 3.2.1 Comodato
- 3.2.2 Locazione
- 3.2.3 Costituzione di diritti reali
- 3.3 Elementi da inserire nei contratti
- 3.4 Vigilanza dell'Ordinario diocesano

CAPITOLO 5

Atti di amministrazione straordinaria della parrocchia

- 1. Procedure comuni a tutti gli atti eccedenti l'ordinaria amministrazione. I contratti preliminari e i contratti verbali
- 2. Rassegna dei più ricorrenti atti eccedenti l'amministrazione ordinaria
- 2.1 Le alienazioni
- 2.2 Gli atti pregiudizievoli del patrimonio
- 2.3 Le procedure giudiziarie avanti l'autorità giudiziaria civile
- 2.4 La concessione a terzi degli immobili
- 2.4.1 Locazione
- 2.4.2 Locazioni particolari
- 2.4.3 Comodato
- 2.4.4 Affitto d'azienda
- 2.4.5 Affitto di spazi
- 2.5 Altri atti di straordinaria amministrazione
- 2.6 L'attivazione del ramo ONLUS e del ramo impresa sociale
- 2.7 Le acquisizioni

- 2.8 Le eredità e i legati
- 2.8.1 L'accettazione con beneficio di inventario. Termini e modalità
- 2.8.2 Vincoli amministrativi sui beni ereditati
- 2.8.3 L'imposta sulle successioni e la relativa dichiarazione

CAPITOLO 6

Costruzione, manutenzione e restauro del patrimonio immobiliare

- 1. La normativa urbanistica
- 2. La normativa canonica e i contributi CEI
- 3. La costruzione di nuove chiese e di edifici per le attività pastorali
- 3.1 La decisione di costruire
- 3.2 La progettazione
- 3.2.1 La normativa canonica ed ecclesiastica
- 3.2.2 L'esame del progetto
- 3.2.3 La scelta del progettista
- 3.3 La costruzione
- 3.4 Adempimenti successivi alla costruzione
- 4. Gli interventi sul patrimonio esistente e la dichiarazione di inizio attività

CAPITOLO 7

I beni culturali e paesaggistici della parrocchia

- 1. Definizione e normativa
- 1.1 I beni culturali
- 1.2 I beni paesaggistici
- 2. Inventariazione e catalogazione dei beni culturali
- 3. Interventi sui beni: la verifica dell'interesse culturale, l'autorizzazione e le sanzioni
- 3.1 La verifica di interesse
- 3.2 L'autorizzazione
- 3.3 La denuncia di trasferimento
- 3.4 Le sanzioni
- 4. Tutela e conservazione
- 5. Restauro e ristrutturazioni
- 6. Valorizzazione
- 6.1 Archivi e biblioteche
- 6.2 Musei e collezioni parrocchiali
- 6.3 Mostre
- 7. Agevolazioni fiscali. Rinvio

CAPITOLO 8

Il lavoro in parrocchia di religiosi, volontari, dipendenti e collaboratori

- 1. I religiosi e le religiose in parrocchia

- 2. La collaborazione volontaria
- 3. La collaborazione retribuita
- 3.1 I differenti rapporti di lavoro
- 3.2 Le collaborazioni con i dipendenti pubblici
- 4. I dipendenti della parrocchia
- 4.1 Indicazioni generali
- 4.2 Legge, contratto collettivo e contratto individuale di lavoro
- 4.2.1 Disposizioni di legge
- 4.2.2 Il contratto collettivo
- 4.2.3 Il contratto di lavoro individuale integrativo del contratto collettivo
- 4.2.4 Il contratto di lavoro individuale
- 4.3 L'uso dell'abitazione
- 4.4 Gli addetti al culto
- 4.5 Gli altri dipendenti
- 4.6 I lavoratori extracomunitari
- 4.7 Fondo Enti Religiosi (FOND.E.R.)
- 5. Le collaborazioni coordinate e continuative
- 5.1 La collaborazione a progetto
- 5.5.1 Forma ed elementi del contratto
- 5.1.2 Durata del contratto e possibilità di rinnovo
- 5.1.3 Corrispettivo
- 5.1.4 Diritti del lavoratore
- 5.1.5 Risoluzione del contratto
- 5.1.6 Corretta applicazione dei co.co.pro.
- 5.2 La collaborazione coordinata e continuativa senza progetto
- 5.3 La tutela previdenziale dei collaboratori
- 5.4 L'assicurazione contro gli infortuni e le malattie professionali
- 6. Le comunicazioni obbligatorie
- 6.1 Instaurazione del rapporto di lavoro
- 6.2 Trasformazione e cessazione del rapporto di lavoro
- 7. I collaboratori autonomi occasionali
- 8. I rapporti con professionisti
- 9. I contribuenti minimi
- 9.1 Caratteristiche del regime dei contribuenti minimi
- 9.1.1 Fatture senza IVA
- 9.1.2 Semplificazioni, esenzioni e imposta sostitutiva
- 9.2 Adempimenti di carattere previdenziale
- 9.2.1 L'attività commerciale
- 9.2.2 L'attività professionale
- 10. Il lavoro accessorio
- 10.1 Le prestazioni accessorie
- 10.2 Caratteristiche delle prestazioni accessorie

CAPITOLO 9

Le assicurazioni

1. Indicazioni generali
2. I diversi tipi di assicurazione
 - 2.1 L'assicurazione per responsabilità civile
 - 2.2 L'assicurazione «incendio»
 - 2.3 L'assicurazione «furto»
 - 2.4 L'assicurazione «infortuni»
 - 2.5 L'assicurazione R.C. Auto
 - 2.6 L'assicurazione in caso di appalti e per la responsabilità nei cantieri
3. Termini di denuncia dei sinistri e periodo di prescrizione
4. Durata annuale dei contratti di assicurazione
5. Franchigie e massimali
6. Aggravamento e diminuzione del rischio

CAPITOLO 10

La parrocchia nell'ordinamento tributario italiano

1. L'inquadramento tributario della parrocchia
 - 1.1 La definizione di ente non commerciale
 - 1.2 La clausola di salvaguardia dalla perdita di qualifica di ente non commerciale
 - 1.3 Le attività diverse da quelle di religione o culto
 - 1.4 L'equiparazione concordataria
 - 1.5 Le altre norme specifiche
2. Codice fiscale, partita IVA, conto fiscale e modello F24
 - 2.1 Il codice fiscale
 - 2.2 La partita IVA
 - 2.3 Il R.E.A.
 - 2.4 Il conto fiscale
 - 2.5 Il modello F24
3. Le imposte dirette sui redditi
 - 3.1 La parrocchia soggetto IRES
 - 3.2 Le ipotesi di irrilevanza fiscale
 - 3.2.1 Le prestazioni di servizi decommercializzate
 - 3.2.2 Le raccolte occasionali di fondi
 - 3.2.3 I contributi pubblici
 - 3.3 Le categorie di reddito delle parrocchie
 - 3.4 La dichiarazione dei redditi
 - 3.5 L'aliquota IRES agevolata
 - 3.6 I redditi fondiari
 - 3.6.1 Edifici di culto e pertinenze
 - 3.6.2 Fabbricati interessati da lavori
 - 3.6.3 La tassazione dei fabbricati
 - 3.6.4 Accertamento per i fabbricati locati. Canone minimo presunto

- 3.6.5 Canoni non riscossi
- 3.6.6 Agevolazioni per i fabbricati soggetti a tutela
- 3.7 I redditi di capitale
- 3.8 I redditi d'impresa
 - 3.8.1 Determinazione dell'imponibile delle attività commerciali
 - 3.8.2 Gli immobili destinati alle attività commerciali
- 3.9 I redditi diversi
 - 3.9.1 Le plusvalenze immobiliari da vendite
 - 3.9.2 Le plusvalenze immobiliari da esproprio
 - 3.9.3 I redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente
 - 3.9.4 I diritti d'autore
 - 3.9.5 L'affitto, l'usufrutto, la locazione di beni mobili e le altre concessioni d'uso
 - 3.9.6 Le attività commerciali occasionali
 - 3.9.7 L'assunzione di obblighi
- 3.10 Oneri deducibili e detraibili
 - 3.10.1 Gli oneri deducibili
 - 3.10.2 Gli oneri detraibili
 - 3.10.3 Detrazioni d'imposta per la qualificazione energetica degli edifici
4. L'IRAP
 - 4.1 La base imponibile
 - 4.1.1 Il metodo retributivo
 - 4.1.2 Il valore della produzione
 - 4.1.3 Il metodo misto
 - 4.1.4 I costi promiscui
 - 4.2 Aliquota e deduzioni
5. L'imposta comunale sugli immobili (ICI)
 - 5.1 Gli immobili assoggettati a tassazione
 - 5.2 La base imponibile e l'aliquota
 - 5.3 La dichiarazione
 - 5.4 I versamenti
 - 5.5 Gli accertamenti, le sanzioni, i rimborsi
 - 5.5.1 Termini di accertamento
 - 5.5.2 Termine per la notifica dell'iscrizione a ruolo
 - 5.5.3 Interessi e sanzioni
 - 5.5.4 Ravvedimento operoso
 - 5.5.5 Rimborsi
 - 5.6 Le esenzioni
 - 5.7 Le riduzioni
 - 5.8 La regolamentazione comunale
6. L'IVA
 - 6.1 I principali obblighi connessi all'IVA
 - 6.1.1 La certificazione dei compensi
 - 6.1.2 I registri obbligatori
 - 6.1.3 La liquidazione e il versamento dell'imposta
 - 6.1.4 La comunicazione annuale
 - 6.1.5 La dichiarazione annuale
 - 6.2 La detrazione dell'imposta

- 6.3 Opzioni e revoche
- 6.3.1 Liquidazioni trimestrali
- 6.3.2 Esercizio di più attività
- 6.3.3 Dispensa per operazioni esenti
- 6.3.4 Intrattenimenti e giochi
- 6.3.5 Spettacoli
- 6.4 Gli acquisti intracomunitari
- 6.4.1 Parrocchie senza attività commerciali: acquisti tassati nel Paese di origine
- 6.4.2 Parrocchie senza attività commerciali: acquisti tassati in Italia
- 6.4.3 Parrocchie con attività commerciali
- 6.4.4 Parrocchie con attività commerciali che effettuano solo operazioni esenti
- 6.5 Le operazioni esenti
- 6.6 Le attività di spettacolo
- 6.6.1 Il regime forfetario per attività di spettacolo
- 6.7 Sanzioni
- 6.8 Costruzione e ristrutturazione di edifici: aliquota agevolata
- 6.8.1 Costruzione e ampliamenti
- 6.8.2 Manutenzione ordinaria e straordinaria
- 6.8.3 Interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia
- 6.8.4 L'abbattimento delle barriere architettoniche
- 6.8.5 Agevolazione per i fabbricati a prevalente destinazione abitativa
- 7. Imposta di registro
- 7.1 Le vendite
- 7.2 Le locazioni, gli affitti e i comodati
- 7.3 L'affitto di azienda
- 8. Imposta sulle successioni, le donazioni e gli altri acquisti a titolo gratuito
- 9. Imposte ipotecarie e catastali
- 10. Imposta di bollo
- 11. Altre imposte e tasse locali
- 11.1 Tassa rifiuti
- 11.2 Tassa occupazione suolo pubblico
- 11.3 Imposta sulla pubblicità
- 11.4 Diritti sulle affissioni
- 12. I diritti d'autore
- 13. La parrocchia come sostituto d'imposta
- 13.1 Gli obblighi del sostituto d'imposta
- 13.2 I sostituti «minimi»
- 13.3 Le sanzioni
- 13.4 Il ravvedimento operoso

CAPITOLO 11

Le attività della parrocchia

- 1. Le attività istituzionali
- 1.1 Le attività di educazione cristiana

- 1.1.1 La distinzione tra le attività educative e quelle strumentali alla pastorale
- 1.2 Le attività sportive della parrocchia
- 1.3 Le processioni
- 1.4 Le feste patronali e le sagre
- 1.5 I pellegrinaggi
- 1.6 Le tombole, le lotterie e le pesche di beneficenza
- 2. Le attività commerciali
- 3. Gestione diretta e affitto d'azienda
- 4. Gli obblighi contabili
- 4.1. La contabilità ordinaria
- 4.2 La contabilità semplificata
- 4.2 Le conseguenze contabili dei passaggi di regime
- 4.3 La rilevazione dei costi «promiscui»
- 5. Il bar parrocchiale
- 6. Giochi elettronici e simili
- 7. Le scuole parrocchiali
- 7.1 Titolarità della gestione
- 7.2 Normativa di riferimento
- 7.3 La legge sulla parità scolastica
- 7.4 Dipendenti, volontari e personale religioso
- 7.5 Contributi pubblici
- 7.6 Aspetti contabili e fiscali. Rinvio
- 7.7 La scuola per l'infanzia
- 8. Le attività culturali, il cinema e il teatro
- 8.1 Le sale cinematografiche, i cine-teatri e le sale polifunzionali
- 8.1.1 La sala cinematografica, i teatri e i cine-teatri
- 8.1.2 La sala della comunità
- 8.1.3 La sala polifunzionale
- 8.2 La licenza e il certificato di prevenzione incendi
- 8.2.1 La licenza
- 8.2.2 Il certificato di prevenzione incendi
- 8.3 L'esercizio di sale cinematografiche
- 8.3.1 Normativa regionale
- 8.3.2 Normativa nazionale in assenza di norme regionali
- 8.4 I circoli di cultura cinematografica
- 8.5 Le agevolazioni per le attività cinematografiche: contributi e crediti di imposta
- 8.6 Le attività teatrali e gli adempimenti ENPALS
- 8.6.1 Il certificato di agibilità
- 8.6.2 Il certificato gratuito
- 8.6.3 Esonero dall'obbligo di richiesta
- 9. Il turismo
- 9.1 Viaggi e soggiorni
- 9.2 L'attività di «case per ferie»
- 9.3 I campeggi

CAPITOLO 12

I «rami» ONLUS e INLUS della parrocchia

1. Il ramo ONLUS
 - 1.1 I soggetti che possono accedere al regime ONLUS
 - 1.2 Le attività istituzionali e connesse delle ONLUS
 - 1.3 I vincoli e le prescrizioni
 - 1.4 L'iscrizione all'anagrafe delle ONLUS
 - 1.5 Il controllo sostanziale
 - 1.6 Cancellazione dall'anagrafe delle ONLUS
 - 1.7 Le specificità per gli enti ecclesiastici
 - 1.8 Il regolamento del «ramo ONLUS»
 - 1.9 Le agevolazioni fiscali
 - 1.9.1 Imposte dirette
 - 1.9.2 Erogazioni liberali
 - 1.9.3 IVA
 - 1.9.4 Altre imposte
 - 1.10 L'opportunità di istituire un «ramo ONLUS»
2. Il ramo «impresa sociale»
 - 2.1 I soggetti e le attività dell'impresa sociale
 - 2.2 I vincoli e le prescrizioni
 - 2.3 Le specificità per gli enti ecclesiastici
 - 2.3.1 Le esclusioni implicite
 - 2.3.2 Le esclusioni esplicite
 - 2.3.3 Le limitazioni

CAPITOLO 13

I contributi pubblici e le erogazioni liberali da privati

1. I contributi erogati da enti pubblici
 - 1.1 I contributi per le attività istituzionali
 - 1.2 I contributi per gli edifici di culto
 - 1.3 I contributi per le attività commerciali
2. Il trattamento tributario dei contributi pubblici
 - 2.1 I contributi corrispettivi
 - 2.2 I contributi a fondo perso
 - 2.3 I contributi per l'acquisto di beni strumentali
3. Le erogazioni liberali deducibili e detraibili effettuate da privati
 - 3.1 Le liberalità deducibili per l'attività istituzionale
 - 3.2 I contributi da privati per i beni culturali
 - 3.3 I contributi da privati per l'attività didattica

CAPITOLO 14

Adempimenti e sostentamento del sacerdote

1. Adempimenti del parroco e degli altri presbiteri
 - 1.1 Distinzione dell'amministrazione personale da quella parrocchiale
 - 1.2 Utilizzo della casa parrocchiale per familiari ed estranei
 - 1.3 Il testamento del sacerdote

- 1.3.1 Scrivere e custodire il testamento
- 1.3.2 Il contenuto del testamento
2. Il sostentamento dei sacerdoti
 - 2.1 La remunerazione dei sacerdoti
 - 2.2 Il regime pensionistico
 - 2.3 Il sistema di previdenza integrativa
 - 2.4 La polizza sanitaria
 - 2.5 Il sostegno economico per l'assistenza domestica
 - 2.5.1 Il contributo dell'ICSC
 - 2.5.2 Le agevolazioni fiscali

D.M. 24 gennaio 2008

Definizione dei criteri quantitativi e temporali per il computo della percentuale del settanta per cento dei ricavi complessivi dell'impresa sociale, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155

IL MINISTRO
DELLO SVILUPPO ECONOMICO

ed

IL MINISTRO
DELLA SOLIDARIETA' SOCIALE

Vista la legge 13 giugno 2005, n. 118, recante delega al Governo concernente la disciplina dell'impresa sociale;

Visto il decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155, recante la disciplina dell'impresa sociale;

Visto, in particolare, l'art. 2, comma 3, del citato decreto legislativo n. 155 del 2006, il quale prevede che con decreto del Ministro dello sviluppo economico e del Ministro della solidarietà sociale sono definiti i criteri quantitativi e temporali per il computo della percentuale del settanta per cento dei ricavi complessivi dell'impresa;

Decretano:

Art. 1 - Definizione di ricavi

1. Ai fini dell'applicazione del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155, si intendono per ricavi dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale:

- a) tutti i proventi che concorrono positivamente alla realizzazione del risultato gestionale nell'esercizio contabile di riferimento, se nella propria ordinaria gestione – compatibilmente con i vincoli di legge – l'organizzazione che esercita l'impresa sociale adotta principi di contabilità per competenza;
- b) tutte le entrate temporalmente riferibili all'anno di riferimento, se nella propria ordinaria gestione – compatibilmente con i vincoli di legge – l'organizzazione che esercita l'impresa sociale adotta principi di contabilità per cassa.

Art. 2 - Attività di utilità sociale

1. Ai fini del computo della soglia minima del 70 per cento nel rap-

porto tra ricavi prodotti da attività di utilità sociale e ricavi complessivi dell'organizzazione, di cui all'art. 2, comma 3, del citato decreto legislativo n. 155 del 2006, sono considerati al numeratore del suddetto rapporto, per ogni anno di esercizio dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale, soltanto i ricavi, come definiti dall'art. 1, direttamente generati dalle attività di utilità sociale come definite dall'art. 2, comma 1, del citato decreto legislativo n. 155 del 2006.

2. Non vengono, in ogni caso, considerati nel computo del rapporto di cui al precedente comma 1 – né per quanto concerne il numeratore, né il denominatore – i ricavi relativi a:

- a) proventi da rendite finanziarie o immobiliari;
- b) plusvalenze di tipo finanziario o patrimoniale;
- c) sopravvenienze attive;
- d) contratti o convenzioni con società ed enti controllati dall'organizzazione che esercita l'impresa sociale o controllanti la medesima.

3. Nell'ipotesi di ricavi provenienti da una commistione di diverse attività, o comunque non chiaramente attribuibili ad un determinato settore di attività, l'attribuzione degli importi viene effettuata in base al numero di addetti impiegati per ciascuna attività.

Art. 3 - Pubblicità e violazioni

1. Ai fini dell'osservanza di quanto stabilito dal presente decreto, le organizzazioni che esercitano l'impresa sociale pubblicano le informazioni riferite all'art. 2, commi 1, 2 e 3, del citato decreto legislativo n. 155 del 2006, unitamente ai dati annuali di bilancio e li evidenziano anche all'interno del bilancio sociale, di cui all'art. 10, comma 2, del citato decreto legislativo n. 155 del 2006.

2. In caso di mancato rispetto del limite minimo del 70 per cento, l'organizzazione che esercita l'impresa sociale effettua apposita segnalazione al Ministero della solidarietà sociale e agli uffici del registro delle imprese nei termini di trenta giorni dalla data di approvazione del bilancio da parte degli organi societari.

Il presente decreto sarà trasmesso ai competenti organi di controllo.

D.M. 24 gennaio 2008

Adozione delle linee guida per la redazione del bilancio sociale da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155

IL MINISTRO DELLA SOLIDARIETA' SOCIALE

Vista la legge 13 giugno 2005, n. 118, recante delega al Governo concernente la disciplina dell'impresa sociale;

Visto il decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155, recante la disciplina dell'impresa sociale;

Visto, in particolare, l'art. 10, comma 2, del citato decreto legislativo n. 155 del 2006, il quale prevede che con decreto del Ministro della solidarietà sociale, sentita l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, sono adottate le linee guida per la redazione del bilancio sociale da parte dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale;

Ritenuto, pertanto, necessario procedere alla definizione delle predette linee guida;

Sentita l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale;

Decreta:

Art. 1

1. Ai sensi dell'art. 10, comma 2, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155, sono adottate le linee guida di cui all'allegato n. 1, che forma parte integrante del presente decreto.

Il presente decreto sarà trasmesso ai competenti organi di controllo.

Allegato 1

LINEE GUIDA PER LA REDAZIONE DEL BILANCIO SOCIALE DA PARTE DELLE ORGANIZZAZIONI CHE ESERCITANO L'IMPRESA SOCIALE

1. Redazione del bilancio sociale

1.1. Le organizzazioni che esercitano l'impresa sociale sono tenute a redigere annualmente un bilancio sociale delle attività svolte.

1.2. Il bilancio sociale deve contenere, suddivise nelle sottospecificate sezioni, almeno le seguenti informazioni:

1.2.1 Introduzione: metodologia adottata per la redazione del bilancio sociale

1.2.2 Sezione A: Informazioni generali sull'ente e sugli amministratori

- a) Nome dell'ente;
- b) indirizzo sede legale;
- c) altre sedi secondarie;
- d) nominativi degli amministratori, data di prima nomina e periodo per il quale rimangono in carica;
- e) nominativi dei soggetti che ricoprono cariche istituzionali;
- f) settore nel quale l'ente produce o scambia beni e servizi di utilità sociale, con indicazione dei beni e servizi prodotti o scambiati.

1.2.3 Sezione B: Struttura, governo ed amministrazione dell'ente

- a) Informazioni sull'oggetto sociale come previsto nello statuto;
- b) forma giuridica adottata dall'ente, con evidenza delle eventuali trasformazioni avvenute nel tempo;
- c) previsioni statutarie relative all'amministrazione e al controllo dell'ente;
- d) modalità seguite per la nomina degli amministratori;
- e) particolari deleghe conferite agli amministratori;
- f) per gli enti di tipo associativo informazioni sui soci dell'ente con indicazione del numero dei soci iscritti, con distinzione tra persone fisiche e giuridiche, dei soci dimessi o esclusi dall'ente;
- g) relazione sintetica della vita associativa, con l'indicazione del numero di assemblee svoltesi nell'anno, del numero di soci partecipanti all'assemblea annuale per l'approvazione del bilancio e dei temi sui quali i soci sono stati coinvolti;
- h) mappa dei diversi portatori di interessi con indicazione del tipo di relazione che lega l'impresa sociale alle singole categorie;
- i) compensi, a qualunque titolo corrisposti, ad amministratori e a persone che ricoprono cariche istituzionali elettive o non nell'impresa sociale;
- l) compensi, a qualunque titolo corrisposti, a soggetti eventualmente incaricati del controllo contabile;
- m) indicazione del valore massimo e del valore minimo delle retribuzioni lorde dei lavoratori dipendenti dell'ente con distinta evidenza di valore della retribuzione e numerosità per le diverse tipologie di contratto di lavoro;
- n) compensi corrisposti per prestazioni di lavoro non regolate da contratto di lavoro dipendente, con distinta evidenza di valore della retribuzione e tipologia di contratto;
- o) numero di donne sul totale dei lavoratori, con dettaglio per ciascuna

- tipologia di contratto di lavoro;
- p) imprese, imprese sociali, altri enti senza scopo di lucro in cui l'impresa sociale abbia partecipazioni, a qualunque titolo e di qualunque entità, con indicazione dell'attività svolta dagli enti partecipati e dell'entità della partecipazione. Nel caso di gruppi di imprese sociali, tenuti a redigere e depositare i documenti contabili ed il bilancio sociale in forma consolidata, indicazione delle sinergie di gruppo che hanno consentito una migliore realizzazione delle finalità di utilità sociale e dei criteri di consolidamento;
 - q) imprese, imprese sociali, altri enti senza scopo di lucro che abbiano nell'impresa sociale partecipazioni, a qualunque titolo e di qualunque entità, con indicazione dell'attività svolta dagli enti partecipanti e dell'entità della partecipazione. Analogamente a quanto previsto al punto p), per il caso di gruppi di imprese sociali, indicazione delle sinergie di gruppo che hanno consentito una migliore realizzazione delle finalità di utilità sociale e dei criteri di consolidamento;
 - r) principali reti e collaborazioni attive con enti pubblici, imprese sociali, altri enti senza scopo di lucro ed altre imprese commerciali, specificando la natura del rapporto e delle intese;
 - s) totale dei volontari attivi nell'organizzazione nell'ultimo anno e tipo di impiego presso l'organizzazione, con indicazione del numero di coloro che sono entrati e usciti nel suddetto periodo;
 - t) numero e tipologie dei beneficiari, diretti e indiretti, delle attività svolte;
 - u) valutazione degli amministratori circa i rischi di tipo economico-finanziario cui l'ente è potenzialmente esposto e dei fattori generali che possono compromettere il raggiungimento dei fini istituzionali e descrizione delle procedure poste in essere per prevenire tali rischi.

1.2.4 Sezione C: Obiettivi e attività

- a) Finalità principali dell'ente, in coerenza con quanto previsto nell'atto costitutivo o statuto e con specifico riferimento agli obiettivi di gestione dell'ultimo anno;
- b) riassunto delle principali attività che l'ente pone in essere in relazione all'oggetto sociale con specifica descrizione dei principali progetti attuati nel corso dell'anno;
- c) analisi dei fattori rilevanti per il conseguimento degli obiettivi, distinguendo tra quei fattori che sono sotto il controllo dell'ente e quelli che non lo sono;
- d) valutazione – utilizzando specifici indicatori qualitativi e quantitativi – dei risultati conseguiti ed in particolare dell'impatto sul tessuto sociale di riferimento, dei principali interventi realizzati o conclusi nell'anno, con evidenza di eventuali scostamenti dalle previsioni;
- e) forme di coinvolgimento dei lavoratori e dei beneficiari delle attività;
- f) descrizione delle attività di raccolta fondi svolte nel corso dell'anno;
- g) indicazione delle strategie di medio-lungo termine e sintesi dei piani

futuri.

1.2.5 Sezione D: Esame situazione finanziaria

- a) Analisi delle entrate e dei proventi con indicazione del rispetto del requisito di cui all'art. 2, comma 3, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155;
- b) analisi delle uscite e degli oneri;
- c) indicazione di come le spese sostenute hanno supportato gli obiettivi chiave dell'ente;
- d) analisi dei fondi, distinguendo tra fondi disponibili, fondi vincolati e fondi di dotazione;
- e) costi relativi all'attività di raccolta fondi, entrate conseguite e percentuali di tali entrate utilizzata per coprire i costi dell'attività di raccolta fondi;
- f) analisi degli investimenti effettuati, delle modalità di finanziamento ed indicazione di come questi investimenti sono funzionali al conseguimento degli obiettivi dell'ente.

1.2.6 Sezione E: Altre informazioni opzionali

1.3. Quando ciò sia consentito dalla natura delle attività svolte e dalla tipologia dei beneficiari diretti e indiretti delle stesse, alla valutazione di cui al punto 1.2.4, lettera d), deve procedersi secondo modalità partecipate, che prevedano l'esplicito coinvolgimento dei beneficiari delle attività - diretti e indiretti - di cui al punto 1.2.3, lettera t).

1.4. In ogni caso, la valutazione di cui al punto 1.2.4, lettera d), deve essere realizzata con il coinvolgimento di tutti coloro che hanno prestato la propria opera presso l'impresa sociale, sia a titolo professionale sia a titolo volontario, secondo metodologie che vanno adattate alla dimensione e alla tipologia dell'impresa stessa.

1.5. Di quanto realizzato ai sensi dei punti 1.3 e 1.4, ivi incluse le motivazioni che vi hanno condotto, si dà conto nel bilancio sociale, ai sensi del punto 1.2.1.

2. Pubblicità

2.1. Il bilancio sociale viene sottoposto all'approvazione dei competenti organi sociali congiuntamente al bilancio di esercizio.

2.2. Il bilancio sociale viene depositato per via telematica presso il registro delle imprese entro 30 giorni dalla sua approvazione. L'impresa sociale dà ampia pubblicità al bilancio sociale approvato, attraverso tutti i canali di comunicazione a disposizione, sia cartacei sia telematici.

D.M. 24 gennaio 2008

Definizione degli atti che devono essere depositati da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale presso il registro delle imprese, e delle relative procedure, ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155

IL MINISTRO
DELLO SVILUPPO ECONOMICO

ed

IL MINISTRO
DELLA SOLIDARIETA' SOCIALE

Vista la legge 13 giugno 2005, n. 118, recante delega al Governo concernente la disciplina dell'impresa sociale;

Visto il decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155, recante la disciplina dell'impresa sociale;

Visto, in particolare, l'art. 5, comma 5, del citato decreto legislativo n. 155 del 2006, il quale prevede che con decreto del Ministro delle attività produttive e del Ministro del lavoro e delle politiche sociali siano definiti gli atti che devono essere depositati presso il registro delle imprese da parte dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale e le procedure connesse;

Vista la legge 29 dicembre 1993, n. 580, concernente il riordinamento delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura;

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 1995, n. 581, recante il regolamento di attuazione dell'art. 8 della predetta legge n. 580 del 1993;

Vista la legge 24 novembre 2000, n. 340, concernente la legge di semplificazione per l'anno 1999, ed, in particolare, l'art. 31 sugli strumenti di informazione informatica;

Decretano:

Art. 1 - Ambito di applicazione

1. Ai sensi dell'art. 5, comma 5, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155, sono definite le procedure per il deposito degli atti presso il registro delle imprese da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale e per l'accesso a tali atti da parte del Ministero della solidarietà sociale e dell'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

Art. 2 - Atti e documenti da depositare

1. Le organizzazioni che esercitano l'impresa sociale, per l'iscrizione in apposita sezione, depositano per via telematica o su supporto informatico, presso l'ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale, i seguenti atti e documenti:

- a) l'atto costitutivo, lo statuto e ogni successiva modificazione;
- b) un documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica dell'impresa;
- c) il bilancio sociale, di cui all'art. 10, comma 2, del citato decreto legislativo n. 155 del 2006, redatto secondo le linee guida emanate con apposito decreto del Ministro della solidarietà sociale, sentita l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale;
- d) per i gruppi di imprese sociali, i documenti in forma consolidata, di cui alle lettere b) e c), oltre all'accordo di partecipazione e ogni sua modificazione;
- e) ogni altro atto o documento previsto dalla vigente normativa.

I documenti di cui alle lettere b) e d) dovranno essere redatti secondo gli schemi di bilancio di esercizio che l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale predispone e rende pubblici entro novanta giorni dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del presente decreto.

2. Per l'attribuzione dei codici di attività economiche alle imprese sociali viene utilizzata la classificazione ICNPO (International Classification of Non Profit Organizations) elaborata dalle Nazioni Unite nel 2003, raccordata con la classificazione NACE-Ateco.

3. Il deposito viene effettuato entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento, fatti salvi gli altri obblighi di legge per la definizione dei tempi di redazione e deposito, utilizzando i modelli approvati dal Ministero dello sviluppo economico per la presentazione delle domande all'ufficio del registro delle imprese.

4. In caso di operazioni di trasformazione, fusione, scissione e cessione di azienda, sono depositati, oltre ai documenti previsti dalla normativa civilistica, i documenti previsti dal decreto del Ministro della solidarietà sociale di cui all'art. 13, comma 2, del citato decreto legislativo n. 155 del 2006, nel termine di trenta giorni dalla delibera di trasformazione, fusione e scissione o dall'avvenuta cessione.

5. Il Ministero della solidarietà sociale e l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale accedono in via telematica alle informazioni e agli atti depositati.

Art. 3 - Controlli dell'ufficio del registro delle imprese

1. L'ufficio del registro delle imprese che riceve la domanda di deposito presentata dall'organizzazione che esercita l'impresa sociale ne veri-

fica la completezza formale prima di procedere all'iscrizione nella apposita sezione.

2. L'ufficio del registro delle imprese, nel caso in cui ne ravvisi la necessità, può invitare l'organizzazione che esercita l'impresa sociale a completare, modificare o integrare la domanda entro un congruo termine, trascorso il quale, con provvedimento motivato, rifiuta il deposito dell'atto nella sezione delle imprese sociali.

Il presente decreto sarà trasmesso ai competenti organi di controllo.

D.M. 24 gennaio 2008

Adozione delle linee guida per le operazioni di trasformazione, fusione, scissione e cessione d'azienda, poste in essere da organizzazioni che esercitano l'impresa sociale, ai sensi dell'articolo 13, comma 2, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155

IL MINISTRO
DELLA SOLIDARIETA' SOCIALE

Vista la legge 13 giugno 2005, n. 118, recante delega al Governo concernente la disciplina dell'impresa sociale;

Visto il decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155, recante la disciplina dell'impresa sociale;

Visto, in particolare, l'art. 13, comma 2, del citato decreto legislativo n. 155 del 2006, il quale prevede che le operazioni di trasformazione, fusione, scissione e cessione d'azienda, poste in essere da organizzazioni che esercitano l'impresa sociale, debbano essere realizzate in conformità a linee guida adottate con decreto del Ministro della solidarietà sociale, sentita l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale;

Ritenuto, pertanto, necessario procedere alla definizione delle predette linee guida;

Sentita l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale;

Decreta:

Art. 1

1. Ai sensi dell'art. 13, comma 2, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155, sono adottate le linee guida di cui all'allegato n. 1, che forma parte integrante del presente decreto.

Il presente decreto sarà trasmesso ai competenti organi di controllo.

Allegato 1

LINEE GUIDA CONCERNENTI LE MODALITA' CUI DEVONO ATTENERSI LE ORGANIZZAZIONI CHE ESERCITANO L'IMPRESA SOCIALE NEL PORRE IN ESSERE LE OPERAZIONI DI TRASFORMAZIONE, FUSIONE, SCISSIONE E CESSIONE DI AZIENDA

1. Procedura per il rilascio dell'autorizzazione alle operazioni straordinarie

1.1. Gli organi di amministrazione dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale sono tenuti a notificare, con atto scritto di data certa, al Ministero della solidarietà sociale l'intenzione di procedere ad una delle operazioni di trasformazione, fusione, scissione e cessione di azienda, allegando la documentazione, indicata ai punti 3 e 4, necessaria alla valutazione di conformità alle linee guida.

1.2. Il Ministero della solidarietà sociale, ricevuta la documentazione necessaria, procede all'istruttoria ed, entro trenta giorni, ne trasmette gli esiti all'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

1.3. L'Agenzia per le organizzazioni non lucrative, entro trenta giorni, rilascia al Ministero della solidarietà sociale un parere avente valore consultivo.

1.4. L'autorizzazione del Ministero della solidarietà sociale, sentita l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, si intende concessa decorsi novanta giorni dalla ricezione della notificazione.

2. Rinvio alla disciplina civilistica per le operazioni di trasformazione, fusione e scissione

2.1. Alle operazioni di trasformazione, fusione e scissione si applicano, a seconda del caso di specie, le disposizioni di cui agli articoli da 2498 a 2506-*quater* del codice civile.

2.2. Nell'applicare la normativa civilistica si ha riguardo alla particolare natura dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale. Nei casi di operazioni straordinarie poste in essere da soggetti per i quali la normativa civilistica richieda la predisposizione di particolari documenti con contenuto informativo obbligatorio, è necessario adattare le informazioni richieste alla particolare natura dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale.

3. Trasformazione, fusione e scissione

3.1. Nel caso di trasformazione, fusione e scissione, gli amministratori dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale che pone in essere l'operazione straordinaria devono notificare al Ministero della solidarietà sociale, almeno novanta giorni prima della data di convocazione dell'assemblea chiamata a deliberare sull'operazione straordinaria, con atto scritto di data certa, l'intenzione di procedere all'operazione, allegando la seguente documentazione:

a) una situazione patrimoniale di ciascuno degli enti coinvolti nelle operazioni, riferita:

- 1) nel caso di trasformazione, ad una data non anteriore di oltre 120 giorni rispetto alla data in cui viene convocata l'assemblea straordinaria chiamata a deliberare sulla trasformazione;
- 2) nel caso di fusione o scissione, ad una data non anteriore di oltre 120 giorni rispetto al giorno in cui il progetto di fusione o di scissione viene depositato nelle sedi delle società coinvolte nell'operazione.

La situazione patrimoniale deve essere redatta secondo gli schemi che l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale predisponde e rende pubblici entro 90 giorni dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del presente decreto e deve essere costituita dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale e dalla nota integrativa. In tale situazione patrimoniale devono essere poste in evidenza le attività e le passività relative all'attività economica svolta ai fini di utilità sociale, vale a dire le attività e le passività relative all'attività principale che caratterizza l'ente impresa sociale. Qualora la delibera di trasformazione avvenga entro sei mesi dalla data di chiusura dell'ultimo bilancio di esercizio approvato, la situazione patrimoniale di cui alla lettera a) può essere sostituita dal bilancio medesimo.

Nei casi di fusione o scissione, la situazione patrimoniale di cui alla lettera a) può essere sostituita dal bilancio dell'ultimo esercizio se questo è stato chiuso non oltre sei mesi prima del giorno del deposito del progetto di fusione o di scissione nelle sedi delle società coinvolte nell'operazione.

In questi ultimi due casi, gli amministratori dovranno fornire un supplemento di informativa di modo da evidenziare le attività e le passività relative all'attività economica svolta ai fini di utilità sociale;

- b) una relazione degli amministratori nella quale indicare:
- 1) le ragioni che inducono ad effettuare l'operazione straordinaria;
 - 2) la prevedibile evoluzione dell'attività dell'ente successivamente al compimento dell'operazione;
 - 3) i miglioramenti previsti in termini di impatto sul tessuto sociale di riferimento;
 - 4) le modalità attraverso le quali il soggetto risultante dall'operazione garantirà il rispetto del requisito dell'assenza dello scopo di lucro.

Nel caso in cui gli amministratori debbano predisporre la relazione *ex art. 2500-sexies* del codice civile, è possibile inserire in un unico documento le informazioni elencate alla lettera b) e quelle previste dall'art. 2500-*sexies*.

Nel caso in cui gli amministratori debbano predisporre la relazione *ex art. 2501-quinquies* del codice civile, è possibile inserire in un unico documento le informazioni elencate alla lettera b) e quelle previste dall'art. 2501-*quinquies*.

4. Cessione d'azienda

4.1. Nel caso di cessione di azienda, gli amministratori dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale cedente devono notificare al Ministero della solidarietà sociale, con le modalità di cui al punto 3, l'intenzione di procedere all'operazione, allegando la seguente documentazione:

- a) una situazione patrimoniale dell'ente, redatta con le modalità di cui al punto 3, lettera a), riferita ad una data non anteriore di oltre 120 giorni rispetto alla data in cui avviene la cessione;
- b) una relazione degli amministratori nella quale indicare, oltre alle informazioni di cui ai numeri 1, 2 e 3 della lettera b) del punto 3:
 - 1) le modalità con le quali l'acquirente intende rispettare il requisito del perseguimento delle finalità di interesse generale;
 - 2) i criteri di valutazione dell'azienda e le modalità di determinazione del prezzo.

Documento pubblicato sul sito del Notariato in data 6 agosto 2008

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Appunti sull'abrogazione dell'obbligo di allegazione della certificazione energetica

L'art. 35, comma 2-bis, del D.L. 112/2008, come risultante dalla conversione in legge, dispone l'abrogazione dei commi 3 e 4 dell'art. 6 e dei commi 8 e 9 dell'art. 15 del D.Lgs. 192/2005 (modificato dal D.Lgs. 29 dicembre 2006 n. 311). I primi due commi obbligavano ad allegare l'attestato di qualificazione energetica agli atti traslativi a titolo oneroso ed a consegnare lo stesso attestato al conduttore in caso di locazione; gli altri stabilivano la sanzione della nullità relativa del contratto in caso di violazione di tali obblighi.

L'entrata in vigore di tale disciplina impone – al solo fine di fornire delle prime indicazioni operative – di verificare laddove possibile, gli effetti di tale abrogazione, sia rispetto alla disciplina comunitaria di riferimento, sia con riferimento alle leggi e alle delibere regionali che sono state emesse da quelle regioni in forza dell'art. 117 della Costituzione.

DIRITTO COMUNITARIO

Premessa: il contesto normativo

Appare, in primo luogo, opportuno inquadrare la questione riepilogando le disposizioni, comunitarie e nazionali, di riferimento.

La norma di riferimento in ambito comunitario è costituita dall'art. 7 della direttiva 2002/91/CE sul rendimento energetico dell'edilizia, che, sotto la rubrica Attestato di certificazione energetica, dispone:

“1. Gli Stati membri provvedono a che, in fase di costruzione, compravendita o locazione di un edificio, l'attestato di certificazione energetica sia messo a disposizione del proprietario o che questi lo metta a disposizione del futuro acquirente o locatario, a seconda dei casi. La validità dell'attestato è di dieci anni al massimo.

- La certificazione per gli appartamenti di un condominio può fondarsi:*
- *su una certificazione comune dell'intero edificio per i condomini dotati di un impianto termico comune ovvero*
 - *sulla valutazione di un altro appartamento rappresentativo dello stesso condominio.*

Gli Stati membri possono escludere le categorie di cui all'articolo 4,

paragrafo 3, dall'applicazione del presente paragrafo.

2. L'attestato di certificazione energetica degli edifici comprende dati di riferimento, quali i valori vigenti a norma di legge e i valori di riferimento, che consentano ai consumatori di valutare e raffrontare il rendimento energetico dell'edificio. L'attestato è corredato di raccomandazioni per il miglioramento del rendimento energetico in termini di costi-benefici.

L'obiettivo degli attestati di certificazione è limitato alla fornitura di informazioni e qualsiasi effetto di tali attestati in termini di procedimenti giudiziari o di altra natura sono decisi conformemente alle norme nazionali.

3. Gli Stati membri adottano le misure necessarie a garantire che negli edifici la cui metratura utile totale supera i 1000 m² occupati da autorità pubbliche e da enti che forniscono servizi pubblici a un ampio numero di persone e sono pertanto frequentati spesso da tali persone sia affisso in luogo chiaramente visibile per il pubblico un attestato di certificazione energetica risalente a non più di dieci anni prima.

Per i suddetti edifici può essere chiaramente esposta la gamma delle temperature raccomandate e reali per gli ambienti interni ed eventualmente le altre grandezze meteorologiche pertinenti".

A tale norma è stata data attuazione, in ambito nazionale, con l'art. 6 del D.Lgs. 19 agosto 2005, n. 192, di cui si riportano i primi sei commi.

"Certificazione energetica degli edifici

1. Entro un anno dalla data di entrata in vigore del presente decreto, gli edifici di nuova costruzione e quelli di cui all'articolo 3, comma 2, lettera a), sono dotati, al termine della costruzione medesima ed a cura del costruttore, di un attestato di certificazione energetica, redatto secondo i criteri e le metodologie di cui all'articolo 4, comma 1.

2. La certificazione per gli appartamenti di un condominio può fondarsi, oltre sulla valutazione dell'appartamento interessato:

- a) su una certificazione comune dell'intero edificio, per i condomini dotati di un impianto termico comune;
- b) sulla valutazione di un altro appartamento rappresentativo dello stesso condominio e della stessa tipologia.

3. Nel caso di compravendita dell'intero immobile o della singola unità immobiliare, l'attestato di certificazione energetica e' allegato all'atto di compravendita, in originale o copia autenticata.

4. Nel caso di locazione, l'attestato di certificazione energetica è messo a disposizione del conduttore o ad esso consegnato in copia dichiarata dal proprietario conforme all'originale in suo possesso.

5. L'attestato relativo alla certificazione energetica, rilasciato ai sensi del comma 1, ha una validità temporale massima di dieci anni a partire dal suo rilascio, ed e' aggiornato ad ogni intervento di ristrutturazione che modifica la prestazione energetica dell'edificio o dell'impianto.

6. L'attestato di certificazione energetica comprende i dati relativi

all'efficienza energetica propri dell'edificio, i valori vigenti a norma di legge e valori di riferimento, che consentono ai cittadini di valutare e confrontare la prestazione energetica dell'edificio. L'attestato è corredato da suggerimenti in merito agli interventi più significativi ed economicamente convenienti per il miglioramento della predetta prestazione".

L'art. 15 dello stesso provvedimento, poi, nel disporre le sanzioni per la mancata osservanza delle disposizioni del decreto, ha previsto ai commi 8 e 9 che:

"8. In caso di violazione dell'obbligo previsto dall'articolo 6, comma 3, il contratto e' nullo. La nullità può essere fatta valere solo dal compratore.

9. In caso di violazione dell'obbligo previsto dall'articolo 6, comma 4, il contratto e' nullo. La nullità può essere fatta valere solo dal conduttore".

I commi 3 e 4 dell'articolo 6 e i commi 8 e 9 dell'articolo 15 del decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192 sono ora abrogati dal comma 2 bis dell'art 35 del D.L. 112/2008, aggiunto dalla legge di conversione. A seguito di tale intervento, pertanto, è venuto meno per il notaio l'obbligo di allegazione agli atti di compravendita immobiliare dell'attestato di certificazione energetica.

Effetti dell'abrogazione

Mentre l'abrogazione dei commi 8 e 9 dell'art. 15 del D.Lgs. 192/2005 non comporta – come si avrà modo di approfondire nel corso della trattazione – problemi di compatibilità con l'ordinamento comunitario, l'abrogazione dei commi 3 e 4 dell'art. 6 dello stesso atto, non accompagnata dalla previsione di alcun'altra disposizione volta a trasporre nell'ordinamento interno gli obblighi previsti dal primo paragrafo dell'art. 7 della direttiva 2002/91/CE, crea indubbiamente un "vuoto normativo" che contrasta con l'obbligo, imposto agli Stati membri dall'ordinamento comunitario, di prevedere che l'attestato di certificazione energetica sia messo dal proprietario a disposizione del futuro acquirente o locatario.

Ferma restando la responsabilità dello Stato per inadempimento nei confronti della Comunità europea (e qualora, ne ricorrano i presupposti, nei confronti dei privati cui la normativa comunitaria attribuiva diritti soggettivi), ciò che più interessa, in questa sede, riguarda la posizione del notaio rispetto alla situazione normativa sopra delineata.

Più precisamente, si vuole chiarire se, la circostanza della contrarietà con il diritto comunitario della normativa nazionale che il notaio è chiamato ad applicare possa in qualche modo portare ad argomentare che lo stesso resti comunque obbligato in virtù delle disposizioni della direttiva.

La risposta deve ritenersi negativa per le ragioni seguenti.

a) Il notaio non ha l'obbligo di "disapplicazione"

Si deve in primo luogo rilevare che il notaio non rientra nel novero dei soggetti cui spetta il potere-dovere di "disapplicare" le norme interne contrastanti con le disposizioni, seppure direttamente efficaci (in quanto incondizionate dal punto di vista sostanziale e sufficientemente precise), di una direttiva comunitaria e conseguentemente di applicare le disposizioni di tale direttiva.

Tale obbligo, infatti, è attribuito, sulla base della giurisprudenza, sia della Corte di giustizia, sia delle Corti nazionali, a tutti "i soggetti competenti nel nostro ordinamento a dare esecuzione alle leggi (e agli atti aventi forza o valore di legge), tanto se dotati di poteri di dichiarazione del diritto, come gli organi giurisdizionali, quanto se privi di tali poteri, come gli organi amministrativi"¹.

Non equiparandosi il notaio agli organi giurisdizionali ed amministrativi si giunge ad escludere, nella vigenza della disposizione abrogatrice, qualunque obbligo in capo al notaio di uniformare il proprio comportamento tanto alla disposizione della direttiva comunitaria (che, peraltro, non impone direttamente nessun obbligo nei suoi confronti) quanto, e a maggior ragione, a quella abrogata, che prevedeva in capo al notaio un obbligo non imposto dall'ordinamento comunitario.

b) Le direttive comunitarie non sono idonee a produrre effetti diretti nei rapporti tra privati

A quanto sopra detto, deve, poi, aggiungersi, che, pur volendo assimilare il notaio agli organi giurisdizionali e amministrativi per quanto attiene l'obbligo di disapplicazione delle disposizioni nazionali contrastanti con norme comunitarie direttamente efficaci, le disposizioni di una direttiva non recepita, o recepita in modo inadeguato sono idonee – sempre che siano incondizionate dal punto di vista sostanziale e sufficientemente precise – a creare obblighi solo in capo agli Stati che si sono resi inadempienti (cd. efficacia diretta verticale) e alle loro articolazioni (intese come gli organismi o gli enti soggetti all'autorità o al controllo dello Stato o che dispongono di poteri che eccedono i limiti di quelli risultanti dalle norme che si applicano nei rapporti tra singoli)². Tali norme, in quanto contenute in un atto indirizzato esclusivamente agli Stati membri (che sono tenuti a trasporlo nell'ordinamento interno), non sono, invece idonee a creare obblighi diret-

¹Corte Costituzionale, sentenza 11 luglio 1989, n. 389, Provincia di Bolzano, in Foro it., 1991, I, 1076. In argomento si vedano anche, in abito nazionale: Corte Costituzionale, sentenza 18 aprile 1991, n. 168, Giampaoli, in Foro it., 1992, I, 660; Consiglio di Stato, Sez. IV, n. 864 del 29 ottobre 1991, in Il Consiglio di Stato, 1991, I, 1481 e Consiglio di Stato, Sez. VI, 29 marzo 2001, n. 1872, in Rep. Foro it., voce Sanitario, n.340; in ambito comunitario: Corte di giustizia, sentenza 22 giugno 1989, causa 103/88, Costanzo; Corte di giustizia, sentenza 19 gennaio 1993, causa C-101/91, Commissione c. Italia; Corte di giustizia, sentenza 29 aprile 1999, causa C- 224/97, Ciola; Corte di giustizia, sentenza 4 ottobre 2001, causa C-438/99, Melgar.

²Corte di giustizia, sentenza 12 luglio 1990, causa C-188/89, Foster/British gas.

tamente in capo ai privati (persone fisiche o giuridiche interne agli Stati), sono pertanto prive di efficacia diretta in senso orizzontale.

Pertanto, in un caso, come quello in esame, in cui le disposizioni di una direttiva non integralmente trasposta regolino rapporti tra privati, non verificandosi la contemporanea vigenza di norme reciprocamente contrastanti (in quanto solo la norma nazionale crea obblighi in capo ai privati e non anche la norma comunitaria che non è direttamente efficace), che costituisce presupposto fondamentale affinché operi - in ossequio al principio della prevalenza dell'ordinamento comunitario, ormai pacificamente accolto – il principio della disapplicazione della norma nazionale contrastante con i dettami comunitari, tale meccanismo non trova comunque applicazione.

c) La direttiva non prevede l'obbligo di allegazione

Fermo restando, quindi, che affinché le disposizioni di una direttiva possano produrre obblighi in capo ai privati è necessario che esse siano trasposte in un provvedimento normativo nazionale, è comunque utile puntualizzare che, come si evince già dal testo riportato in premessa, dalle disposizioni della direttiva non deriva alcun obbligo di allegazione all'atto dell'attestato di certificazione energetica. L'atto normativo comunitario, infatti, vincola gli Stati solo a prevedere che tale attestato sia messo dal proprietario a disposizione del futuro acquirente o locatario, lasciando gli stessi liberi circa le modalità di realizzazione di detto risultato.

La contravvenzione del legislatore nazionale agli obblighi comunitari, infatti, non risiede nell'aver eliminato l'obbligo di allegazione, non necessariamente richiesto, ma nel non aver previsto alcuna modalità alternativa di "messa a disposizione" del futuro acquirente dell'attestato di certificazione energetica. Ugualmente non può configurarsi, come sopra accennato, alcuna contravvenzione al diritto comunitario nell'abrogazione dei commi 8 e 9 dell'art. 15 del D.Lgs. 192/2005. La sanzione della nullità relativa dell'atto in caso di mancata "messa a disposizione" dell'attestato di certificazione energetica, ivi prevista, infatti, non è imposta dalla direttiva che si limita a indicare, quale obiettivo dell'attestato di certificazione, la fornitura di informazioni, lasciando nella discrezionalità degli Stati la previsione di "qualsiasi effetto di tali attestati in termini di procedimenti giudiziari o di altra natura".

Sul piano del diritto comunitario si deve dunque concludere che il notaio, attenendosi correttamente alla normativa nazionale vigente, non è tenuto ad allegare all'atto l'attestato di certificazione energetica né a documentare in altro modo la messa a disposizione della certificazione energetica dal proprietario nei confronti dell'acquirente o del conduttore, fermo restando, naturalmente, che un siffatto comportamento non solo è consentito ma è anche conforme al diritto comunitario. Per ciò che concerne il contrasto con l'ordinamento comunitario che tale abrogazione viene a determinare, invece, la questione riguarda esclusivamente lo Stato e la sua responsabilità nei

confronti della Comunità (ed eventualmente dei privati).

LEGISLAZIONE STATALE E REGIONALE

Con riferimento alle regioni che non hanno legiferato in materia di prestazione energetica degli edifici, l'analisi compiuta sulla disciplina comunitaria porta a ritenere prevalenti le ragioni che escludono la sussistenza in capo al notaio non solo di un obbligo di allegazione dell'AQE, ma anche di documentazione della messa a disposizione della certificazione energetica dal proprietario nei confronti dell'acquirente o del conduttore.

Più difficile invece individuare una soluzione netta con riferimento alle regioni che abbiano legiferato con norme primarie o secondarie³. Occorre chiedersi infatti sul diverso piano del rapporto tra legge nazionale e disciplina regionale, se l'obbligo di allegazione agli atti traslativi del ripetuto certificato, e le eventuali sanzioni previste nella disciplina locale (nullità relativa, sanzioni amministrative...) possano ritenersi ancora sussistenti.

A fronte dell'abrogazione in esame, infatti, per affermare un persistente obbligo di allegazione dell'AQE in quelle regioni, occorrerebbe stabilire che con l'entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 112/2008, le leggi e i regolamenti locali siano viziati da illegittimità costituzionale, con la conseguenza di ritenere doverosa l'applicazione della disciplina locale fino a quando non venga emessa una pronuncia di incostituzionalità. Al contrario, per ritenere invece che dall'entrata in vigore della citata legge di conversione sia venuto meno l'obbligo di procedere alla stessa allegazione, occorrerebbe giungere a sostenere che siano state automaticamente abrogate le norme regionali in parola.

Più riduttivamente, andrebbe sciolto il dilemma se nel rapporto tra fonti statali e fonti regionali debba prevalere il criterio dell'invalidazione (e cioè del mero vizio di incostituzionalità) ovvero quello dell'abrogazione.

Chi aderisce alla prima interpretazione ritiene che la disciplina regionale sia viziata da incostituzionalità per la parte in cui viola il riparto di competenze tra Stato e Regioni previsto dall'art. 117 Cost.

Pertanto in base all'art. 134 Cost. è necessario che tale vizio sia sollevato dinanzi alla Corte Costituzionale che dovrà con sentenza dichiarare l'incostituzionalità della norma⁴: in base all'art. 136 Cost. que-

³Si conoscono la L.R. Piemonte 28 maggio 2007 n. 13 che all'art. 5 comma 2 ha stabilito l'obbligo di allegazione alle sole compravendite; delibera della Giunta Regionale della Lombardia n. 8/5773 (emanata in attuazione delle L.R. n. 24/2006) che all'art. 6 comma 3 prevede l'obbligo di allegazione agli atti traslativi a titolo oneroso; L.R. Valle d'Aosta 18 aprile 2008 n. 21 che all'art. 7 comma 3 prevede che ai soli "atti di compravendita" è allegato l'attestato di certificazione energetica; anche la L.R. Liguria 29 maggio 2007 n. 22, all'art. 28 comma 3 impone l'allegazione ai soli atti di compravendita della certificazione in esame, ma prevede anche, in conseguenza della violazione di quest'obbligo, la sanzione della nullità relativa (art. 33 comma 12); delib. Ass. Legisl. Emilia Romagna 4 marzo 2008, n. 156, che all'art. 5.5 dell'allegato "Atto di indirizzo e coordinamento sui requisiti di rendimento energetico e sulle procedure di certificazione energetica degli edifici", pone l'obbligo dell'allegazione agli atti traslativi a titolo oneroso.

⁴Corte Cost. 28 aprile 2004 n. 129; Corte Cost. 14 giugno 1990 n. 285.

sta cesserà di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione.

A voler seguire invece l'altra delle interpretazioni prospettate, potrebbe giungersi a sostenere l'abrogazione immediata delle norme regionali, facendo applicazione dell'art. 10 comma 1 della legge 10 febbraio 1953 n. 62 (c.d. legge Scelba), secondo cui le leggi della Repubblica che modificano i principi fondamentali di cui al primo comma dell'articolo 9, abrogano le norme regionali che siano in contrasto con esse⁵.

La piena vigenza dell'art. 10 della legge n. 62/1953, è stata recentemente ribadita dalla prevalente giurisprudenza amministrativa, di legittimità e costituzionale, nonostante i tentativi volti a dimostrare l'implicita abrogazione o comunque l'illegittimità costituzionale della norma dopo la riforma del titolo V della Costituzione^{6,7}.

Nonostante le diverse opinioni che a vario titolo hanno tentato di dimostrare che il rapporto tra fonti statali e regionali, specialmente dopo la riforma del titolo V della Costituzione, dovrebbe sempre risolversi in un vizio di incostituzionalità⁸, tale idea non è mai stata recepita dalla Corte Costituzionale che sia prima⁹ ma soprattutto dopo la riforma dell'art. 117 Cost.¹⁰, ha sempre ribadito l'effetto abrogativo delle leggi regionali secondo il meccanismo di cui all'art. 10 della legge Scelba.

A questo proposito si è evidenziato¹¹ come le affermazioni della Consulta contenute nelle sentenze n. 222 e 223 del 2007, circa l'attuale vigenza dell'art. 10 della legge n. 62 del 1953, per quanto costituiscano oggettivamente una presa di posizione netta, non suonano come una novità sostanziale; nella giurisprudenza comune non si è infatti mai dubitato né della perdurante vigenza dell'art. 10 della legge Scelba, né della sua ille-

⁵I principi fondamentali considerati dall'art. 9 sono quelli che risultano da leggi che espressamente li stabiliscono per le singole materie o quali si desumono dalle leggi vigenti.

⁶Ancorché si tratti di tentativi che presuppongono questioni vertenti su materie a competenza concorrente, in cui le incursioni della legislazione statale, pur entro certi limiti, devono comunque ammettersi. Si vedano ad esempio i ricorsi (in G.U. - I s.s. nn. 30 e 45 del 2005) per conflitto di attribuzione dinanzi alla Consulta sollevato dalla Regione Veneto verso lo Stato, in relazione alle sentt. Tar Veneto (nn. 1735 e 3200 del 2005 in Foro Amm.vo TAR, 2005, 3453 e ss con nota di C. Pagliarini) in cui si afferma che la revisione costituzionale del 2001 avrebbe accentuato gli elementi di separazione di competenza tra fonti statali e fonti regionali (non importa se anteriore o successiva) sicché nelle materie di competenza concorrente il rapporto tra legge statale e legge regionale dovrebbe essere sempre strutturato in termini di illegittimità costituzionale e mai di abrogazione. Pertanto, l'art. 10 primo comma, della legge Scelba dovrebbe ritenersi o implicitamente abrogato oppure affetto da illegittimità costituzionale sopravvenuta.

⁷Probabilmente non sarebbe totalmente da trascurare l'idea - sulla quale il condizionale è d'obbligo - che con riferimento a materie nelle quali lo Stato esercita una competenza esclusiva (art. 117 c. 2), sia ipotizzabile una diretta applicazione dell'art. 15 preleggi, norma sulla quale appare modellato lo stesso art. 10 della legge Scelba.

⁸Riportate in F. CORVAJA, Abrogazione di legge regionale a mezzo di regolamento statale e conflitto di attribuzioni, Le Regioni, 6/2007, p. 1055 ss. spec par. 5.

⁹C. Cost 3 marzo 1972 n. 40.

¹⁰Da ultimo C. Cost. nn. 222 e 223 del 2007. Dopo la riforma del titolo V° C. Cost. n. 376 del 2002. n. 302 del 2003.

¹¹F. CORVAJA, op. cit.

gittimità costituzionale in riferimento al nuovo art. 117 Cost.¹² e che anche la dottrina si è orientata a ritenere che la disposizione sia oggi legittimamente in vigore¹³.

Presupposti di applicabilità della Legge Scelba

Per stabilire se a seguito dell'entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 112/2008 venga in considerazione la legge Scelba, e dunque per effetto di questa ritenere abrogate le norme regionali che qui interessano, occorre verificare se ricorrano i presupposti della legge n. 62/1953.

Non è completamente da escludere infatti che, con l'abrogazione in esame, il legislatore non si sia limitato solo a legiferare su materia di competenza esclusiva statale, ma abbia anche provveduto a riformulare delle norme di principio all'interno della materia del risparmio energetico degli edifici.

A tal fine potrebbe anche considerarsi che la previsione introdotta dal D.Lgs. 29 dicembre 2006 n. 311 – secondo cui a partire dal 2 febbraio 2007 il trasferimento a titolo oneroso di determinati edifici avrebbe potuto eseguirsi sulla base di un atto negoziale, con allegata la certificazione in esame a pena di nullità – veniva ad incidere sul principio codicistico dettato in tema di forma degli atti negoziali, ed in particolare su quello generale in materia di libertà di forma. Ed è noto il carattere eccezionale delle norme che, derogando al principio della libertà di forma, impongono limitazioni all'autonomia negoziale¹⁴.

Inoltre non sembra fondato il dubbio che il legislatore nazionale con l'abrogazione dei commi 3 e 4 dell'art. 6 e dei commi 8 e 9 dell'art. 15 del

¹²Riconosce la vigenza della Legge Scelba Cass. n. 3620 del 2004 e Cass. n. 13077 del 2000. Quanto alla giurisprudenza amministrativa T.A.R. Campania – Napoli, sez. IV, n. 15543 del 2003, in www.giustizia-amministrativa.it, che ravvisa l'abrogazione della legge regionale campana. 17 del 1982, in materia di limiti di edificabilità, a far data dall'entrata in vigore del nuovo Testo unico dell'edilizia, ritenendo "applicabile nella fattispecie il dettato dell'art. 10 della legge n. 62 del 10 febbraio 1953 secondo cui le leggi della Repubblica che modificano i principi fondamentali nelle materie in cui le Regioni hanno competenza legislativa abrogano le precedenti norme regionali che siano in contrasto con esse". Nello stesso senso cfr. anche TAR Campania, sede di Napoli, sez. II, sent. 25 novembre 2004, n. 19574, in www.giustiziaamministrativa.it e da ultimo Consiglio di Stato, sez. V, dec. 22 ottobre 2007, n. 5510, in www.giustiziainministrativa.it, ove si legge che "la competenza legislativa concorrente che spetta alle regioni ordinarie nella materia sanitaria, ai sensi dell'art. 117, comporta, infatti, che il sopravvenire di una legge statale, che modifica i principi fondamentali della materia abroga la legge regionale preesistente, ai sensi dell'art. 10 della legge n. 62 del 1953" (relativa però ad una fattispecie anteriore alla riforma del titolo V).

¹³F. CORVAJA, op. cit. nota 25, riferisce che la maggior parte degli Autori sostiene (o dà per scontato), infatti, che il rapporto tra leggi statali di principio e leggi regionali di dettaglio nelle materie del 117, terzo comma, Cost., sia tuttora regolato dall'art. 10 della legge Scelba. In questo senso cita P. CARETTI - G. TARLI BARBIERI, *Diritto regionale*, Bologna 2006, 69 s.; contra PAGLIARIN, *La "ghigliottina" della vecchia legge Scelba* cit., 3467 ss.

¹⁴Per tutti GIORGIANNI, *Forma degli atti (dir. priv.)*, in ED, XVII, Milano, 1968, 1003. Non può non segnalarsi, comunque, il diverso orientamento pure autorevolmente sostenuto (IRTI, *Strutture forti e strutture deboli (del falso principio di libertà delle forme) in Idola libertatis. Tre esercizi sul formalismo giuridico*, Milano, 1985) che nell'ottica di un neoformalismo negoziale, nega l'esistenza del principio di libertà delle forme

D.Lgs. 192/2005, non abbia rispettato la ripartizione di competenze previste dall'art. 117 Cost.

Al contrario, la lett. I) del c. 2 prevede che allo Stato è riservata una competenza esclusiva sull'"ordinamento civile", ed è innegabile che l'abrogazione dell'obbligo di allegazione dell'AQE e delle disposizioni che stabilivano la sanzione della nullità, incidendo sulle modalità di documentazione e formazione degli atti negoziali ha propriamente operato in quest'ambito.

L'intervento del legislatore, in altri termini, si è conformato alla ratio che sorregge l'impedimento all'ingresso nel sistema del c.d. "diritto privato regionale", tradizionalmente individuata nell'esigenza – sottesa al principio costituzionale d'uguaglianza ex art. 3 Cost. – di garantire nel territorio nazionale l'uniformità della disciplina dettata per i rapporti di diritto privato, settore dell'ordinamento che per la sua importanza mal si coniuga con i particolarismi locali¹⁵.

In quest'ambito dunque, qualunque intervento regionale che superi quel limite non potrebbe sottrarsi ad una eventuale censura di illegittimità costituzionale.

Lo sconfinamento della potestà legislativa regionale all'interno delle materie riservate al legislatore nazionale, potrebbe anche non rivelarsi costituzionalmente rilevante, nell'ipotesi in cui la legislazione regionale coincida o sia meramente riproduttiva di quella statale. Poiché infatti il sistema normativo che disciplina le vicende privatistiche è pur sempre quello statale, non sussiste alcun interesse a far valere il vizio di illegittimità costituzionale della disciplina regionale.

Ma quando invece la legge statale viene modificata, e da questa viene espunto il principio – come ad esempio, per quanto qui interessa, dell'"ordinamento civile" – che costituiva il sostegno della legge o del regolamento locale, questa viene a confliggere con il riparto di competenza per materia fissato dalla costituzione, ed in particolare con l'art. 117 c. 2 lett. I) che assegna allo Stato una riserva esclusiva sull'ordinamento civile.

Vi è il dubbio che ciò possa essersi verificato con la disciplina regionale in materia di risparmio energetico degli edifici, alla quale è mancato successivamente il principio generale di riferimento per la parte in cui si disponeva in ordine all'allegazione dell'AQE agli atti traslativi, o come in alcuni casi, prevedendosi anche la sanzione civile della nullità.

All'eventuale obiezione che dubitasse della riconducibilità ad un principio generale dello Stato "la libertà di forma degli atti negoziali", potrebbe replicarsi osservando con quanto recentemente deciso dalla Corte Costituzionale secondo cui "l'ampiezza e l'area di operatività dei principi fondamentali – non avendo gli stessi carattere «di rigidità e di universalità» – non possono essere individuate in modo aprioristico e valido per ogni

¹⁵S. GIOVA, «*Ordinamento civile*» e *diritto privato regionale*, Napoli, 2008, 19 ss.

possibile tipologia di disciplina normativa. Esse, infatti, devono necessariamente essere calate nelle specifiche realtà normative cui afferiscono e devono tenere conto, in modo particolare, degli aspetti peculiari con cui tali realtà si presentano¹⁶.

Al contrario, vengono meno i presupposti di applicabilità della Legge Scelba, nell'ipotesi in cui si consideri "di dettaglio" l'intervento del legislatore regionale quando ha previsto l'obbligo di allegazione dell'AQE (ma, invero, anche quando ha stabilito le conseguenti sanzioni di tipo privatistico come la nullità relativa)¹⁷.

In sostanza secondo quest'ultima ricostruzione, nelle materie in questione sussisterebbe una competenza regionale (concorrente e residuale), e quindi spetterebbe alle Regioni medesime dettare un'apposita disciplina nell'esercizio della propria potestà normativa ed amministrativa, trattandosi di normativa cedevole di dettaglio che, dopo la riforma del Titolo V della Parte II della Costituzione, sarebbe pienamente consentito¹⁸⁰.

CONCLUSIONI

Sulla base di quanto fin qui sostenuto è possibile ritenere che nelle regioni che non hanno legiferato in materia di prestazione energetica degli edifici, l'analisi di diritto comunitario compiuta porta a ritenere ammissibile che l'abrogazione dei commi 3 e 4 dell'art. 6 e dei commi 8 e 9 dell'art. 15 del D.Lgs. 192/2005 (come modificato dal D.Lgs. 29 dicembre 2006 n. 311), sia immediatamente operativa a partire dall'entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 112/2008.

Esclusa la sussistenza di un qualunque obbligo di documentazione, resteranno a carico del notaio gli obblighi di informazione e chiarimento nell'interesse delle parti sugli altri aspetti del D.Lgs. n. 192 del 2005 non toccati dalla legge di conversione. In particolare quelli relativi agli obblighi in capo all'alienante di dotare l'edificio dell'AQE e di metterlo a disposizione dell'acquirente; quanto a tale obbligo di consegna, pur in assenza di una testuale previsione¹⁹, esso sembra possa ricavarsi dall'art. 6 commi 1 e 1-bis del D.Lgs. n. 192 del 2005, da cui si evince che l'obbligo di dotare l'edificio (dell'AQE) diventa "giuridicamente rilevante" nel momento in cui

l'immobile viene trasferito all'acquirente.

Pertanto alla luce della nuova formulazione del D.Lgs. n. 192/2005, fermo restando nel citato art. 6 comma 1-bis il solo riferimento alla fattispecie traslativa e non al negozio traslativo, deve ritenersi che la consegna della certificazione energetica potrebbe non essere contestuale al rogito, ma eventualmente precederlo o seguirlo: in queste ipotesi diventa centrale l'intervento del notaio, non solo in funzione informativa – come detto – ma anche quale soggetto in grado di costruire un'adeguata regolamentazione contrattuale in ordine alla consegna del certificato.

Con riferimento invece alla regioni nelle quali siano state emanate leggi o regolamenti in attuazione della disciplina statale, stante l'incertezza sulla soluzione da adottare con riferimento al rapporto tra legislazione statale e regionale, appare doveroso – almeno con riferimento alla fase di prima applicazione della nuova disciplina – un invito alla massima prudenza.

Pertanto facendo salvi gli ulteriori approfondimenti in uno specifico studio, in linea con l'invito alla prudenza di cui innanzi, per l'ipotesi che dovesse risultare maggiormente fondata la soluzione che propende per considerare viziate da incostituzionalità le leggi o le delibere regionali, in quelle regioni che hanno emanato norme in materia si dovrà continuare ad applicare la disciplina che prevede l'obbligo di allegazione della certificazione energetica.

Mauro Leo e Maria Laura Mattia (*)

(*) M. Leo ha curato la parte sulla legislazione statale e regionale; M.L. Mattia la parte di diritto comunitario.

¹⁶C. Cost. n. 336 del 2005 che in concreto ha qualificato come principi fondamentali anche norme a carattere puntuale e specifico, insuscettibili di un qualunque svolgimento da parte della legge regionale.; si veda anche C. Cost. n. 50 del 2005.

¹⁷E' da ritenere che ad un risultato sostanzialmente analogo possa pervenirsi ipotizzando una sorta di (improbabile) "delegificazione" - ad opera del Dlgs 192/2005 - dei principi fondamentali ricordati nel testo.

¹⁸In ogni caso non va sottovalutata la circostanza che alcune Regioni (come il Piemonte) hanno previsto sanzioni amministrative pecuniarie a carico dell'alienante per il fatto della mancata allegazione dell'attestato di certificazione energetica: ricollegando così effetti di natura pubblicistica, e non meramente privatistica, all'allegazione (nell'alveo della competenza spettante alle Regioni stesse sulla base delle richiamate norme costituzionali), che non possono probabilmente ritenersi coinvolti dall'abrogazione della normativa nazionale.

¹⁹Benché non possa trascurarsi l'art. 1477 co. 3 cod. civ. secondo cui: "Il venditore deve pure consegnare i titoli e i documenti relativi alla proprietà e all'uso della cosa venduta.

CERTIFICAZIONE ENERGETICA

Premessa

L'8 ottobre 2005 è entrato in vigore il decreto legislativo 19 agosto 2005 n. 192 (successivamente modificato dal D.Lgs. 29 dicembre 2006 n. 311) per l'attuazione della direttiva comunitaria 2002/91/CE relativa al rendimento energetico nell'edilizia. Scopo di tale normativa è di stabilire i criteri, le condizioni e le modalità per migliorare le prestazioni energetiche degli edifici al fine del "contenimento dei consumi energetici".

Ruolo di primaria importanza va riconosciuto, nell'ambito della disciplina dettata dal D.Lgs. 192/2005, alla cd. "certificazione energetica", non solo come strumento di controllo successivo (*ex post*) del rispetto, in fase di realizzazione degli edifici, delle prescrizioni volte a migliorarne le prestazioni energetiche (art. 8 comma secondo), ma soprattutto come strumento di "informazione" dell'acquirente (art. 6 comma terzo) o del conduttore – nel caso di locazione/affitto - (art. 6 comma quarto), ritenendo il legislatore che una preventiva esauriente conoscenza da parte degli acquirenti o dei conduttori dei dati relativi all'efficienza e alla prestazione energetica dell'edificio e, soprattutto, dei suggerimenti in merito agli interventi più significativi ed economicamente convenienti per il miglioramento della predetta prestazione, costituisca presupposto imprescindibile per ottenere un costante e graduale miglioramento delle prestazioni energetiche anche degli edifici già esistenti (sia come incentivo per gli attuali proprietari a migliorare tali prestazioni per rendere l'immobile più "appetibile" sul mercato sia come incentivo per gli acquirenti di orientare eventuali opere di manutenzione, in via prioritaria, verso quegli interventi che possano in qualche modo consentire il "contenimento dei consumi energetici").

Le informazioni contenute in questa pagina si basano esclusivamente sulla legislazione nazionale. Alcune regioni hanno però adottato, o stanno adottando, disposizioni integrative che possono influire in modo anche sostanziale sul quadro qui presentato.

GLI ATTESTATI

La legge, al riguardo, prevede due diversi "attestati" al fine della "certificazione energetica":

- l'attestato di qualificazione energetica chiamato a svolgere il ruolo di

strumento di controllo successivo del rispetto, in fase di costruzione o ristrutturazione degli edifici, delle prescrizioni volte a migliorarne le prestazioni energetiche (art. 8 comma secondo);

- l'attestato di certificazione energetica, chiamato a svolgere il ruolo di strumento di "informazione" dell'acquirente o del conduttore (art. 6 commi terzo e quarto) circa la prestazione energetica ed il grado di efficienza energetica degli edifici; in particolare, al fine di assicurare quella funzione di "strumento di informazione" propria dell'attestato di certificazione energetica, il legislatore ha prescritto che lo stesso, in caso di trasferimento a titolo oneroso di interi immobili o di singole unità immobiliari, debba essere allegato all'atto traslativo, e ciò a pena di nullità (relativa) dell'atto medesimo ovvero che lo stesso, in caso di locazione, venga consegnato o messo a disposizione del conduttore, sempre a pena di nullità (relativa) del contratto.

I due attestati si distinguono, oltre che per le diverse "funzioni", anche per quanto riguarda le caratteristiche del "certificatore": infatti mentre l'attestato di qualificazione energetica può essere predisposto ed asseverato da un professionista abilitato alla progettazione o alla realizzazione dell'edificio "non necessariamente estraneo alla proprietà e quindi non necessariamente "terzo", l'attestato di certificazione energetica dovrà, invece, essere rilasciato da "esperti" o "organismi" "terzi", dei quale dovranno essere garantiti "la qualificazione e l'indipendenza".

Attualmente non è possibile ottenere un attestato di certificazione energetica. Infatti presupposto imprescindibile per ottenere un attestato di certificazione energetica è l'emanazione:

- dei decreti ministeriali che debbono fissare i criteri ed i requisiti professionali per l'individuazione degli esperti o degli organismi cui affidare la certificazione energetica;
- delle linee guida nazionali per la certificazione energetica.

Senza tale normativa "regolamentare" non è possibile, sul piano operativo, ottenere un attestato di certificazione energetica. A tutt'oggi tale normativa regolamentare, peraltro, non è ancora stata emanata.

LA DISCIPLINA TRANSITORIA

La disciplina transitoria, applicabile in attesa dell'emanazione della regolamentazione normativa, è dettata dall'art. 11 comma 1-bis del D.Lgs. 192/2005, introdotto, con decorrenza dal 2 febbraio 2007, dal D.Lgs. 311/2006; detta norma stabilisce che, fintantoché non siano state emanate le norme regolamentari che consentano la redazione dell'attestato di certificazione energetica degli edifici, lo stesso è sostituito a tutti gli effetti (e quindi anche agli effetti dell'allegazione agli atti traslativi e della consegna in caso di locazione) dall'attestato di qualificazione energetica o da una equivalente procedura di certificazione energetica stabilita dal

Comune con proprio regolamento antecedente alla data dell'8 ottobre 2005.

Con l'introduzione della disciplina transitoria di cui al D.Lgs. 311/2006, peraltro, l'obbligo di allegazione non riguarda, attualmente, tutte le fattispecie traslative, dovendosi pur sempre tener conto della "gradualità temporale" prevista, per l'entrata in vigore di tale obbligo, dall'art. 6, commi 1, 1-*bis*, 1-*ter* e 1-*quater* del D.Lgs. 192/2005; in particolare:

Attualmente (e sino al 1° luglio 2008)

l'obbligo di allegazione riguarda i seguenti edifici:

A) I "NUOVI EDIFICI"

Ossia gli edifici costruiti in forza di permesso di costruire o di denuncia di inizio attività rispettivamente richiesto o presentata DOPO l'8 ottobre 2005 (in caso di permesso di costruire è alla data della richiesta e non alla data del rilascio che bisogna fare riferimento).

B) GLI EDIFICI RADICALMENTE RISTRUTTURATI

Ossia gli edifici di superficie utile superiore a 1000 mq. che siano stati oggetto di interventi di ristrutturazione radicale in forza di permesso di costruire o di denuncia di inizio attività rispettivamente richiesto o presentata dopo l'8 ottobre 2005.

Per "ristrutturazione radicale" ai fini della disciplina in tema di allegazione della certificazione energetica si intendono:

- la ristrutturazione integrale degli elementi edilizi costituenti l'involucro di edifici esistenti di superficie utile superiore a 1000 metri quadrati;
- la demolizione e ricostruzione di edifici esistenti di superficie utile superiore a 1000 metri quadrati).

C) GLI EDIFICI "AGEVOLATI"

Ossia gli immobili sui quali siano stati eseguiti, successivamente al 1° gennaio 2007, interventi finalizzati al miglioramento delle prestazioni energetiche per i quali si intenda accedere agli incentivi ed alle agevolazioni di qualsiasi natura, sia come sgravi fiscali o contributi a carico di fondi pubblici o della generalità degli utenti, in relazione ai quali sia già stato rilasciato l'attestato di certificazione energetica o, in via transitoria l'attestato di qualificazione energetica.

D) GLI EDIFICI "PUBBLICI"

Ossia edifici pubblici o detenuti da soggetto pubblici per i quali dopo il 1° luglio 2007 siano stati rinnovati ovvero stipulati nuovi contratti relativi alla gestione degli impianti termici o di climatizzazione.

E) GLI EDIFICI DI SUPERFICIE UTILE SUPERIORE A 1.000 MQ

Ossia gli edifici o singole unità, a prescindere dall'epoca di costruzione e dalla data in cui è stata fatta la richiesta del titolo edilizio, di superficie utile superiore a 1000 mq, sempre che l'atto traslativo abbia per oggetto l'intero immobile.

Dal 1° luglio 2008

L'obbligo di allegazione riguarderà oltre gli edifici di cui sopra sub A), sub B), sub C) e sub D) anche tutti gli altri edifici, a prescindere dall'epoca di costruzione e dalla superficie utile, escluse, soltanto, le singole unità immobiliari di superficie inferiore a 1000 mq.

Dal 1° luglio 2009

L'obbligo di allegazione riguarderà tutti gli edifici a prescindere dall'epoca di costruzione e dalla superficie utile.

L'abrogazione dell'obbligo di allegazione

Il 5 agosto 2008 la Camera ha approvato in via definitiva il disegno di legge di conversione del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, recante disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria.

L'art. 35 comma 2-*bis* del provvedimento dispone l'abrogazione dei commi 3 e 4 dell'art. 6 del d.lgs. 192/2005 (che prevedono l'obbligo di allegazione e consegna del certificato energetico) e dei commi 8 e 9 dell'art. 15 (che stabiliscono la sanzione della nullità "relativa").

A seguito di tale abrogazione, mentre sembra certa la soppressione dell'obbligo di allegazione del certificato energetico agli atti traslativi degli edifici esistenti nelle regioni che non hanno legiferato dopo il d.lgs. n. 192/2005 (come successivamente modificato dal d.lgs. 29 dicembre 2006 n. 311), meno sicura appare l'abrogazione dello stesso obbligo in quelle regioni (come ad esempio Piemonte, Lombardia, Liguria, Val d'Aosta, Emilia Romagna) che, con norme o delibere di giunta, hanno previsto non solo l'allegazione agli atti negoziali ma – in alcuni casi – anche le relative sanzioni.