

informatore
e degli enti

normativo delle parrocchie
non commerciali

exLege



**Le novità per gli enti non
commerciali dalla finanziaria 2006**

**Le nuove regole per la concessione
in uso degli immobili pubblici**

**I controlli canonici
sulle alienazioni dei beni culturali**

Aggiornamenti normativi

4 2005

**LE NOVITÀ PER GLI ENTI NON
COMMERCIALI DALLA FINANZIARIA 2006**

**LE NUOVE REGOLE PER LA
CONCESSIONE IN USO DEGLI IMMOBILI
PUBBLICI**

**I CONTROLLI CANONICI SULLE
ALIENAZIONI DEI BENI CULTURALI**

AGGIORNAMENTI NORMATIVI

4°/2005

SOMMARIO

EDITORIALE	pag. 7
-------------------------	---------------

AGGIORNAMENTI NORMATIVI

NOVITÀ PER GLI ENTI NON COMMERCIALI DALLA FINANZIARIA 2006

<i>di Patrizia Clementi</i>	pag. 11
-----------------------------------	----------------

1. NOVITÀ RIGUARDANTE GLI IMMOBILI: L'IMPOSTA SOSTITUTIVA PER LE PLUSVALENZE pag. 11
2. IL 5%⁰ DELL'IRPEF PER FINANZIARIE IL *NON PROFIT*: LUCI ED OMBRE pag. 15
3. PROROGATE LE ESENZIONI PER LE EX IPAB pag. 18
4. IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ E ASSOCIAZIONI SPORTIVE pag. 18
5. FISSATI I NUOVI IMPORTI MINIMI PER LE IMPOSTE DIRETTE E PREVISTI AUMENTI DELLE SANZIONI pag. 19

ALCUNE PRECISAZIONI MINISTERIALI SUL "COLLEGATO FISCALE"

<i>di Patrizia Clementi</i>	pag. 21
-----------------------------------	----------------

1. LIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE pag. 21
2. INVITI AL CONTRIBUENTE pag. 22
3. DISPOSIZIONI IN MATERIA DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA pag. 23
 - a) Oggetto della giurisdizione tributaria pag. 23
 - b) Poteri delle commissioni tributarie pag. 23
 - c) Costituzione in giudizio del ricorrente e dell'appellante pag. 24
 - d) Deposito di copia dell'appello pag. 24
 - e) Assistenza tecnica pag. 24
4. AFFRANCAMENTO DELLE PLUSVALENZE DI TERRENI AGRICOLI ED AREE EDIFICABILI pag. 25

LA PROGRAMMAZIONE FISCALE

<i>di Franco Mastrantonio</i>	pag. 27
-------------------------------------	----------------

1. L'ISTITUTO IN SINTESI pag. 27
2. SOGGETTI INTERESSATI pag. 28
3. SOGGETTI ESCLUSI pag. 28
4. IL PROCEDIMENTO DI ADESIONE ALLA PROGRAMMAZIONE FISCALE pag. 30
 - 4.1 Formulazione della proposta pag. 30
 - 4.2 Invio della proposta pag. 30

4.3 Eventuale contraddittorio tra il contribuente e l'Ufficio	.pag.	31
4.4 Accettazione della proposta da parte del contribuente: effetti e cause di decadenza	.pag.	31
4.5 Versamento degli acconti	.pag.	31
5. EFFETTI DELL'ACCETTAZIONE DELLA PROPOSTA	.pag.	32
5.1 Obblighi per il contribuente che abbia aderito alla proposta	.pag.	32
5.2 Limitazioni dei poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria	.pag.	33
5.3 Riduzione delle imposte sul reddito eccedente quello concordato	.pag.	34
5.4 Possibilità di aderire anche alla proposta di adeguamento dei redditi dei periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2003 ed al 31 dicembre 2004	.pag.	34
6. DECADENZA DAGLI EFFETTI DELL'ADESIONE ALLA PROGRAMMAZIONE	.pag.	36
6.1 Il reddito dichiarato è inferiore a quello effettivo	.pag.	37
6.2 Non sono adempiuti gli obblighi sostanziali ai fini IVA	.pag.	37
6.3 Irregolare tenuta delle scritture contabili ai fini delle imposte sui redditi	.pag.	38
6.4 Rilevazione di condotte penalmente rilevanti	.pag.	38
6.5 Evidenziazione di dati ed elementi difformi da quelli comunicati dal contribuente e presi a base per la formulazione della proposta di programmazione	.pag.	39

DONAZIONI DI BENI ALLE ONLUS: LIMITI E CUMULABILITÀ

<i>di Patrizia Clementi</i>	.pag.	41
1. LE EROGAZIONI LIBERALI NELLA NORMATIVA ORIGINARIA	.pag.	42
a) Le liberalità in denaro	.pag.	43
b) Erogazioni liberali in natura	.pag.	43
2. LE NUOVE EROGAZIONI LIBERALI	.pag.	44
3. LE CONCLUSIONI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE CIRCA LA POSSIBILITÀ DI CUMULARE LE DIVERSE AGEVOLAZIONI	.pag.	44

IMMOBILI PUBBLICI: LA NUOVA DISCIPLINA RELATIVA ALLA CONCESSIONE IN USO O IN LOCAZIONE

<i>di Lorenzo Simonelli</i>	.pag.	47
La struttura del Regolamento	.pag.	48
I beni oggetto della nuova disciplina	.pag.	48
I soggetti ammessi all'uso degli immobili pubblici	.pag.	50
Condizioni e contenuti della concessione o della locazione	.pag.	50
Oneri di manutenzione	.pag.	51
Utilizzi onerosi e gratuiti	.pag.	51
Determinazione dell'importo del canone	.pag.	52
Procedura	.pag.	52
Immobili adibiti a luoghi di culto o costituenti abbazie, certose e monasteri	.pag.	53

LE ONLUS TRA I "SORVEGLIATI SPECIALI" NEI CONTROLLI DEL FISCO

<i>di Patrizia Clementi</i>	.pag.	55
a) Le attività di analisi e ricerca e la cooperazione internazionale	.pag.	55
b) Le verifiche	.pag.	56
c) I controlli sostanziali	.pag.	57
d) Gli accessi brevi	.pag.	57

SPETTA ALL'EPISCOPIO L'ESENZIONE DALL'ICI

<i>di Patrizia Clementi</i>	.pag.	59
-----------------------------	-------	----

LA COSTITUZIONE DEL FONDO ENTI RELIGIOSI (FOND.E.R.)

<i>di Giancarlo Esposti</i>	.pag.	65
-----------------------------	-------	----

ALIENAZIONE DI BENI CULTURALI E CONTROLLI CANONICI, IN PARTICOLARE LA LICENZA DELLA SANTA SEDE

<i>di Carlo Azzimonti</i>	.pag.	67
1. LA NORMATIVA CANONICA CIRCA LA TUTELA DEI BENI CULTURALI	.pag.	67
2. LA DISCIPLINA CIVILE CIRCA LA PRESUNZIONE DELLA NATURA DI BENE CULTURALE PER I BENI DEGLI ENTI ECCLESIASTICI	.pag.	69
3. L'AMMINISTRAZIONE DEI BENI DELLA CHIESA: VIGILANZA E CONTROLLI	.pag.	69
4. GLI ATTI DI AMMINISTRAZIONE STRAORDINARIA SOGGETTI AD AUTORIZZAZIONE	.pag.	70
5. L'ALIENAZIONE DI UN BENE CULTURALE E LA LICENZA DELLA SANTA SEDE	.pag.	71

COMUNICAZIONI ALLA PUBBLICA SICUREZZA PER I GESTORI DI STRUTTURE DI RICETTIVITÀ COMPLEMENTARE

<i>di Francesca Palei</i>	.pag.	75
---------------------------	-------	----

DOCUMENTAZIONE

CASSAZIONE CIVILE - SEZ. V SENTENZA N. 6316 DEL 23 MARZO 2005	.pag.	81
--	-------	----

EDITORIALE

L'ultimo numero di *Ex lege* del 2005 è dedicato, in larga parte, a problematiche fiscali. Si comincia dalle novità per gli Enti non commerciali contenute nella legge finanziaria per il 2006: dall'imposta sostitutiva per le plusvalenze in campo immobiliare ai chiarimenti circa il trattamento fiscale della pubblicità per gli enti sportivi dilettantistici, alla proroga per le esenzioni a favore delle ex IPAB; in questo articolo trova spazio anche una presentazione ragionata della nuova modalità di finanziamento del mondo del *non profit* introdotta dal legislatore e nota all'opinione pubblica sotto la formula del "5 per mille per il volontariato" (P. Clementi).

Sempre all'ambito tributario appartengono altri due interventi dedicati, rispettivamente, alla presentazione di alcune precisazioni ministeriali sul "collegato fiscale" (disposizioni in materia di giustizia tributaria e affrancaimento delle plusvalenze di terreni agricoli e aree edificabili, a cura di P. Clementi) e all'illustrazione del nuovo istituto della "programmazione fiscale" (F. Mastrantonio).

Si parla poi di Onlus per segnalare, da un lato, la disciplina agevolativa concernente le erogazioni liberali in natura in favore di questi organismi e dall'altro, invece, i rischi cui sono soggette le Onlus in quanto "sorvegliate speciali" nell'attività di controllo dell'Amministrazione Finanziaria (P. Clementi). Completa l'ambito fiscale un commento dedicato ad una recente sentenza della Corte di Cassazione (pubblicata in *Documentazione*), con la quale è stata riconosciuta l'esenzione dall'ICI ad un episcopio.

Segue poi un articolo dedicato al nuovo "*Regolamento concernente i criteri e le modalità di concessione in uso e in locazione dei beni immobili appartenenti allo Stato*" introdotto con il D.P.R. 13/09/2005, n. 296 (L. Simonelli). Interessa qui sottolineare la possibilità, per gli enti ecclesiastici, di richiedere ed ottenere la concessione in uso a titolo gratuito degli edifici di culto o a canone agevolato di altri immobili pubblici.

Altro tema affrontato è quello dell'alienazione dei beni culturali, soggetta ai dovuti controlli canonici, anche da parte della Santa Sede (C. Azzimonti). Viene evidenziata la specificità della nozione di *res pretiosa*, propria dell'ordinamento canonico, che è cosa ben diversa dalla "presun-

zione” della natura di bene culturale per i beni degli enti ecclesiastici, come disciplinata dal Codice (statale) dei beni culturali e del paesaggio (D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42).

Gli ultimi due interventi riguardano la costituzione del Fondo Enti Religiosi (Fond.E.R.) (G. Esposti) e le comunicazioni alla Pubblica sicurezza cui sono tenuti i gestori di strutture di ricettività complementare (F. Palei).

Milano, 31 marzo 2006

don Carlo Azzimonti
Avvocato generale e Direttore responsabile

AGGIORNAMENTI NORMATIVI

NOVITÀ PER GLI ENTI NON COMMERCIALI DALLA FINANZIARIA 2006

Nello scorso numero abbiamo illustrato le principali novità che nel decreto “collegato alla finanziaria” interessano più o meno direttamente gli enti non commerciali. In questo ci occupiamo delle disposizioni contenute nella legge finanziaria vera e propria, che è stata promulgata con la legge 23 dicembre 2005, n. 266¹.

Purtroppo anche quest’anno si tratta di un provvedimento quanto mai disorganico e di difficile lettura: formato da un solo articolo i cui commi si susseguono senza alcuna struttura, al di fuori di qualsiasi logica e persino sprovvisti di un titolo che serva da primo orientamento per chi è costretto alla lettura di questa legge.

Di seguito, “spigolando” tra i 612 commi riguardanti ogni tipo di argomento (la cui pertinenza con la natura della legge finanziaria per molti di essi è, tra l’altro, quanto meno dubbia) cercheremo di enucleare alcune delle disposizioni che possono rivestire interesse per gli enti non commerciali, precisando che l’intero capitolo della cosiddetta “programmazione fiscale” sarà trattato in un autonomo articolo di questo stesso numero².

1. NOVITÀ RIGUARDANTI GLI IMMOBILI: L’IMPOSTA SOSTITUITIVA PER LE PLUSVALENZE

Come di consueto la manovra finanziaria contiene alcune previsioni normative che riguardano gli immobili; sono quelle – di solito – più commentate dalla stampa anche non specializzata in quanto interessano la più ampia platea di contribuenti: le persone fisiche. Spesso si tratta di disposizioni applicabili anche agli enti non commerciali che sono assoggettati alle imposte dirette con gli stessi principi stabiliti per le persone fisiche³. Si

¹Publicata sul Supplemento ordinario, n. 211 alla Gazzetta Ufficiale del 29 dicembre, n. 302.

²Cf F.Mastrantonio “*La programmazione fiscale*”, pagg. 27-39.

³Cf art. 143, c. 2, D.P.R. 917/1986.

tenga presente, però, che l'equiparazione non scatta nei casi in cui le norme sono esplicitamente riferite alle *sole* persone fisiche; segnaliamo in particolare due disposizioni di questo genere tra quelle introdotte dalla finanziaria. La prima concerne l'ennesima proroga della detrazione IRPEF per i lavori di manutenzione sulle abitazioni; *trattandosi di IRPEF, non può essere utilizzata dagli enti che sono soggetti IRES*. La seconda, che riguarda le compravendite di immobili destinati ad abitazioni e relative pertinenze, consente di indicare nel rogito due valori: il prezzo effettivamente pagato e riscosso e il "valore automatico" (calcolato sulla base della rendita catastale rivaluta e moltiplicata per i coefficienti previsti) sul quale saranno calcolate le imposte di registro, ipotecarie e catastali; essa, infatti, si può utilizzare solo nelle vendite in cui *sia il venditore che il compratore siano persone fisiche*.

Riguarda invece anche gli enti non commerciali la possibilità di optare nei casi di plusvalenze immobiliari per un'imposta sostitutiva dell'IRES. Il comma 496 prevede infatti che le plusvalenze conseguite a seguito di alienazioni di immobili possono essere assoggettate ad una tassazione alternativa costituita da un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito.

Le plusvalenze cui fa riferimento la norma sono quelle individuate dall'articolo 67, comma 1, lettera b) del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (D.P.R. 917/1986) che costituiscono una delle ipotesi di "redditi diversi", categoria attribuibile alle persone fisiche e agli enti non commerciali. Si tratta delle cessioni a titolo oneroso (vendite o permutate):

- di terreni e fabbricati acquistati (o costruiti) da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione;
- di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti all'atto della cessione, senza esclusione di quelli acquisiti per successione o donazione, né di quelli posseduti da oltre cinque anni.

Nelle ipotesi indicate la differenza tra il prezzo percepito in sede di vendita e il costo sopportato in sede di acquisto, (differenza che tecnicamente è definita "plusvalenza" e che si calcola applicando le regole del D.P.R. 917/1986, art. 68, cc. 1 e 2) deve essere assoggettata a tassazione ai fini delle imposte sui redditi (per gli enti non commerciali si tratta dell'IRES). Con la norma introdotta dalla manovra finanziaria, la tassazione che normalmente dovrebbe applicarsi a questa plusvalenza potrà, facoltativamente, essere sostituita dall'applicazione dell'imposta sostitutiva con aliquota pari al 12,50%.

L'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva in luogo di quella ordinaria si esercita per il tramite del notaio rogante; il venditore che intende usufruirne infatti deve farne richiesta al notaio il quale avrà pertanto l'obbligo di calcolare e versare l'imposta sostitutiva, importo che il venditore dovrà consegnargli. Il notaio dovrà inoltre comunicare all'Agenzia delle Entrate, con modalità che dovranno essere stabilite da un apposito provvedimento di attuazione, i dati relativi alle cessioni in relazione alle

quali è stata esercitata l'opzione per l'imposta sostitutiva.

E' opportuno tenere presente che questa nuova possibilità di tassazione delle plusvalenze, alternativa a quella ordinaria, va coordinata con un'altra norma straordinaria: *l'affrancazione delle plusvalenze* da terreni e aree edificabili disposta dal cosiddetto "collegato" alla finanziaria⁴ a cui è possibile aderire entro il prossimo 30 giugno.

Infatti, il calcolo di convenienza circa l'adesione *all'affrancamento*, che – lo ricordiamo – comporta un carico tributario pari al 4% dell'intero valore del terreno alla data del 1° gennaio 2005, va ora effettuato comparando tale costo non più con quello derivante dalla tassazione ordinaria, ma con quello risultante dall'applicazione della nuova imposta sostitutiva della plusvalenza che è sempre più conveniente, poiché – sulla stessa base imponibile – nel primo caso si applica l'aliquota del 33% (o, per gli enti che hanno diritto all'aliquota agevolata, quella del 16,5%),⁵ mentre nel secondo caso l'aliquota è il 12,5%.

Qualche esempio numerico sarà forse di aiuto per districarsi in questo labirinto di percentuali. Ipotizzando la cessione di un terreno per 400 mila euro a fronte del quale l'ente venditore può dichiarare costi fiscalmente deducibili per 50 mila euro, di seguito, dopo aver quantificato l'ammontare della plusvalenza, calcoliamo l'importo delle imposte dovute:

- a) con la normativa ordinaria;
- b) ricorrendo all'affrancamento della plusvalenza del valore dell'area al 1° gennaio 2005 (ipotizzando che tale valore sia lo stesso del prezzo di vendita, ossia 400 mila euro);
- c) optando per l'applicazione dell'imposta sostitutiva.

AMMONTARE DELLA PLUSVALENZA				
prezzo di vendita	–	costo fiscalmente riconosciuto	=	plusvalenza tassabile
€ 400.000	–	€ 50.000 =		€ 350.000

a) Normativa ordinaria:

plusvalenza tassabile	x	aliquota IRES	=	imposta ordinaria
€ 350.000	x	16,5 ⁶	=	€ 57.750
€ 350.000	x	33% ⁷	=	€ 115.500

⁴Si tratta del D.L. 3 ottobre 2005, conv. L. 2 dicembre 2005, n. 248. Si veda in proposito *Ex lege 3/2005*, pagg. 54-59.

⁵L'aliquota ridotta al 50% spetta agli enti indicati dall'art. 6 del D.P.R. 601/1973, tra cui le parrocchie e gli altri enti ecclesiastici.

⁶Aliquota IRES ridotta.

⁷Aliquota IRES ordinaria.

a) Affrancamento della plusvalenza:

valore indicato nella perizia	x	aliquota affrancamento	=	imposta sostitutiva
€ 400.000x	x	4%	=	€ 16.000

c) Imposta sostitutiva:

plusvalenza tassabile	x	aliquota IRES	=	imposta sostitutiva
€ 350.000	x	12,5%	=	€ 43.750

Come è evidente, l'imposta sostitutiva con aliquota 12,5% è sempre favorevole rispetto alla tassazione ordinaria dal momento che la base imponibile è la medesima, ma l'aliquota è più bassa (del 20,5% rispetto all'aliquota IRES ordinaria e del 4% rispetto all'aliquota IRES agevolata). Infatti:

Confronto del carico fiscale tra IRES e imposta sostitutiva		
	enti con aliquota IRES ridotta	enti con aliquota IRES ordinaria
costo IRES	€ 57.750	€ 115.500
costo imposta sostitutiva	€ 43.750	€ 43.750
risparmio d'imposta	€ 14.000	€ 71.750

Confronto del carico fiscale tra imposta sostitutiva e affrancamento plusvalenza		
	enti con aliquota IRES ridotta	enti con aliquota IRES ordinaria
costo imposta sostitutiva	€ 43.750	€ 43.750
costo affrancamento	€ 16.000	€ 16.000
risparmio d'imposta	€ 27.750	€ 27.750

In conclusione si può affermare che l'affrancamento della plusvalenza resta conveniente fino a quando il suo importo uguaglia quello dell'imposta sostitutiva della plusvalenza. Ovvero, sempre ipotizzando un valore/prezzo pari a 400 mila euro, l'affrancamento conviene solo se è possibile ridurre l'ammontare della plusvalenza imponibile a 128 mila euro (cioè se è possibile abbattere il prezzo di vendita di almeno 222 mila euro di costi fiscalmente ammessi). Infatti $128.000 \times 12,5\% = 16.000$. Se invece, l'imposta sostitutiva scende sotto questo importo, l'affrancamento non è economicamente vantaggioso. Si può aggiungere che nell'ipotesi di carico fiscale equivalente, la convenienza può essere rappresentata dalla possibilità di rateizzazione triennale.

2. IL 5‰ DELL'IRPEF PER FINANZIARE IL NON PROFIT: LUCI ED OMBRE

Il finanziamento degli enti che costituiscono il mondo del *non profit* è un tema sempre attuale, specialmente negli ultimi anni che hanno visto il *Terzo settore* sostituire sempre più lo Stato nell'erogazione di una serie di servizi di primaria importanza – sotto il profilo sociale – e di onerosa gestione – sotto il profilo economico –: basti pensare all'ambito socio assistenziale, a quello dell'istruzione o sanitario.

Lo dimostrano le numerose campagne di sensibilizzazione e le raccolte di fondi promosse da enti piccoli e grandi, lo attesta l'attenzione del mondo *profit* verso quello *non profit* espresso attraverso forme di "sponsorizzazioni" sempre più innovative e coinvolgenti. Ne è prova anche l'emanazione di provvedimenti legislativi destinati ad incentivare le liberalità dei privati (come, ad esempio, la legge nota con l'accattivante formula di "dai – versi") e di normative che prevedono e disciplinano l'erogazione di fondi pubblici.

A quest'ultima categoria appartiene il nuovo contributo – presentato al mondo dei media come "il 5 per mille per il volontariato" – introdotto nella legge finanziaria 2006⁸. Si tratta di un meccanismo – simile anche se non del tutto identico, a quello già collaudato dell'8 per mille – che permette ai contribuenti di decidere a quali enti devolvere una parte delle imposte sul reddito delle persone fisiche che l'Erario ha incassato in riferimento all'anno 2005⁹.

La norma, infatti, prevede che "fermo restando quanto già dovuto dai contribuenti a titolo di imposta sul reddito delle persone fisiche" (in parole

⁸Cf cc. 337-340.

⁹Lo stanziamento è solo teorico perché occorre tenere presente che, a differenza del meccanismo dell'8 per mille – che viene comunque erogato e nel quale la firma sulla dichiarazione dei redditi serve solo per stabilire la confessione religiosa prescelta (ovvero la preferenza per l'attribuzione della quota allo Stato) – il 5 per mille uscirà dalle casse dello Stato solo se e nella misura in cui i contribuenti sceglieranno di destinarlo ad uno dei quattro ambiti previsti.

povere: senza dover versare più tasse), i contribuenti possono destinare una quota pari al 5 per mille agli enti che operano in uno tra quattro ambiti che la legge identifica:

1. volontariato;
2. ricerca scientifica e universitaria;
3. ricerca sanitaria;
4. attività sociali svolte dai comuni.

Specifica inoltre che i *soggetti operanti in tali ambiti* potranno essere scelti dai contribuenti nell'ambito di elenchi che il Ministero dell'economia e delle finanze pubblica sul proprio sito: www.finanze.it. Fa eccezione l'ipotesi in cui la scelta del contribuente riguardi le "attività sociali svolte dai comuni", nel qual caso la legge stabilisce che deve trattarsi del comune di residenza del contribuente.

La novità nei mesi scorsi ha provocato tra gli enti vivo interesse ma anche un certo disagio per i ristrettissimi termini concessi per essere inclusi nell'elenco dei soggetti che possono essere indicati come destinatari del contributo e una notevole confusione in riferimento ai requisiti necessari per usufruire della norma agevolativa.

Tralasciando gli enti appartenenti alla ricerca scientifica e universitaria e a quella sanitaria, la cui identificazione era demandata ai rispettivi Ministeri, la legge indica come riconducibili all'ambito del volontariato:

- a) le Onlus "totali", ovvero gli enti costituiti ai sensi del D.Lgs. 460 del 1997;
- b) le Onlus di diritto, ovvero:
 - le organizzazioni di volontariato di cui alla legge 266 del 1991, iscritte nei registri regionali e in quelli delle province di Trento e Bolzano;
 - le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 49 del 1987;
 - le cooperative sociali di cui alla legge 381 del 1991;
- c) le Onlus parziarie, ovvero i "rami Onlus":
 - delle associazioni di promozione sociale di cui alla legge 278 del 1991, le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero degli interni;
 - degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti;
- d) le associazioni di promozione sociale di cui alla legge 383 del 2000, iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali;
- e) le associazioni e le fondazioni con personalità giuridica che operano nei settori individuati per le Onlus dal D.Lgs. 460 del 1997, ovvero:
 - assistenza sociale e socio-sanitaria
 - assistenza sanitaria;
 - beneficenza;
 - istruzione;
 - formazione;
 - sport dilettantistico;
 - tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e

storico soggette a tutela ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al D.Lgs. 42 del 2004;

- promozione della cultura e dell'arte;
- tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi;
- tutela dei diritti civili
- ricerca scientifica di particolare interesse svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata a università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e modalità definite con D.P.R. 20 marzo 2003. n. 135.

In riferimento a quella particolare fetta di mondo *non profit* costituita dagli *enti ecclesiastici* si può concludere che la nuova norma di finanziamento può riguardare:

- *qualunque ente ecclesiastico* (parrocchia, diocesi, istituto religioso, fondazione), ma *solo* se svolge attività di solidarietà sociale nell'ambito di un ramo Onlus, formalmente attivato (costituzione del ramo con regolamento registrato e iscrizione all'anagrafe delle Onlus);
- *le associazioni e fondazioni canoniche civilmente riconosciute come enti ecclesiastici* che non hanno un ramo Onlus ma operano in uno o più degli ambiti di attività previsti per le Onlus (beneficenza, sanità, istruzione, eccetera).

In tutti gli altri casi essi non possono concorrere alla ripartizione del 5 per mille.

La scelta potrà essere effettuata dai contribuenti attraverso la loro dichiarazione dei redditi.

Coloro che utilizzano il *modello CUD*, dovranno compilare il *modello integrativo CUD 2006*, che deve essere consegnato loro dal proprio datore di lavoro insieme al modello CUD 2006 (ovvero, per i pensionati, dall'istituto pensionistico che eroga il trattamento).

I contribuenti che utilizzano il *modello 730* ovvero il *modello Unico* troveranno il prospetto per esprimere la loro scelta nel fascicolo del modello stesso; per il 730 si tratta del mod. 730/1-bis, mentre il modello Unico contiene un nuovo riquadro dopo quello destinato alla scelta relativa all'otto per mille.

I contribuenti potranno destinare il 5 per mille *firmando in uno solo* dei quattro appositi riquadri, corrispondenti alle quattro finalità individuate dalla legge. Inoltre sarà possibile indicare anche il codice fiscale dello specifico ente cui si intende destinare il contributo. La possibilità di indicare il codice fiscale, scegliendo così uno tra tutti i soggetti che possono usufruire del finanziamento consente al contribuente di scegliere l'ente (magari piccolo, ma conosciuto direttamente) al quale dimostrare, anche in questo modo, il proprio apprezzamento per le attività svolte.

3. PROROGATE LE ESENZIONI PER LE EX IPAB

E' stata disposta una nuova proroga per l'esenzione dalle imposte di registro, ipotecarie e catastali, nonché quella sull'incremento di valore degli immobili e relativa imposta sostitutiva, a favore delle ex IPAB. Il comma 127 dell'articolo 1 sposta infatti dal 31 dicembre 2005 al 31 dicembre 2006 il termine del beneficio in relazione agli atti relativi al riordino delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza trasformate in aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP) o in persone giuridiche di diritto privato, previsto dall'articolo 4, comma 4 del decreto legislativo 207 del 2001.

La finanziaria si occupa ancora di ex IPAB anche più avanti, ma questa volta con riferimento ad uno solo dei due possibili soggetti derivanti dalla loro trasformazione. Il comma 299, infatti, stabilisce che le regioni che hanno previsto agevolazioni o esenzioni dall'IRAP in favore delle Onlus¹⁰ possono estendere il regime agevolato anche alle aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP), succedute alle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza.

4. IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ E ASSOCIAZIONI SPORTIVE

La legge finanziaria per il 2005¹¹, ha introdotto una nuova previsione agevolativa nell'articolo 90 della legge 289 del 2002, dal contenuto piuttosto oscuro e in riferimento alla quale era stato da più parti auspicato un chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, se non addirittura, un nuovo intervento del legislatore.

La norma in questione ha previsto che per gli enti sportivi dilettantistici (costituiti sia in forma di associazioni che di società senza fini di lucro) la pubblicità, in qualsiasi modo realizzata negli impianti utilizzati per manifestazioni sportive dilettantistiche con capienza inferiore ai 3000 posti, sia da considerarsi, ai fini dell'applicazione delle disposizioni del D.P.R. 640 del 1972, in rapporto di occasionalità rispetto all'evento sportivo direttamente organizzato.

I dubbi interpretativi riguardavano l'oggetto stesso dell'agevolazione. Infatti, il D.P.R. 640 ha disciplinato fino al 1999 l'imposta sugli spettacoli, imposta poi abolita ad opera del decreto legislativo n. 60¹² con il quale è stata istituita l'imposta sugli intrattenimenti. Mentre fino al 31 dicembre 1999, in forza delle disposizioni contenute nel D.P.R. 640, le manifestazioni sportive erano soggette all'imposta sugli spettacoli, dal 1° gennaio 2000

tali eventi non costituiscono più presupposto impositivo ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti.

Sembrava perciò che la finanziaria 2005 avesse previsto un'agevolazione con riferimento ad un'imposta, quella sugli spettacoli, cancellata dall'ordinamento cinque anni prima. Oppure che il legislatore avesse erroneamente citato il D.P.R. 640 volendo invece riferirsi all'imposta sulla pubblicità. Tale interpretazione risultò confermata dall'articolo 7-*octies* del decreto legge 7 del 2005¹³ con il quale si disponeva che: *"le disposizioni di cui al comma 470 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, si intendono applicabili anche all'imposta sugli intrattenimenti e all'imposta sulla pubblicità"*. Si trattava però di un tentativo di chiarimento che non risolveva il pasticcio del riferimento ad una disposizione normativa non pertinente.

Ora, con il comma 128 dell'articolo 1, la nuova Finanziaria 2006 completa, correggendola, la disposizione che mirava ad introdurre l'esenzione precisando che questa norma *"si interpreta nel senso che la pubblicità, in qualunque modo realizzata"* da associazioni e società sportive dilettantistiche *"rivolta all'interno degli impianti dagli stessi utilizzati per manifestazioni sportive dilettantistiche con capienza inferiore ai tremila posti, è esente dall'imposta sulla pubblicità di cui al capo I del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507"*.

5. FISSATI I NUOVI IMPORTI MINIMI PER LE IMPOSTE DIRETTE E PREVISTI AUMENTI DELLE SANZIONI

L'importo pari a 10,33 euro che faceva da soglia all'obbligo di versamento o al diritto al rimborso in riferimento alla singola imposta o addizionale liquidate con la dichiarazione dei redditi è stato innalzato, a decorrere dal 1° gennaio 2006 a 12 euro (cf art. 1, c. 137).

Si noti che, a differenza di quanto disposto fino allo scorso anno, a partire dalla dichiarazione dei redditi relativa al 2005 la norma che stabilisce il limite minimo per i versamenti o i rimborsi si applica anche alle dichiarazioni effettuate attraverso il modello 730.

E' inoltre previsto l'aggiornamento degli importi fissi delle sanzioni pecuniarie; a tale scopo sarà emanato un apposito decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri. Il provvedimento avrebbe dovuto essere adottato entro il 28 febbraio scorso (cf art. 1, c. 329).

¹⁰La facoltà di prevedere agevolazioni in favore delle Onlus è concessa dall'art. 21 del D.Lgs. 460 del 1997.

¹¹Cf art. 1, c. 470, L. 30 dicembre 2004, n. 311.

¹²Si tratta del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 60, emanato in attuazione della legge 3 agosto 1998, n. 288, recante delega al Governo per la revisione della disciplina concernente l'imposta sugli spettacoli e l'introduzione dell'imposta sugli intrattenimenti.

¹³Conv. L. 31 marzo 2005, n. 43.

ALCUNE PRECISAZIONI MINISTERIALI SUL "COLLEGATO FISCALE"

Nello scorso numero abbiamo trattato delle novità introdotte dal "collegato fiscale" alla manovra finanziaria, il decreto legge 203, dello scorso 30 settembre, convertito in legge 2 dicembre 2005, n. 248. Ritorniamo ora sul provvedimento per evidenziare alcuni chiarimenti offerti dal Ministero dell'economia e delle finanze con la Circolare n. 10 del 13 marzo 2006.

1. LIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE

Dopo le modifiche apportate dall'articolo 2, commi 1 e 10¹, gli Uffici fiscali hanno la possibilità di procedere al controllo della tempestività dei versamenti delle imposte sui redditi e dell'IVA, tanto a saldo quanto in acconto, nonché del versamento delle ritenute, anche prima della presentazione delle rispettive dichiarazioni annuali. Secondo la nuova norma l'esercizio di questo potere è però subordinato alla circostanza che, secondo il prudente apprezzamento dell'Ufficio, vi sia pericolo per la riscossione.

La Circolare interviene innanzitutto chiarendo quando si manifesta il presupposto per l'anticipazione del controllo; in pratica rinvia ad un'altra propria circolare, la n. 29 del 23 maggio 1978, nella quale sono stati qualificati come elementi sintomatici di pericolo per la riscossione, ad esempio, condotte quali la riduzione artificiosa del debito d'imposta, l'avvio della liquidazione del patrimonio per sottrarsi ad ogni azione di recupero oppure il caso in cui risulti che la situazione patrimoniale del contribuente sia tale che un rinvio della riscossione dell'imposta possa determinare l'impossibilità del recupero totale per il concorso di altri creditori privilegiati.

Inoltre il Ministero precisa che, coordinando le disposizioni in materia di comunicazione degli esiti dei controlli automatici con la nuova disciplina dei controlli precedenti la dichiarazione, ne consegue che l'esito della liqui-

¹La norma ha inserito il comma 2-bis sia nell'art. 54-bis del D.P.R. 633/1972, che nell'art. 36-bis del

dazione effettuata in sede di controllo anticipato, quando evidenzi un'imposta o una maggiore imposta dovuta, deve essere comunicato al contribuente affinché possa provvedere al relativo pagamento e alla regolarizzazione degli aspetti formali, anche al fine di evitare la reiterazione di errori.

Infine, dopo aver ricordato che le somme dovute in esito al controllo anticipato possono essere iscritte a ruolo a titolo definitivo analogamente alle somme emerse a seguito dei controlli automatici basati sulla dichiarazione², la Circolare stabilisce che gli Uffici non procederanno all'iscrizione a ruolo qualora il contribuente (o il sostituto d'imposta) provveda al versamento di quanto dovuto entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione da parte dell'Ufficio. In tal caso, afferma – ed è una sottolineatura interessante che attenua notevolmente l'impatto sanzionatorio premiando la tempestiva regolarizzazione della violazione riscontrata – l'ammontare delle sanzioni dovute viene ridotto ad un terzo e gli interessi dovuti sono calcolati fino all'ultimo giorno del mese antecedente quello in cui viene predisposta la comunicazione³.

2. INVITI AL CONTRIBUENTE

Il primo comma dell'articolo 2-bis del "collegato" disciplina le modalità mediante le quali può essere data attuazione a quella disposizione dello Statuto del contribuente⁴ che prevede come, in presenza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione emerse in sede di liquidazione, prima di procedere alle iscrizioni a ruolo oppure alla riduzione della somma richiesta a rimborso, l'Amministrazione finanziaria sia tenuta ad invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo, non inferiore a 30 giorni dalla ricezione della richiesta.

La Circolare chiarisce che, in via generale, l'invito deve essere comunicato mediante raccomandata con avviso di ricevimento. Per le dichiarazioni presentate in via telematica a decorrere dal 1° gennaio 2006, attraverso gli intermediari abilitati, l'invito, *qualora ciò sia previsto nell'incarico di trasmissione* è comunicato a questi ultimi, con mezzi telematici. In tal caso gli intermediari hanno 30 giorni di tempo per portare a conoscenza del contribuente gli esiti della liquidazione delle dichiarazioni, così come evidenziati nell'invito.

Non si procede all'iscrizione a ruolo delle somme contestate se il contribuente effettua il pagamento entro 30 giorni dalla data di comunicazione dell'esito della liquidazione automatica o della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione, in sede di autotutela, delle somme dovute a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta.

²Cf art. 2, c. 1 del D.Lgs. 462/1997 come modificato dall'art. 2, c. 11 del D.L. 203/2005.

³In applicazione a quanto previsto dall'art. 2, c. 2, del D.Lgs. 463 del 1997.

⁴In particolare l'art. 6, c. 5 della L. 212/2000.

Nei casi in cui la comunicazione sia inviata all'intermediario, il termine di trenta giorni previsto a favore del contribuente per effettuare il versamento ed evitare, in tal modo, l'iscrizione a ruolo, non decorre dalla data di comunicazione, bensì dal sessantesimo giorno successivo a quello di trasmissione telematica dell'invio al contribuente.

3. DISPOSIZIONI IN MATERIA DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA

L'articolo 3-bis del collegato ha introdotto modifiche alla disciplina riguardante il contenzioso tributario⁵; va ricordato che, trattandosi di un articolo introdotto in sede di conversione dalla legge 248, le nuove disposizioni trovano applicazione dalla data di entrata in vigore della legge, ovvero dal 3 dicembre 2005.

a) Oggetto della giurisdizione tributaria

La nuova norma stabilisce che sono oggetto della giurisdizione tributaria i *"tributi di ogni genere e specie, comunque denominati"*. Ne consegue che ogni tributo, anche di nuova istituzione, rientrerà in maniera automatica nella giurisdizione tributaria, senza la necessità di espresse disposizioni al riguardo.

Sono inoltre attratte nell'ambito della giurisdizione tributaria anche *"le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche"* di cui all'articolo 63 del decreto legislativo 446 del 1997 *"e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni"*, anche se la gestione dei suddetti canoni o tariffe rientra nelle competenze degli enti locali.

b) Poteri delle commissioni tributarie

Con l'abrogazione del terzo comma dell'articolo 7 del decreto legislativo 546 del 1992, il quale recitava che *"è sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia"*, viene soppressa la facoltà per la commissione di ordinare *ex officio* alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia.

Resta salva in ogni caso la facoltà, per ciascuna delle parti, di chiedere al giudice di ordinare il deposito di documenti non conosciuti in possesso della controparte. Infatti, secondo il Ministero la portata dell'articolo 24, comma 2, del decreto 546, secondo il quale *"l'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione, è ammessa..."* viene deli-

⁵Si tratta, in particolare, dei decreti legislativi 545 e 546, entrambi del 1992.

mitata e deve essere *“interpretata nel senso che il potere istruttorio di ordinare il deposito di documenti può essere esercitato dal giudice tributario soltanto a seguito della preventiva istanza di una delle parti processuali e non più, come in precedenza, d’iniziativa della commissione”*.

c) Costituzione in giudizio del ricorrente e dell’appellante

Da valutare favorevolmente la nuova possibilità per il ricorrente di costituirsi in giudizio non più esclusivamente attraverso il deposito nella segreteria della commissione tributaria provinciale adita dell’originale del ricorso, ma anche mediante la trasmissione dello stesso a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento.

La modifica si è resa necessaria a seguito della sentenza con cui la Corte Costituzionale⁶ ha dichiarato incostituzionale l’articolo 22 del decreto 546 nella parte in cui non consentiva, per il deposito degli atti, ai fini della costituzione in giudizio del ricorrente, l’utilizzo del servizio postale. La Circolare ricorda che per effetto del rinvio operato dall’articolo 53 del decreto 546 all’articolo 22, commi 1-3 dello stesso decreto, la nuova forma di deposito trova applicazione anche con riferimento al ricorso in appello.

Circa il computo dei termini processuali il Ministero ritiene che in mancanza di una specifica previsione normativa debba applicarsi in via analogica la disposizione in materia di comunicazioni e notificazioni secondo cui qualunque comunicazione o notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data di spedizione; quanto ai termini che hanno inizio dalla notificazione o dalla comunicazione, essi decorrono invece dalla data in cui l’atto è ricevuto.

d) Deposito di copia dell’appello

Viene introdotta una novità di rilievo a carico dell’appellante quando il ricorso non sia stato notificato a mezzo di ufficiale giudiziario; in tale caso viene prescritta un’ulteriore incombenza, consistente nell’obbligo di depositare copia dell’appello, a pena di inammissibilità, presso l’ufficio di segreteria della commissione tributaria provinciale che ha pronunciato la sentenza impugnata.

e) Assistenza tecnica

Da ultimo la Circolare affronta la modifica normativa consistente nel “ritorno” dei consulenti del lavoro – a condizione che siano iscritti nel relativo albo e che non siano dipendenti dalla Pubblica Amministrazione – tra i soggetti abilitati all’assistenza tecnica “completa”, cioè in tutti i giudizi tributari; sparisce quindi la precedente abilitazione limitatamente ai giudizi concernenti le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente ed assimilati e gli obblighi di sostituto d’imposta relativi alle ritenute medesime.

⁶Cf Sentenza 6.12.2002, n. 520.

4. AFFRANCAMENTO DELLE PLUSVALENZE DI TERRENI AGRICOLI ED AREE EDIFICABILI

A proposito della nuova facoltà, introdotta dall’articolo 11-*quaterdecies* del “collegato”, di rideterminare il valore dei terreni agricoli e delle aree edificabili posseduti alla data del 1° gennaio 2005 effettuando i previsti adempimenti (perizia giurata e versamento) entro il prossimo 30 giugno, la Circolare ribadisce la posizione già assunta in occasione dei precedenti slittamenti del termine di riferimento stabilito per il possesso del bene⁷.

In particolare *“ritiene opportuno ricordare”* che nel caso in cui il contribuente che decide di rideterminare il valore del terreno o dell’area posseduti alla data del 1° gennaio 2005 abbia *“già usufruito della possibilità di rideeterminazione del valore degli stessi alla data del 1° gennaio 2002, al 1° gennaio 2003 o al 1° luglio 2003, può esclusivamente richiedere il rimborso dell’imposta sostitutiva precedentemente versata”*, a mezzo di istanza di rimborso e senza possibilità di utilizzare l’istituto della compensazione. In pratica occorrerà versare interamente la nuova imposta sostitutiva e non solo la differenza tra l’importo già corrisposto e il nuovo ammontare.

Inoltre, anche se sembrerebbe assolutamente scontato, il Ministero precisa che *“in tale ipotesi, se il contribuente si è avvalso della rateazione dell’imposta sostitutiva dovuta, non è tenuto a versare la rata o le rate successive relative alla precedente rideeterminazione”*.

⁷Si vedano le Circolari: n. 27/2003, n. 35/2004 e 16 del 2005.

LA PROGRAMMAZIONE FISCALE

Per rinnovare il tentativo, già effettuato negli anni scorsi, di riformare e razionalizzare il nostro sistema fiscale, il legislatore ha previsto, con la finanziaria 2006, l'istituto della "programmazione fiscale" (L. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, cc. 499-522).

La normativa sostanzialmente ripropone, rielaborandola, la disciplina della pianificazione fiscale concordata (pfc), prevista dalla finanziaria 2005¹, alla quale non era stata data finora attuazione e che viene espressamente abrogata con la normativa in esame (c. 519).

1. L'ISTITUTO IN SINTESI

La programmazione fiscale consente ai titolari di reddito d'impresa ed agli esercenti arti e professioni, soggetti agli studi di settore, di definire, per un triennio ed in via preventiva, *la base imponibile caratteristica* dell'attività svolta, senza tener conto, quindi, degli eventuali componenti positivi o negativi di reddito di carattere straordinario.

E' applicabile al periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2006 e ai due successivi.

La definizione si ottiene aderendo alla *proposta* dell'Agenzia delle Entrate ed adeguando i redditi d'impresa, di lavoro autonomo e l'imponibile IRAP agli importi determinati sulla base dei ricavi o compensi quantificati dalle elaborazioni dell'Anagrafe tributaria.

L'istituto permette ai contribuenti interessati una migliore programmazione della variabile fiscale ed all'Erario una maggiore sicurezza di gettito per un triennio.

I contribuenti che aderiscono alla programmazione fiscale per il triennio 2006-2008 hanno anche la possibilità di definire i redditi dei periodi d'imposta 2003 e 2004.

¹L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, cc. 387-398.

2. SOGGETTI INTERESSATI

Ai sensi dell'articolo 1, comma 499, sono ammessi all'istituto della *Programmazione fiscale* i contribuenti *titolari di reddito d'impresa* e gli *esercenti arti e professioni* ai quali si applicano gli studi di settore o i parametri per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2004².

A titolo esemplificativo possono aderire all'istituto, senza limitazioni relative alla modalità di tenuta della contabilità o alla forma giuridica con la quale l'attività è svolta:

- gli esercenti arti e professioni;
- gli imprenditori individuali;
- le imprese familiari;
- le società di persone commerciali (Snc e Sas);
- le società semplici che hanno per oggetto un'attività di lavoro autonomo;
- le associazioni tra artisti e professionisti;
- le società di capitali (Srl, Spa, Sapa);
- le società cooperative;
- gli enti commerciali;
- *gli enti non commerciali, relativamente ad attività commerciali eventualmente esercitate.*

Possono avvalersi della programmazione fiscale anche le società in liquidazione. Per questi casi la base imponibile caratteristica dell'attività svolta riguarda sempre il periodo 2006-2008 ovvero, se la liquidazione ha durata inferiore al triennio, il periodo fino alla chiusura della liquidazione.

3. SOGGETTI ESCLUSI

Non possono accedere alla programmazione fiscale, ai sensi dell'articolo 1, comma 500, i soggetti:

- a) per i quali sussistano *cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore o dei parametri per il periodo in corso al primo gennaio 2004*³. La preclusione non impedisce ai contribuenti, nei confronti dei quali per il 2004 non sono stati predisposti gli studi di settore, di utilizzare la pro-

²In generale sono soggetti all'applicazione degli studi di settore, indipendentemente dalla natura giuridica e dal regime contabile adottato, i soggetti (imprese, società, enti commerciali e non, artisti e professionisti) che esercitano un'attività per la quale è stato approvato lo specifico studio di settore e che per il periodo di imposta di riferimento hanno dichiarato ricavi o compensi per un importo non superiore a 5.164.568,99 euro (10 miliardi di lire) (art. 3, cc. 181-182, L. 549/1995).

³Le "cause di esclusione", indicate dalla legge ed esterne al meccanismo degli studi di settore sono: ricavi o compensi dichiarati superiori a 5.164.569 euro, esclusi i ricavi di natura finanziaria; periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi; determinazione del reddito con criteri forfetari; anno di inizio e anno di cessazione dell'attività; modifica in corso d'anno dell'attività esercitata che comporta variazione di studio di settore; svolgimento dell'attività da parte di soggetti diversi nell'arco dei dodici mesi; svolgimento dell'attività di incaricati alle vendite a domicilio; mancato inizio dell'attività, periodo d'imposta in liquidazione, attività interrotta o sospesa ecc.

grammazione fiscale quando per essi è prevista l'applicazione dei parametri; questa preclusione, infatti, sembra legata alla impossibilità per l'Agenzia delle Entrate di reperire i dati relativi all'attività esercitata dal contribuente indispensabili per elaborare la proposta;

- b) che svolgono *dal 1° gennaio 2005 un'attività diversa da quella esercitata nell'anno 2004*. E' necessario che vi sia omogeneità tra l'attività presa a base per l'elaborazione della proposta e quella esercitata nel triennio di programmazione. Non possono, pertanto, accedere alla programmazione neppure i soggetti che hanno cambiato l'attività durante il corso del 2005. Inoltre, nel caso di variazione dell'attività nel corso del triennio, l'istituto della programmazione fiscale cessa di avere effetto dal periodo d'imposta nel corso del quale si è verificata la variazione. Analogo problema si era posto con riferimento alla pianificazione fiscale: attenendosi ai chiarimenti interpretativi a suo tempo forniti dall'Amministrazione finanziaria, si deve ritenere che l'omogeneità sussista quando le attività sono contraddistinte dallo *stesso codice di attività o da codici di attività compresi nello stesso studio di settore*.
- c) che hanno *omesso di dichiarare il reddito* derivante dall'attività svolta nel periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2004 o che hanno presentato per tale esercizio una dichiarazione dei redditi o IRAP con *dati insufficienti per l'elaborazione della proposta da parte dell'Agenzia delle Entrate*;
- d) che *per il 2004 hanno omesso di presentare la dichiarazione IVA* ovvero hanno presentato una dichiarazione con *dati insufficienti per l'elaborazione della proposta*;
- e) *che hanno omesso di presentare il modello relativo agli studi di settore o ai parametri per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2004*.

La presentazione del modello relativo agli studi di settore o ai parametri e delle dichiarazioni (imposte sui redditi e IVA) relative al periodo di riferimento (esercizio 2004) costituisce una condizione essenziale per poter accedere alla programmazione fiscale, al pari della esposizione, nelle stesse, dei dati necessari all'Amministrazione finanziaria per poter elaborare la proposta. Questa causa ostativa è dettata dalla esigenza di disporre di un quadro completo e puntuale dell'attività svolta dal contribuente, sia sotto il profilo quantitativo complessivo (reddito prodotto), sia sotto il profilo qualitativo rilevabile dalla valutazione analitica dei dati elaborati con studi di settore e parametri.

Ai sensi del comma 520, nei confronti dei soggetti per i quali non trova

Le "cause di inapplicabilità" si riferiscono tipicamente agli studi di settore che, appunto, non si applicano: alle società cooperative, e consorzi che operano a favore dei propri soci ed associati; alle società cooperative che esercitano l'attività di trasporto con taxi o noleggio auto con autista; agli studi SM47U, SM80U e SM85U, se l'attività è svolta attraverso più punti di vendita; per due o più attività non rientranti nel medesimo studio di settore ed in assenza di annotazione separata, se l'importo dei ricavi (dichiarati) relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dallo studio di settore supera il 20% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati.

applicazione la programmazione fiscale è previsto un maggiore impiego di risorse, da parte dell'Amministrazione finanziaria, per l'attività di contrasto all'evasione.

4. IL PROCEDIMENTO DI ADESIONE ALLA PROGRAMMAZIONE FISCALE

Il percorso per arrivare all'accettazione della programmazione fiscale si svolge secondo le seguenti fasi:

- predisposizione della proposta da parte dell'Agenzia delle Entrate;
- invio della proposta ai contribuenti;
- eventuale contraddittorio tra il contribuente e l'Ufficio;
- accettazione della proposta da parte del contribuente;
- versamento degli acconti.

4.1 Formulazione della proposta

La *proposta individuale* di programmazione fiscale è predisposta dall'Agenzia delle Entrate sulla base delle elaborazioni dell'Anagrafe tributaria (c. 501), e tenendo conto:

- delle risultanze dell'applicazione degli studi di settore e dei parametri;
- dei dati sull'andamento dell'economia nazionale per distinti settori economici di attività;
- della coerenza dei componenti negativi di reddito;
- di ogni altra informazione disponibile riferibile ai contribuenti;
- secondo le note metodologiche che dovranno essere approvate dal Ministero dell'economia e delle finanze (c. 509).

La proposta di programmazione determina il reddito d'impresa o di lavoro autonomo caratteristici dell'attività svolta che il contribuente si impegna a dichiarare per il triennio di validità dell'accordo e non riguarda, pertanto, gli eventuali componenti positivi o negativi di carattere straordinario.

Nel caso in cui entro il 31 dicembre 2005 sia stato notificato al contribuente:

- un processo verbale di constatazione con esito positivo, a seguito di accessi, ispezioni o verifiche;
- un avviso di accertamento;
- un invito al contraddittorio ai sensi dell'articolo 5 del D.Lgs. 218/1997 relativo ad accertamento con adesione o conciliazione giudiziale;

la proposta viene formulata dall'Ufficio su iniziativa del contribuente (c. 502).

4.2 Invio della proposta

L'individuazione delle modalità di invio delle proposte ai singoli contribuenti sono state demandate ad un apposito provvedimento attuativo del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. La norma si limita ad indicare la possi-

bilità che le stesse siano trasmesse anche in via telematica, direttamente al contribuente ovvero attraverso gli intermediari abilitati di cui all'articolo 3, commi 2-*bis* e 3, del D.P.R. 322 del 1998; è sottinteso, pertanto, che l'invio potrà essere effettuato, in via ordinaria, in forma cartacea.

Le proposte saranno inviate dagli Uffici presumibilmente prima della scadenza dei termini per i versamenti relativi all'UNICO 2006.

4.3 Eventuale contraddittorio tra il contribuente e l'Ufficio

Il contribuente che ha ricevuto la proposta può aprire una fase di contraddittorio con il competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, allo scopo di ottenere una modifica della proposta e la sua successiva definizione, ma solo nel caso in cui sia in grado di documentare *“la non correttezza dei dati contabili e strutturali presi a base per la formulazione della proposta”* (c. 503)⁴.

Non sono, pertanto, contestabili i risultati della elaborazione effettuata dall'Agenzia delle Entrate. Si possono, al contrario, far rilevare le variazioni degli elementi strutturali intervenute nell'esercizio dell'attività rispetto a quelli utilizzati per la proposta e, in ogni caso, le divergenze tra i dati ed elementi su cui si fonda la proposta e quelli reali. Il verificarsi di eventi straordinari e imprevedibili nel corso del 2006, ad esempio, può modificare la situazione reale del contribuente e renderla non più corrispondente a quella sulla quale è stata formulata la proposta dell'Ufficio, consentendo così l'attivazione del contraddittorio.

4.4 Accettazione della proposta da parte del contribuente: effetti e cause di decadenza

Il contribuente che abbia deciso di accettare gli importi elaborati dall'Amministrazione finanziaria o quelli eventualmente *“rinegoziati”* attraverso il contraddittorio con l'Ufficio, deve darne comunicazione *entro il 16 ottobre 2006*; con l'accettazione si perfeziona la programmazione fiscale.

Una volta accettata, la proposta non può essere ridiscussa anche se, nel frattempo, si fossero verificati quegli eventi straordinari o quelle variazioni strutturali dell'attività che, prima dell'accettazione, avrebbero permesso l'attivazione del contraddittorio.

4.5 Versamento degli acconti

I versamenti degli acconti ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP devono essere effettuati in base alle imposte dovute tenendo conto della maggiore base imponibile che deriva dalla programmazione

⁴Si riferisce ai dati di cui parla il c. 501, elaborati dall'Amministrazione e rilevati dagli studi di settore o dai parametri, dall'andamento dell'economia nazionale per distinti settori di attività, dalla coerenza dei componenti negativi di reddito e da ogni altra informazione disponibile, riferibile al contribuente.

fiscale (c. 519).

E' stato, di conseguenza, posto il problema del versamento del primo acconto in scadenza al 20 giugno 2006, prima cioè del perfezionamento dell'adesione che si verifica con l'invio della comunicazione, da parte del contribuente, entro il 16 ottobre 2006.

In risposta ad uno specifico quesito formulato con interrogazione parlamentare, il Governo ha precisato che il primo acconto potrà essere calcolato e versato secondo le regole ordinarie, mentre il ricalcolo si dovrà effettuare con il secondo acconto, in scadenza al 30 novembre 2006.

5. EFFETTI DELL'ACCETTAZIONE DELLA PROPOSTA

L'adesione alla programmazione fiscale comporta:

- obblighi per il contribuente;
- limitazioni dei poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria;
- riduzione delle imposte sul reddito eccedente quello concordato;
- possibilità di aderire anche alla proposta di definizione dei periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2003 ed al 31 dicembre 2004.

5.1 Obblighi per il contribuente che abbia aderito alla proposta

Il contribuente deve assicurare la congruità dei ricavi o dei compensi adeguandoli alle risultanze degli studi di settore o dei parametri, per ciascun periodo d'imposta del triennio (c. 502); in caso contrario l'Amministrazione procede ad accertamento parziale (c. 506).

Deve indicare in dichiarazione gli importi di reddito e di volume d'affari almeno pari a quelli concordati; in caso contrario l'Amministrazione procede ad accertamento parziale del reddito e, ai fini IVA, del volume d'affari che sono stati oggetto di programmazione. Qualora, però, l'indicazione di un reddito inferiore a quello programmato o il mancato adeguamento alle risultanze degli studi di settore siano dovuti a "*documentati accadimenti straordinari e imprevedibili*"⁵ sarà possibile opporsi alle pretese del fisco avvalendosi dell'istituto dell'accertamento con adesione, o concordato (c. 506).

Il contribuente è tenuto comunque a dichiarare il reddito effettivamente conseguito, se maggiore del reddito oggetto di programmazione (c. 507) e deve assolvere a tutti gli obblighi formali e sostanziali previsti dal D.P.R. 633/1972, quali la fatturazione, la registrazione dei documenti, le liquidazioni ed i versamenti periodici (c. 505, lett. a).

⁵Si tratta di eventi quali, ad esempio, per un esercizio commerciale la chiusura della strada antistante durante un significativo periodo dell'anno per lavori effettuati dal Comune; per un'impresa individuale la lunga malattia dell'imprenditore che ha ridotto o addirittura sospeso l'attività; il verificarsi di terremoti, alluvioni o altre calamità naturali che abbiano reso inagibili i locali destinati all'attività o, comunque, diminuito ragionevolmente la produzione del volume d'affari, ecc.

5.2 Limitazioni dei poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria

Ai fini delle imposte sui redditi, il comma 504, lettera a), prevede l'inibizione dei poteri di accertamento che sono attribuiti all'Amministrazione finanziaria dall'articolo 39 del D.P.R. 600/1973.

Non possono, pertanto, essere emessi e notificati gli accertamenti costruiti sui dati presenti nella dichiarazione che non corrispondano a quelli del bilancio, o che risultino incompleti, falsi o inesatti sulla base di atti, verbali o questionari, delle scritture contabili, delle dichiarazioni di altri soggetti, di ispezioni o verifiche effettuate nei confronti del contribuente.

Non possono essere effettuati accertamenti basati sull'esistenza di attività non dichiarate o sull'inesistenza di passività dichiarate, desumibili da presunzioni semplici, anche se gravi, precise e concordanti.

Non possono essere neppure ammessi gli accertamenti induttivi che sono basati su dati e notizie comunque raccolti quando il reddito d'impresa non è stato indicato in dichiarazione o non sono state tenute tutte le scritture contabili o, comunque, le scritture contabili risultano inattendibili per irregolarità formali gravi, numerose e ripetute. Infine, non possono essere esperiti accertamenti bancari, in relazione ai redditi d'impresa e di lavoro autonomo, previsti dall'articolo 32 del D.P.R. 600/1973, che richiama espressamente l'articolo 39 dello stesso decreto.

Gli Uffici, tuttavia, conservano gli altri poteri previsti dal D.P.R. 600/1973 citato, ovvero possono:

- esperire accertamento sintetico quando il reddito complessivo dichiarato risulti inferiore a quello effettivo o non spettino in tutto o in parte le deduzioni dal reddito o le detrazioni d'imposta indicate nella dichiarazione (art. 38, D.P.R. 600/1973);
- inviare questionari da restituire compilati e firmati ed invitare i contribuenti a comparire di persona o a mezzo di rappresentante o a trasmettere atti e documenti (art. 32, D.P.R. 600/1973);
- eseguire accessi, ispezioni e verifiche (art. 33, D.P.R. 600/1973);
- effettuare accertamenti bancari in relazione a redditi diversi da quello di impresa e di lavoro autonomo.

Ai fini IVA, il comma 505, lettera c), prevede l'inibizione dei poteri di rettifica attribuiti all'Amministrazione finanziaria dagli articoli 54, comma 2, secondo periodo, e 55, comma 2, del D.P.R. 633/1972.

Non possono, pertanto, essere emessi e notificati gli avvisi di rettifica basati su omissioni, false o inesatte indicazioni desunte dai dati presenti in dichiarazione e nelle scritture contabili ovvero fondati su presunzioni semplici, anche se gravi precise e concordanti, né possono essere notificati accertamenti induttivi basati sulla mancata tenuta o sul rifiuto di esibire uno o più registri obbligatori, sulla mancata emissione o conservazione o rifiuto di esibizione di fatture per una parte rilevante delle operazioni effettuate, ovvero sulla inattendibilità della contabilità dovuta ad irregolarità formali

gravi, numerose e ripetute.

Sono fatti salvi i poteri di accertamento dell'Amministrazione nei casi di omessa presentazione della dichiarazione.

5.3 Riduzione delle imposte sul reddito eccedente quello concordato

Sulla parte di reddito dichiarato che eccede quello concordato, il comma 504, lettera b), prevede una riduzione di 4 punti percentuali delle aliquote marginali IRPEF (lasciando comunque non riducibile l'aliquota minima del 23%), nonché dell'aliquota IRES. Pertanto ai fini IRPEF, si applicheranno le seguenti aliquote:

- 23% sui redditi fino a 26.000 euro;
- 29% sui redditi superiori a 26.000 euro e fino a 33.500 euro;
- 35% sui redditi superiori a 33.500 euro e fino a 100.000 euro;
- 39% sui redditi superiori a 100.000 euro.

Per quanto concerne, invece, l'IRES, verrà applicata un'aliquota del 29%⁶.

Sulla quota di reddito che eccede l'importo concordato con l'Amministrazione finanziaria non è dovuta alcuna imposta IRAP (c. 504, lett. d).

I contributi previdenziali sono dovuti esclusivamente sulla parte di reddito programmato, fatto salvo il minimale reddituale previsto ai fini contributivi. Le Casse previdenziali, tuttavia, nella loro autonomia di diritto privato, possono chiedere ai loro iscritti le prestazioni contributive anche sulla quota di reddito eccedente quello programmato. Anche se i contributi non sono dovuti è sempre possibile, inoltre, effettuare versamenti su base volontaria.

5.4 Possibilità di aderire anche alla proposta di adeguamento dei redditi dei periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2003 ed al 31 dicembre 2004

L'Agenzia delle Entrate, con l'invio della proposta di programmazione fiscale, trasmette anche una proposta di adeguamento dei redditi (IRES/IRPEF) e della base imponibile IRAP per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2003 ed al 31 dicembre 2004, per i quali le relative dichiarazioni siano state presentate entro il 31 ottobre 2005. In linea teorica, quindi, potrebbero valersi di questo concordato anche i soggetti con bilancio a cavallo 2004-2005, purché abbiano presentato la dichiarazione entro il termine indicato, anticipando presumibilmente il loro naturale termine di sca-

⁶Attualmente, infatti, l'aliquota dell'imposta sul reddito delle società è del 33 per cento (art. 77, D.P.R. 22 dicembre 2006, n. 917). Se dovesse subire variazioni, la regola sarebbe sempre la diminuzione di quattro punti percentuali dell'aliquota prevista dalla norma citata. Nulla dice la disciplina in esame sulla riduzione dell'aliquota per gli enti che hanno diritto ad un'aliquota IRES agevolata al 50%: sarebbe quanto mai opportuna, al riguardo, una pronuncia chiarificatrice dell'Amministrazione.

denza. Possono aderire anche coloro che hanno presentato la dichiarazione per il 2003 tardivamente, nei 90 giorni successivi al termine ultimo; non possono farlo, invece, coloro che hanno presentato tardivamente la dichiarazione per il 2004, e cioè oltre il 31 ottobre 2005 (c. 510).

Non sono ammessi alla definizione i contribuenti per i quali si siano verificate le seguenti ulteriori condizioni di esclusione dall'adeguamento (c. 518):

- sussistano cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore o dei parametri per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2003 e 2004;
- non erano in attività in uno dei periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2003 e 2004;
- hanno omesso di dichiarare il reddito derivante dall'attività svolta nei periodi d'imposta oggetto di definizione o hanno presentato per tali periodi d'imposta una dichiarazione dei redditi ed IRAP con dati insufficienti per l'elaborazione della proposta di adeguamento;
- hanno omesso di presentare la dichiarazione ai fini IVA per le annualità oggetto di adeguamento o hanno presentato per tali annualità una dichiarazione con dati insufficienti per l'elaborazione della proposta di adeguamento;
- hanno omesso di comunicare i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o dei parametri per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2003 e 2004;
- sono state constatate, entro il 31 dicembre antecedente il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2006, per i periodi d'imposta oggetto di adeguamento e per le annualità d'imposta 2003 e 2004 ai fini IVA, condotte che integrano fattispecie di reato previste dagli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10, 11 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74⁷.

Sui maggiori redditi proposti dall'Amministrazione finanziaria si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, delle relative addizionali e dell'IRAP del 28 per cento per le società di capitali, del 23 per cento per le altre tipologie di soggetti (c. 511). Ai fini IVA si applica, sui maggiori ricavi o compensi, un'aliquota media risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili, e il volume d'affari dichiarato (c. 512). Per ciascun periodo d'imposta gli importi dei maggiori ricavi o compensi non possono essere inferiori a 3.000 euro, per le società di capitali, a 1.500 euro per gli altri soggetti (c. 513).

⁷Gli articoli richiamati riguardano le seguenti fattispecie:

- Art. 2 – Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
- Art. 3 – Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici;
- Art. 4 – Dichiarazione infedele;
- Art. 5 – Omessa dichiarazione;
- Art. 8 – Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
- Art. 10 – Occultamento o distruzione di documenti contabili;
- Art. 11 – sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

Per importi da pagare superiori a 10.000 euro (per le società di capitali) o 5.000 euro (per gli altri contribuenti), è possibile il versamento in due rate del 50% ognuna: la prima entro il 16 ottobre 2006 e la seconda entro il 16 dicembre 2006, maggiorata degli interessi legali a decorrere dal 17 ottobre (c. 514).

La definizione è possibile anche per uno solo dei due esercizi (il comma 512 parla di “accettazione delle proposte”) e si perfeziona, per ogni periodo d’imposta, con il pagamento delle somme dovute entro il 16 ottobre 2006 (c. 513).

In caso di rateazione, il mancato versamento della seconda rata non comporta l’inefficacia della definizione, ma l’iscrizione a ruolo a titolo definitivo dell’importo non corrisposto, unitamente ad una sanzione del 30 per cento, e la notifica della cartella entro il 31 dicembre del secondo anno successivo al termine del versamento (c. 514).

La definizione non impedisce all’Amministrazione finanziaria di procedere ad accertamento (c. 515), da notificare entro i termini indicati dall’articolo 43 del D.P.R. 600/1973, a condizione che:

- il maggior reddito derivi dalla conoscenza di nuovi elementi, non conosciuti né conoscibili da parte dell’Amministrazione finanziaria al momento dell’adesione;
- il maggior reddito accertabile sia superiore al 50 per cento del reddito definito e, comunque, non inferiore a 77.468,53 euro⁸.

L’accettazione della proposta di adeguamento produce l’azzeramento di eventuali perdite risultanti dalla dichiarazione e la conseguente impossibilità della loro utilizzazione negli esercizi successivi. E’ escluso anche il diritto al rimborso dell’eventuale credito IVA risultante dalle dichiarazioni oggetto di definizione ed il riporto dello stesso al periodo d’imposta successivo (c. 516).

Nel caso in cui per gli esercizi in questione siano stati notificati entro il 31.12.2005 processi verbali di constatazione, accertamenti o rettifiche, rimane la possibilità di definire l’atto con le regole dell’accertamento con adesione (c. 517).

6. DECADENZA DAGLI EFFETTI DELL’ADESIONE ALLA PROGRAMMAZIONE

Come si è già chiarito, il contribuente che ha aderito alla programmazione e non dichiara il reddito concordato, non decade dai benefici previsti

⁸La norma, contenuta al c. 515, richiama l’art. 2, c. 4, lett. a) del D.Lgs 19 giugno 1997, n. 218 il quale stabilisce che “la definizione non esclude l’esercizio dell’ulteriore azione accertatrice entro i termini previsti dall’art. 43 del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, relativo all’accertamento delle imposte sui redditi, e dall’articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, riguardante l’imposta sul valore aggiunto: a) se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore a centocinquanta milioni di lire”.

dalla normativa in esame, ma l’Amministrazione procede ad accertamento parziale del reddito e del volume d’affari che sono stati oggetto di programmazione.

La decadenza, invece, si verifica per i seguenti motivi (cc. 507-508):

- il reddito dichiarato differisce da quello effettivamente conseguito;
- non sono adempiuti gli obblighi sostanziali previsti dal decreto IVA (D.P.R. 633/1972);
- non sono state tenute regolarmente le scritture contabili ai fini delle imposte sui redditi;
- sono state constatate condotte che integrano reati tributari;
- emergono dati ed elementi difformi da quelli comunicati dal contribuente e presi a base per la formulazione della proposta di programmazione.

6.1 Il reddito dichiarato è inferiore a quello effettivo

L’adesione alla programmazione fiscale non impedisce agli Uffici di effettuare presso il contribuente accessi o verifiche che permettano di accertare componenti di reddito non dichiarati. In tal caso vengono meno gli effetti benefici accordati al contribuente e, inoltre, l’Amministrazione può procedere ad accertamento.

La norma, tuttavia, prevede una apposita franchigia. Qualora il reddito conseguito non ecceda di oltre il 10 per cento quello dichiarato, continuano ad applicarsi la riduzione dell’aliquota sulla parte eccedente il reddito programmato, l’applicazione dei contributi previdenziali e dell’IRAP solo sul reddito programmato.

Secondo la lettera del comma 507, in questo caso sono comunque inibiti all’amministrazione i poteri di accertamento (ai fini delle imposte sui redditi) di cui all’articolo 39, comma 1, lettera d), secondo periodo, D.P.R. 600/1973 ed i poteri di accertamento (ai fini IVA) di cui all’articolo 54, comma 2, secondo periodo del D.P.R. 633/1972, e cioè quegli accertamenti basati sulla esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate (con riguardo alle imposte sui redditi) o su omissioni e false o inesatte indicazioni (con riferimento all’IVA) desumibili anche sulla base di presunzioni semplici, purché siano gravi precise e concordanti.

6.2 Non sono adempiuti gli obblighi sostanziali ai fini IVA

Altra causa di decadenza si verifica quando il contribuente non assolve a tutti gli obblighi sostanziali previsti dal D.P.R. 633/1972 (c. 505). Le violazioni di carattere solamente formale, quindi, non comportano decadenza dai benefici. Anche le violazioni di carattere sostanziale, che vengano estinte con il ravvedimento operoso, non fanno venir meno i benefici del regime agevolativo.

Anche in questo caso sono comunque inibiti all’Amministrazione i poteri di accertamento (ai fini delle imposte sui redditi) di cui all’articolo 39,

1° comma, lett. d), secondo periodo del D.P.R. 600/1973 ed i poteri di accertamento (ai fini IVA) di cui all'articolo 54, secondo comma, secondo periodo del D.P.R. 633/1972, e cioè quegli accertamenti basati sulla esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate (con riguardo alle imposte sui redditi) o su omissioni e false o inesatte indicazioni (con riferimento all'IVA) desumibili anche sulla base di presunzioni semplici, purché siano gravi precise e concordanti.

6.3 Irregolare tenuta delle scritture contabili ai fini delle imposte sui redditi

Anche per questa condotta irregolare si verifica la decadenza dagli effetti della programmazione fiscale previsti dal comma 504. Vengono meno, pertanto, i limiti ai poteri di accertamento dall'Amministrazione, la riduzione di aliquota, la esclusione dei contributi previdenziali e dell'IRAP sulla quota di reddito dichiarato eccedente quello programmato.

Come per i casi precedenti restano comunque inibiti all'Amministrazione i poteri di accertamento (ai fini delle imposte sui redditi) di cui all'articolo 39, 1° comma, lett. d), secondo periodo del D.P.R. 600/1973 ed i poteri di accertamento (ai fini IVA) di cui all'articolo 54, secondo comma, secondo periodo del D.P.R. 633/1972, e cioè quegli accertamenti basati sulla esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate (con riguardo alle imposte sui redditi) o su omissioni e false o inesatte indicazioni (con riferimento all'IVA) desumibili anche sulla base di presunzioni semplici, purché siano gravi precise e concordanti.

6.4 Rilevazione di condotte penalmente rilevanti

Il comma 507 prevede che i vantaggi della inibizione dei poteri di accertamento dell'Amministrazione, della riduzione di aliquota dell'imposta sui redditi, dei benefici sui contributi e sull'IRAP, vengano meno in caso siano "constatate" violazioni penalmente rilevanti.

Si ritiene che la "constatazione" possa essere fatta sia direttamente, nel corso di una verifica fiscale, sia a seguito di segnalazioni esterne, quali quelle degli organi di polizia tributaria.

I casi indicati dalla norma, che sono individuati dagli articoli da 2 a 5, 8, 10 e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 sono:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici;
- dichiarazione infedele;
- omessa dichiarazione;
- emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
- occultamento o distruzione di documenti contabili;

- sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

6.5 Evidenziazione di dati ed elementi difformi da quelli comunicati dal contribuente e presi a base per la formulazione della proposta di programmazione

Quando a seguito di controlli e segnalazioni, anche di fonte esterna all'Amministrazione, risulta che i dati e gli elementi comunicati dal contribuente e sui quali è stata formulata la proposta, siano difformi da quelli reali, cessano gli effetti della programmazione.

Anche in questo caso il legislatore ha previsto una franchigia, in quanto la decadenza non si verifica se la difformità dei dati ed elementi sia di entità esigua e tale da determinare una variazione degli importi proposti contenuta nei limiti del 5 per cento degli stessi, anche se maggiore imposta e relativi interessi sono comunque dovuti.

DONAZIONI DI BENI ALLE ONLUS: LIMITI E CUMULABILITÀ

Una delle più apprezzate forme di finanziamento pubblico indiretto a favore degli enti che, senza fine di lucro, svolgono attività alle quali il legislatore fiscale riconosce una rilevante funzione sociale, è quella delle agevolazioni fiscali concesse ai benefattori e sovventori degli enti *non profit*.

Si tratta di una modalità di finanziamento che, in qualche modo, incrocia e soddisfa le esigenze dei tre soggetti in gioco. Infatti, mentre consente allo Stato di ridurre le risorse pubbliche destinate ai finanziamenti diretti, è parimenti ben accolta dagli enti che acquistano una sempre maggiore coscienza dell'importanza del loro radicamento nel tessuto sociale anche attraverso il legame ideale che si crea con i sovventori; infine è gradita anche dai contribuenti che, persone fisiche o società apprezzano la possibilità di scegliere il soggetto e l'attività alla quale destinare il loro contributo "assistito" dal risparmio fiscale. Non è un caso, infatti, che i rappresentanti degli enti del *Terzo Settore* abbiano portato avanti una pluriennale mobilitazione volta ad ottenere norme che rendano più convenienti le offerte che ricevono, e che la loro iniziativa sia all'origine di una tra le più generose norme di riconoscimento fiscale delle liberalità, nota come la "+ dai - versi"¹.

Da tali premesse consegue, abbastanza automaticamente, un positivo incremento delle previsioni agevolative che però sono state introdotte nell'ordinamento tributario in modo spesso disorganico e caotico. Infatti, mentre alcune previsioni sono state introdotte nel TUIR (D.P.R. 917/1986), altre sono disperse in una quantità di provvedimenti differenti (si veda, ad esempio, la normativa che agevola le liberalità a favore delle popolazioni colpite da calamità, costituita dall'articolo 27 della L. 133 del 1999). Inoltre, non sempre le modifiche al TUIR sono state coordinate tra di loro e il regime di divieto di cumulo di alcune agevolazioni non si può definire disciplinato con linearità.

Di fronte al groviglio normativo che ne consegue, enti, offerenti, operatori si trovano a dover affrontare dubbi interpretativi la cui risoluzione

¹Per un'illustrazione di questa legge si veda l'articolo di L. Corbella su *Ex lege* 3/2005, pagg. 23-31.

spesso è faticosa, ma indispensabile per adottare comportamenti non censurabili da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La Risoluzione 180 del 27 dicembre dello scorso anno è la dimostrazione delle difficoltà cui abbiamo fatto cenno, delle quali la stessa Agenzia delle Entrate è evidentemente consapevole dal momento che ha ritenuto di interesse generale il quesito che le è stato rivolto da una specifica azienda.

L'oggetto del parere dell'Amministrazione finanziaria è proprio la compatibilità tra due importanti agevolazioni in materia di liberalità nei confronti delle Onlus. Le norme considerate sono quelle contenute nell'articolo 14, comma 1 del decreto legge 35 del 2005² (che ha introdotto la deducibilità cui abbiamo fatto cenno sopra, quella battezzata come "+ dai - versi") e nell'articolo 13, comma 2 del decreto legge 460 del 1997 (articolo che disciplina l'originario regime delle agevolazioni per le erogazioni liberali introdotto dal provvedimento istitutivo delle Onlus).

Il quesito è posto da una società che svolge attività di produzione e commercializzazione di prodotti alimentari; l'interpellante afferma che quando si trova costretta ad eliminare dal circuito commerciale alcuni dei suoi prodotti (per motivi che comunque non ne compromettono l'utilizzabilità) invece di distruggerli li regala alle Onlus perché li utilizzano per le proprie finalità istituzionali. L'impresa, applicando l'agevolazione contenuta nell'articolo 13, comma 2 del decreto 460 ed in deroga a quanto ordinariamente previsto, non ha mai considerato ricavo tale destinazione dei beni, indipendentemente dall'ammontare del loro valore.

Dopo l'entrata in vigore dell'articolo 14 del decreto legge 35 la società non è più sicura che tale comportamento sia ammesso. Con le nuove disposizioni in materia di deducibilità delle erogazioni liberali effettuate - tra altri soggetti - anche alle Onlus, sono stati infatti introdotti limiti quantitativi e divieto di cumulo con ogni altra agevolazione prevista a titolo di deduzione o detrazione da altre disposizioni di legge. L'istante chiede perciò di conoscere se è tenuta a mutare comportamento.

L'Agenzia delle Entrate, evidenziando la diversa natura e finalità delle norme in confronto, ritiene del tutto compatibili i due sistemi agevolativi. Le argomentazioni che giustificano la conclusione ci offrono l'occasione per riassumere il regime delle liberalità alle Onlus.

1. LE EROGAZIONI LIBERALI NELLA NORMATIVA ORIGINARIA

Il decreto 460 ha previsto una serie di agevolazioni a favore dei soggetti che in varie forme contribuiscono al finanziamento delle Onlus.

²Convertito in L. 80/2005.

a) Le liberalità in denaro

Le offerte in denaro effettuate da persone fisiche ed enti non commerciali non titolari di reddito d'impresa sono detraibili dall'imposta (IRPEF o IRES) lorda, fino ad un importo annuo non superiore a euro 2.065,82 e nel limite del 19% della donazione (cf art. 15, c. 1, lett. i-bis e art. 147 TUIR).

Se l'offerente è titolare di reddito d'impresa (società, persona fisica, ente non commerciale) la liberalità è deducibile per un importo non superiore a euro 2.065,83, ovvero al 2% del reddito d'impresa dichiarato (cf art. 100, c. 2, lett. h TUIR).

A garantire la trasparenza di queste operazioni la norma prevede che le liberalità non possono essere effettuate in contanti, ma devono transitare per il canale postale o bancario (assegno bancario o postale, bonifico, conto corrente postale, carta di credito o di debito, ecc.).

b) Erogazioni liberali in natura

La disciplina fiscale dettata per le Onlus non si limita ad incentivare l'afflusso di risorse in denaro; prevede infatti anche agevolazioni applicabili con riferimento a tre tipologie di liberalità in natura.

La prima riguarda le imprese che "prestano" i propri dipendenti ad una Onlus; ad esse è consentito, in deroga al principio dell'inerenza dei costi, di continuare a fruire della corrispondente deduzione per le relative spese. L'agevolazione è limitata al 5 per mille dell'ammontare complessivo dei costi per prestazioni di lavoro a tempo indeterminato risultanti dalla dichiarazione dei redditi (cf art. 100, c. 2, lett. i).

La seconda agevolazione è disciplinata dall'articolo 13, comma 2 del decreto legislativo (ed è una delle due norme a cui il quesito si riferisce). Riguarda *"le derrate alimentari e i prodotti farmaceutici, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, che, in alternativa alla usuale eliminazione dal circuito commerciale, vengono ceduti gratuitamente alle Onlus"*: tali beni *"non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa"*, cioè non costituiscono ricavi. A proposito di questa disposizione l'Amministrazione finanziaria ha precisato che *"la disposizione si applica limitatamente alle derrate alimentari o ai prodotti farmaceutici che vengono esclusi dal circuito commerciale per difetti di confezionamento o per altre cause che, pur diminuendo o facendo venir meno il valore commerciale del prodotto, non ne impediscono tuttavia l'utilizzo (es. prodotti prossimi alla scadenza)"*. La norma non prevede alcun limite al valore dei beni gratuitamente ceduti: l'agevolazione si applica sempre.

La terza agevolazione è contenuta dal successivo comma 3 dello stesso articolo 13 e riguarda ancora la cessione gratuita di beni, ma in questo caso non si tratta cibi o farmaci "invendibili", bensì di normali merci, quelle *"alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa"*. In riferimento a questa ipotesi la norma pone due tipi di limiti: innanzitutto l'age-

volazione è limitata ad *“un importo corrispondente al costo specifico complessivamente non superiore a euro 1.032,91, sostenuto per la produzione o l’acquisto”*; inoltre la cessione gratuita di tali beni *“si considera erogazione liberale ai fini del limite”* di deducibilità stabilito dall’articolo 100 che, come abbiamo visto, è pari a euro 2.065,83 o al 2% del reddito d’impresa dichiarato.

La possibilità di fruire delle agevolazioni per le donazioni di merci è subordinata al rispetto di precisi adempimenti formali: preventiva comunicazione delle singole cessioni di beni, da parte dell’impresa cedente, alla competente Agenzia delle Entrate mediante raccomandata con avviso di ricevimento (la comunicazione non è richiesta per le cessioni di beni facilmente deperibili e di modico valore); dichiarazione da parte della Onlus beneficiaria attestante l’impegno ad utilizzare direttamente i beni ricevuti in conformità alle finalità istituzionali e a realizzare l’effettivo utilizzo diretto; annotazione, da parte dell’impresa cedente, nei registri contabili della quantità e della qualità dei beni ceduti gratuitamente in ciascun mese.

2. LE NUOVE EROGAZIONI LIBERALI

Come abbiamo già visto sopra l’articolo 14 del decreto legge 35 del 2005 ha introdotto delle nuove agevolazioni a favore di una serie di soggetti del *Terzo Settore*, tra cui anche le Onlus.

Tale norma consente la deducibilità dal reddito complessivo, nel limite del 10% e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui, delle liberalità in denaro o in natura effettuate da persone fisiche (con o senza reddito d’impresa) o da enti soggetti ad IRES (società o enti non commerciali).

La possibilità di fruire di questa deduzione è subordinata a precise condizioni: la tenuta, da parte della Onlus, di scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione; il versamento secondo modalità che ne consentano la rintracciabilità (canale postale o bancario); l’obbligo della redazione, entro 4 mesi dalla chiusura dell’esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della Onlus.

L’articolo 14 (c. 1) stabilisce inoltre che la nuova deducibilità è alternativa a quella già prevista dall’articolo 100, comma 2 del TUIR e che *“non può cumularsi con ogni altra agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre disposizioni di legge”* (c. 6).

3. LE CONCLUSIONI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE CIRCA LA POSSIBILITÀ DI CUMULARE LE DIVERSE AGEVOLAZIONI

Dopo aver passato in rassegna le varie ipotesi di agevolazioni connesse alle liberalità destinate alle Onlus e la disciplina di ciascuna di esse

è sicuramente condivisibile la conclusione dell’Amministrazione finanziaria nella Risoluzione 180 che ritiene del tutto compatibile l’agevolazione riguardante la cessione gratuita di derrate alimentari e prodotti farmaceutici non più vendibili con la nuova deducibilità introdotta dall’articolo 14 del decreto legge 35/2005. Ciò in quanto l’agevolazione connessa alla cessione di tali beni *“non rappresenta una deduzione o detrazione d’imposta, né concorre a determinare i limiti quantitativi di deducibilità di erogazioni liberali disciplinate da altre norme tributarie”*; essa, infatti, *“costituisce un’agevolazione autonoma sulla quale non esplicano effetto le disposizioni recate dall’articolo 14 del D.L. 35 del 2005”*.

IMMOBILI PUBBLICI: LA NUOVA DISCIPLINA RELATIVA ALLA CONCESSIONE IN USO O IN LOCAZIONE

E' stato finalmente pubblicato il giorno 2 febbraio 2006¹ il D.P.R. 13 settembre 2005, n. 296 che ha emanato il "Regolamento concernente i criteri e le modalità di concessione in uso e in locazione dei beni immobili appartenenti allo Stato".

Questa normativa – attesa da 5 anni – riordina completamente le procedure da osservare e la disciplina sostanziale relative all'uso dei beni del demanio e del patrimonio dello Stato, quando vengono concessi o locati.

Si deve premettere un'essenziale ricostruzione del quadro normativo precedente, in quanto l'articolo 29 del nuovo decreto dispone una revoca esplicita di molte altre disposizioni emanate negli ultimi 20 anni.

L'origine di questo nuovo regolamento è l'articolo 19, comma 10-bis, legge 448 del 23 dicembre 1998 (come novellato dall'art. 1 della L. 136 del 2 aprile 2001) che così dispone:

*"I beni immobili per i quali non sussiste possibilità di utilizzazione nei modi previsti dai commi da 01 a 10 possono essere assegnati in concessione, anche gratuitamente, o in locazione, anche a canone ridotto, secondo quanto stabilito **con regolamento da emanare** ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, su proposta del Ministro delle finanze, nel rispetto dei seguenti principi:*

- a) autorizzazione della concessione o della locazione ai soggetti interessati da parte del Ministro delle finanze;*
- b) utilizzazione dei beni ai fini di interesse pubblico o di particolare rilevanza sociale;*
- c) individuazione della tipologia dei beni per i quali è necessaria l'autorizzazione;*
- d) revoca della concessione o risoluzione del contratto di locazione in caso di violazione delle prescrizioni contenute nell'autorizzazione".*

¹Gazzetta Ufficiale 2 febbraio 2006, n. 27.

Il successivo comma 10-ter (anch'esso introdotto dalla legge 136/2001) dispone invece l'abrogazione esplicita di ogni norma – anche con valore di legge – incompatibile con il contenuto del presente regolamento.

“A decorrere dalla data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 10-bis sono abrogate le norme, anche di legge, incompatibili”.

Così tra le norme esplicitamente abrogate meritano di essere segnalate:

- la legge 11 luglio 1986, n. 390 che regolava “[del]le concessioni e [del]le locazioni di beni immobili demaniali e patrimoniali dello Stato in favore di enti o istituti culturali, degli enti pubblici territoriali, delle unità sanitarie locali, di ordini religiosi e degli enti ecclesiastici”;
- il D.P.R. 8 gennaio 2001, n. 41 che semplificava il “... procedimento relativo alle concessioni e locazioni di beni immobili demaniali e patrimoniali dello Stato”;
- altre disposizioni minori che negli anni si sono succedute (soprattutto in occasione della redazione delle leggi finanziarie) al fine di inserire altri soggetti tra quelli, allora, abilitati a richiedere in uso i beni demaniali e pubblici.

➤ **La struttura del Regolamento**

Il Regolamento si articola in 5 Capi che disciplinano l'ambito oggettivo di applicazione (capo I), le concessioni e le locazioni a canone ordinario (capo II), le concessioni e le locazioni a titolo gratuito e a canone agevolato (capo III), gli immobili adibiti a luoghi di culto o costituenti abbazie, certose e monasteri (capo IV); infine il capo V esplicita le norme che sono abrogate.

➤ **I beni oggetto della nuova disciplina**

L'articolo 1 limita l'ambito oggettivo del presente Regolamento ai beni gestiti dall'Agenzia del demanio, appartenenti allo Stato e riconducibili agli insiemi del “demanio” e del “patrimonio”. Se il riferimento al demanio e al patrimonio racchiude tutti i beni in un'unica categoria, un'analisi più precisa di questi istituti giuridici chiede di operare una distinzione²:

- a) beni del demanio o del “patrimonio indisponibile” (artt. 822 e 826 c.c.);
 - b) beni del “patrimonio disponibile” (implicitamente art. 828, c. 2, c.c.).
- Questa distinzione è rilevante perché da essa dipende la “disponibilità

²In questo contesto non si affronta il tema di come si procede all'attribuzione di un dato bene ad una delle categorie su esposte; in prima approssimazione si deve riconoscere che il codice civile già opera una scelta per cui alcuni beni sono necessariamente attribuiti al Demanio (art. 822) altri sono del Patrimonio (826), altri ancora, che non hanno uno strutturale interesse pubblico, appartengono in via residuale al patrimonio disponibile.

giuridica” dei beni e la loro soggezione alle norme del codice civile. Infatti l'articolo 823 del codice civile esclude che i beni appartenenti al Demanio possano essere alienati o fatti comunque oggetto di diritti a favore di terzi (salvo quanto disposto dalle leggi che li riguardano); mentre in riferimento ai beni del patrimonio l'articolo 828, comma 1, prevede l'applicabilità delle norme del codice solo subordinatamente alle leggi particolari che li concernono e il comma 2 garantisce che i beni del patrimonio indisponibile non siano sottratti alla loro destinazione, se non nei modi stabili dalle leggi speciali.

In ragione di questa distinzione si comprende il motivo della previsione di un duplice strumento giuridico idoneo ad attribuirne l'uso: la concessione e la locazione; il primo ha per oggetto i beni che sono “indisponibili” (perché vincolati all'uso pubblico) mentre il secondo deve essere utilizzato quando si tratta di beni appartenenti all'ente pubblico ma non essenzialmente vincolati all'uso pubblico.

Pur essendo due strumenti ben distinti, il contenuto oggettivo di questi atti è di fatto simile, dato che entrambi attribuiscono il diritto di utilizzare detti immobili e prevedono l'assunzione di determinate obbligazioni (ad esempio: il pagamento di un canone e l'esecuzione di opere di manutenzione).

Differente è invece la procedura prevista per la loro costituzione, in ragione della differente struttura giuridica; dottrina³ e giurisprudenza⁴ sono concordi nel ritenere che per la concessione sia richiesto un vero atto amministrativo (a cui segue un atto di natura contrattuale con il quale si precisano le reciproche obbligazioni assunte dalle parti), mentre per il contratto di locazione si deve applicare la normativa civilistica sui contratti.

L'articolo 1 richiede altre due condizioni per poter dare in uso i beni immobili:

³B. INZITARI Locazione. I) Diritto Civile in Enciclopedia Giuridica, XIX, Roma, 1990, 5 “La condizione giuridica dei beni oggetto del demanio pubblico porta ad escludere che essi possano essere oggetto di un contratto di locazione. L'art. 823, infatti, oltre a prescrivere l'inalienabilità dei beni che fanno parte del demanio pubblico, esclude che essi possano «formare oggetto di diritti a favore di terzi». Inoltre, l'art. 828, 2° c., esclude che i beni che fanno parte del patrimonio indisponibile dello Stato possano essere sottratti alla loro destinazione che, essendo quella di pubblico interesse, certamente non potrebbe coincidere con quella strettamente privatistica della locazione. L'attribuzione in godimento al privato di beni demaniali o facenti parte del patrimonio indisponibile è possibile coordinando e collegando tra loro una concessione da parte della P.A. ed un contratto con il quale il privato si obbliga a pagare un certo corrispettivo”.

⁴Cass. Civ. Sez. Un. 26 giugno 2003, n. 10157 “... è giurisprudenza consolidata di queste sezioni unite che la convenzione, stipulata fra un comune ed un privato, avente ad oggetto l'attribuzione a questi dell'utilizzazione di un bene del primo deve essere qualificata come concessione contratto, poiché l'attribuzione a privati dell'utilizzazione di beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato o dei comuni, quale che sia la terminologia adottata nella convenzione ed ancorché essa presenti elementi privatistici, ove non risulti diversamente, è sempre riconducibile alla suddetta figura (SS. UU. 9 maggio 2002, n. 6687) e perché la disponibilità dei beni pubblici, attesa la loro destinazione alla diretta realizzazione di interessi pubblici, può essere legittimamente attribuita ad un soggetto diverso dall'ente titolare del bene – entro certi limiti e per alcune utilità – solo mediante concessione amministrativa (Cass. 26 aprile 2000, n. 5346)”.

- a) non possono avere come destinazione l'uso abitativo;
- b) non devono essere inseriti nei programmi di dismissione e di valorizzazione di cui all'articolo 19 della legge 23 dicembre 1998, n. 448 e al decreto legislativo 25 settembre 2001, n. 351, né inseriti negli elenchi dei beni dismissibili ai sensi dell'articolo 3, comma 112, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

➤ I soggetti ammessi all'uso degli immobili pubblici

Dopo aver precisato l'ambito oggettivo e gli strumenti giuridici utilizzabili, il regolamento individua i soggetti cui può essere attribuito l'uso di questi beni, riconoscendo particolare rilievo ai *soggetti appartenenti al mondo ecclesiale*, che vengono esplicitamente nominati:

- a) l'articolo 10, comma 1, lettera c), menziona gli "enti ecclesiastici" di cui al successivo articolo 23, tra i soggetti che possono chiedere la concessione in uso a titolo gratuito di un immobile adibito a luogo di culto;
- b) l'articolo 11, comma 1., lettera b), include ancora gli "enti ecclesiastici" tra i soggetti che possono richiedere la concessione a canone agevolato, se l'utilizzo ha un interesse pubblico ed è connesso agli scopi sociali dell'ente,
- c) infine sono nominati gli ordini religiosi e monastici ai quali si riconosce la possibilità di ricevere in uso gli immobili che sono identificabili come Abbazie, Certose e Monasteri, se intendono svolgere "esclusiva attività religiosa, di assistenza, di beneficenza o comunque un'attività connessa con le prescrizioni di regole monastiche" (art. 24).

Insieme ad essi il legislatore indica espressamente anche *altre tipologie* di soggetti, al fine di poter differenziare il tipo di agevolazioni da riconoscere, e – in via residuale – ammette poi *qualsiasi soggetto* a chiedere la concessione o la locazione contro il pagamento di un canone ordinario.

➤ Condizioni e contenuti della concessione o della locazione

Il decreto, agli articoli 4-8, precisa le condizioni che devono essere inserite negli atti (siano essi concessioni o locazioni):

- a) il canone ordinario o agevolato, quando previsto, deve essere rivalutato annualmente su base ISTAT;
- b) l'uso può durare ordinariamente 6 anni e può essere esteso fino a 19 anni se il richiedente si impegna ad eseguire consistenti opere di ripristino, restauro o ristrutturazione entro termini predefiniti, oppure se la tipologia di impiego è riconosciuta meritevole – a giudizio dell'Agenzia del demanio – di tempi più lunghi;
- c) è vietata la sub-concessione se il bene è stato dato in concessione (nulla si dice, invece, per i beni dati in locazione);
- d) l'Agenzia del demanio deve verificare che gli obblighi assunti dal

concessionario o dal locatario siano regolarmente adempiuti (in particolare: l'uso che ne è fatto ed eventuali opere di manutenzione), e in caso di accertata inadempienza il regolamento prevede (come disposto dalla L. 196/2001, art. 1, c. 1, lett. n) la decadenza dalla concessione o la risoluzione-recesso della locazione.

➤ Oneri di manutenzione

Per quanto riguarda *gli oneri relativi alla manutenzione* la disciplina si differenzia in ragione del tipo di corrispettivo dovuto. Infatti, nel caso di canone ordinario, l'articolo 7 pone a carico del concessionario e del locatario solo gli oneri per la manutenzione ordinaria (ai quali si aggiungono tutti gli oneri di qualsiasi natura gravanti sull'immobile); nel caso invece di canone agevolato o uso a titolo gratuito sono a carico del concessionario o del locatario anche gli oneri relativi alla manutenzione straordinaria. A corollario di questa regolamentazione circa le opere di manutenzione, è precisato che:

- a) se gli immobili sono parte del demanio artistico, storico o archeologico, per eseguire le opere di competenza del concessionario o locatario occorre chiedere l'autorizzazione di cui al D.Lgs. 42/2002;
- b) ogni opera eseguita su questi immobili, alla scadenza della concessione e del contratto è acquisita gratuitamente alla proprietà dello Stato.

➤ Utilizzi onerosi e gratuiti

Il regolamento identifica tre situazioni: a canone ordinario (art. 2 e ss), a canone agevolato (art. 11), a titolo gratuito (art. 10).

Il diverso trattamento non è certamente l'esito di un giudizio arbitrario ma è frutto di una valutazione a priori – e quindi generale – che riconosce un diverso rilievo in relazione al soggetto che richiede l'uso, all'attività svolta nell'immobile, alle finalità di interesse pubblico o di particolare rilevanza sociale che vengono garantite.

Così l'articolo 10 individua i soggetti che possono ricevere in *uso gratuito* gli immobili:

- a) università statali che utilizzano l'immobile per scopi didattici e di ricerca;
- b) regioni per la realizzazione del diritto agli studi universitari;
- c) enti ecclesiastici per celebrare il culto in luoghi a ciò destinati;
- d) province e comuni per destinarli a sedi di istruzione scolastica;
- e) l'Istituto Superiore di Sanità;
- f) i soggetti che esercitano – *ex lege* 206/2003 – attività di oratorio.

Il successivo articolo 11 precisa a quali soggetti può essere attribuito l'uso degli immobili a *canone agevolato*, se è garantito un interesse pubblico connesso ad una effettiva rilevanza sociali degli scopi perseguiti:

- a) regione, province e comuni;
- b) enti ecclesiastici e enti di altre confessioni i cui rapporti con lo Stato

sono regolati per legge sulla base di intese;

- c) gli enti parco;
- d) la Croce Rossa Italiana;
- e) le Onlus, le associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale;
- f) le istituzioni a carattere internazionalistico, di cui alla tabella allegata alla legge 948/1982;
- g) le associazioni, le fondazioni e le associazioni non aventi scopo di lucro (se perseguono un fine di rilevante interesse nel campo della cultura, dell'ambiente, della sicurezza Pubblica, della salute e della ricerca) solo se hanno attività articolate in un programma almeno triennale e se l'uso degli immobili garantisce una effettiva fruibilità dei medesimi da parte della collettività.

In tutti gli altri casi, cioè per qualsiasi richiedente che intenda svolgere attività differenti da quelle di cui agli articoli 10 e 11, l'uso è attribuito a fronte del *pagamento di un canone ordinario*.

➤ **Determinazione dell'importo del canone**

Per quanto riguarda la *modalità di calcolo dell'importo del canone*, l'articolo 4 dispone che se è *ordinario* deve corrispondere ai prezzi calcolati in regime di libero mercato per immobili aventi analoghe caratteristiche; se invece è *agevolato*, l'articolo 12 identifica un importo minimo e uno massimo: non inferiore al 10% e non superiore al 50% dei "valori in comune commercio".

La definizione puntuale del canone è affidata ad una commissione istituita presso la Direzione generale dell'Agenzia del demanio che deve considerare alcune circostanze (ubicazione e consistenza dell'immobile, stato di vetustà e prevedibile impegno di spesa per la manutenzione ordinaria e straordinaria, durata dell'uso, caratteristiche delle iniziative che vi si svolgeranno).

Un'ulteriore ipotesi di concessione e locazione a canone agevolato forfetario (nella misura di euro 150 annui) è prevista dall'articolo 27 qualora la richiesta sia avanzata da enti religiosi (l'uso di questo termine è ambiguo; si deve intendere enti ecclesiastici o istituti di vita consacrata) o istituzioni di cui al D.Lgs. 207/2001 (le ex IPAB) che intendono svolgere attività aventi finalità umanitarie o culturali.

➤ **Procedura**

Quando per l'uso è previsto il *pagamento di un canone ordinario*, l'articolo 2 prevede che si proceda mediante pubblico incanto, salvo la possibilità di operare a trattativa privata se il canone complessivo non supera l'importo di euro 50.000, oppure quando il richiedente è già titolare dell'uso di un bene rispetto al quale quello richiesto si qualifica come pertinenza oppure quando si è in presenza di un rinnovo di concessione o locazione. E' ben possibile chiedere il rinnovo degli atti d'uso median-

te trattativa privata, a condizione che non vi sia morosità nel pagamento dei canoni, che vi sia stato esatto adempimento degli obblighi assunti, che non vi siano altre richieste o possibilità concrete di più proficua valorizzazione dell'immobile. Entro 30 giorni dall'espletamento positivo di queste procedure si deve addivenire alla concessione o alla stipula del contratto di locazione.

Quando invece si intende domandare l'uso a *titolo gratuito o a canone agevolato* non è prevista alcuna procedura di pubblico incanto (in caso di domande concorrenti il regolamento prevede – all'articolo 22 – che sia preferito il richiedente che offre un maggior investimento per interventi di manutenzione o valorizzazione), ed è necessario presentare la domanda presso la filiale dell'Agenzia del demanio competente per territorio. Poiché l'agevolazione del canone richiede l'assunzione degli oneri relativi alla manutenzione straordinaria (oltre che – se dedotti nell'atto – anche altri impegnativi interventi di recupero) è richiesta anche una garanzia circa la disponibilità delle risorse finanziarie da impegnare; detta garanzia può essere data dall'ente competente ad autorizzare il soggetto che propone la domanda (art. 20; nel caso dell'ente ecclesiastico si tratta dell'Ordinario che concede la licenza canonica necessaria).

Il responsabile del procedimento istruisce la domanda, verifica i requisiti soggettivi ed oggettivi, e presenta una proposta motivata alla Direzione centrale dell'Agenzia del demanio che delibererà la concessione o la conclusione del contratto di locazione. Spetta al medesimo responsabile indicare anche gli elementi dell'accordo, quali: durata, importo del canone, fini per cui l'immobile è dato in uso, fattibilità dei progetti.

➤ **Immobili adibiti a luoghi di culto o costituenti abbazie, certose e monasteri**

Al capo IV il Regolamento considera, in modo particolare, gli immobili adibiti al culto e alla vita religiosa.

Innanzitutto si riafferma (secondo quanto disposto dall'art. 2, c. 4, L. 136/2001) che gli immobili *adibiti al culto* e già in uso agli enti ecclesiastici sono "*concessi o locati gratuitamente al medesimo titolo e senza applicazione di tributi*". Di seguito si precisa che l'uso gratuito è tale a partire dal 5 maggio 2001 (data di entrata in vigore della L. 136/2001) mentre *per i periodi precedenti* pendenti si deve versare un canone ricognitorio annuo di 150 euro e restano comunque acquisite le eventuali somme eccedenti versate.

Per quanto riguarda invece *Abbazie, Certose e Monasteri* il canone annuale è fissato in euro 150, da rivalutare ogni tre anni secondo la classica variazione ISTAT. Questo trattamento agevolato è però assoggettato alle seguenti condizioni (art. 24): i richiedenti devono essere ordini religiosi e monastici, e l'attività svolta deve essere esclusivamente religiosa, di assistenza, di beneficenza oppure comunque connessa alle prescrizioni di regole monastiche. Questo canone agevolato è ricono-

sciuto a partire dalla data di entrata in vigore del regolamento e relativamente agli utilizzi in corso (anche se formalmente non ancora regolarizzati); per quanto riguarda il *tempo precedente* si deve corrispondere un canone ricognitorio annuo di 150 euro e restano comunque acquisite anche le eventuali somme eccedenti versate.

Di grande rilievo è la disposizione dell'articolo 25 che fissa, sia per gli immobili adibiti a luoghi di culto, sia per le abbazie, certose e monasteri, in *19 anni la durata delle concessioni e delle locazioni*, prevedendo inoltre il *rinnovo automatico alla loro scadenza* (al contrario di quanto previsto dall'art. 2, c. 4, per l'uso a canone ordinario).

Per questo tipo di immobili, il comma 2 dell'articolo 25 impone *l'assunzione degli oneri della manutenzione ordinaria e straordinaria*, e condiziona inoltre la concessione o la locazione all'*autorizzazione del Ministero per i beni e le attività culturali* – se è stato verificato l'interesse culturale – e richiede che nei medesimi atti risultino le *misure di tutela* prescritti dal Soprintendente regionale – se questi beni sono di interesse storico e artistico.

La domanda proposta dall'ente ecclesiastico che si farà carico dell'ufficiatura presso l'edificio adibito a luogo di culto, o che lo utilizzerà per le altre attività di religione e culto, deve essere corredata dalla *autorizzazione concessa dall'Ordinario o dall'eventuale Superiore religioso* (per gli ordini religiosi e per le società di vita apostolica).

Anche le concessioni e le locazioni relative a queste tipologie di immobili sono soggette ai casi decadenza, revoca, risoluzione e recesso qualora non vi sia esatto adempimento delle obbligazioni assunte e nel caso in cui il bene sia destinato ad attività diversa rispetto a quella per cui è stato concesso.

Patrizia Clementi

LE ONLUS TRA I "SORVEGLIATI SPECIALI" NEI CONTROLLI DEL FISCO

In attesa che la Convenzione triennale (2006-2008) definisca i nuovi obiettivi e le conseguenti direttive, l'Agenzia delle Entrate ha emanato, in data 3 marzo 2006, la Circolare n. 9 contenente i primi indirizzi operativi per l'anno in corso in materia di accertamenti e verifiche fiscali per la prevenzione e il contrasto all'evasione.

Si tratta di indicazioni rivolte alle Direzioni regionali e agli Uffici locali con lo scopo di uniformare l'azione di accertamento in base al principio di proficuità e con l'obiettivo di ridurre i tempi tra accertamento e riscossione. Le linee guida, che per molti versi richiamano e ricalcano quelle degli anni scorsi, recepiscono le novità introdotte dalla Finanziaria per il 2006, con particolare riferimento a quelle che riguardano i nuovi poteri di indagine finanziaria.

Può essere utile evidenziare, tra le direttive fornite agli Uffici finanziari, alcune indicazioni che possono riguardare anche dagli enti non commerciali. Tra gli obiettivi spiccano innanzitutto le Onlus, ma vi sono compresi più in generale i soggetti che usufruiscono di regimi fiscali agevolati; sono oggetto di attenzione coloro, compresi gli enti non commerciali, che svolgono determinate attività commerciali e quelli che utilizzano personale remunerato; devono essere controllati in particolare, indipendentemente dalla categoria soggettiva, quanti non aderiscono allo strumento della programmazione fiscale o si trovano in significativo credito IVA; vanno investigati con particolare accortezza cessioni di immobili e contratti di locazione.

a) **Le attività di analisi e ricerca e la cooperazione internazionale**

In questo ambito l'interesse è posto soprattutto sul contrasto alle frodi in ambito IVA. Oltre alla particolare attenzione prevista con riguardo all'IVA intracomunitaria e al rafforzamento dello strumento della cooperazione internazionale e della collaborazione con l'Agenzia delle dogane e con la Guardia di finanza, vengono evidenziate le norme in tema di solidarietà tra cedente e cessionario per operazioni a corrispettivo inferiore al valore nor-

male¹. Si tratta in pratica di una previsione in forza della quale, qualora gli Uffici finanziari accertino che a fronte di una fattura di vendita ad un prezzo sospettosamente conveniente vi sia una evasione di imposta (ovvero che il prezzo realmente pagato è maggiore di quello fatturato), il versamento dell'IVA sulla differenza tra il prezzo esposto in fattura e quello di mercato possa essere preteso tanto dal venditore quanto dall'acquirente (la solidarietà passiva). Resta salva la possibilità per l'acquirente di dimostrare (con opportuna documentazione) che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato da eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge. Veniva inoltre previsto che l'ambito di applicazione di questa disposizione fosse definito da un apposito decreto ministeriale di attuazione che il Ministero dell'economia e delle finanze ha emanato il 22 dicembre 2005.

Il provvedimento precisa che la solidarietà nel pagamento dell'imposta opera solo quando sia il venditore che l'acquirente sono soggetti passivi d'imposta (ovvero entrambi titolari di partita IVA in quanto esercitano attività commerciali in maniera non occasionale). Tra i beni la cui cessione rientra nella nuova normativa rientrano autoveicoli e motoveicoli, prodotti di telefonia e loro accessori, computer, componenti e accessori. Le disposizioni sono operative a partire dal 31 dicembre 2005, data di pubblicazione del decreto sulla Gazzetta Ufficiale.

La Circolare dispone inoltre che l'attività di analisi degli Uffici sarà in particolare finalizzata a far emergere le posizioni caratterizzate dall'omessa dichiarazione dei redditi e dell'IVA e a ricercare le situazioni in cui si riscontra un utilizzo illegittimo di regimi fiscali agevolativi destinati a particolari settori.

Può essere utile cogliere l'occasione per ricordare che gli enti non commerciali devono possedere un numero di partita IVA *solo* se svolgono attività commerciali e che il numero di partita IVA deve essere *diverso* dal codice fiscale.

b) Le verifiche

In riferimento alle verifiche la Circolare ricorda anzitutto che, come previsto dalla Finanziaria 2006, dovranno essere incrementati i controlli nei confronti dei soggetti, svolgenti attività commerciali, per i quali non trova applicazione il nuovo istituto della programmazione fiscale². La selezione dei contribuenti da verificare deve essere effettuata con riferimento ad una serie di parametri che l'agenzia fornisce e che distinguono i soggetti a seconda che realizzino un volume d'affari superiore o inferiore a 5.164.570 euro. Le indicazioni relative ai contribuenti con volume d'affari al di sotto di tale soglia dispongono che dovranno essere privilegiati i soggetti:

- appartenenti a categorie economiche per le quali non sono stati approva-

ti i relativi studi di settore o parametri;

- per i quali, nel corso di accessi brevi o di altre attività di indagine è stato rilevato lo svolgimento di un'attività economica diversa da quella dichiarata ai fini dell'applicazione degli studi di settore;
- che hanno omesso di dichiarare i dati ai fini dell'applicazione degli studi di settore o dei parametri, pur essendo tenuti a tale adempimenti, ovvero hanno indicato cause di esclusione o di inapplicabilità;
- per i quali, comunque, non trova applicazione l'istituto della programmazione fiscale.

I controlli potranno essere diretti anche a rilevare il personale presente al momento dell'accesso, individuandone le mansioni svolte, la data di inizio e la natura del rapporto contrattuale; i dati così acquisiti dovranno poi essere raffrontati con quelli risultanti dai libri e dalle scritture obbligatorie.

c) I controlli sostanziali

Anche con riferimento alle attività di controllo sostanziale le direttive prevedono un maggiore impegno da riservare ai soggetti con volume d'affari superiore ai 5.164.570 e, più in generale, nei confronti dei contribuenti per i quali non trova applicazione l'istituto della programmazione fiscale.

Di particolare interesse è però una delle indicazioni di priorità da rispettare in sede di attuazione del piano annuale dei controlli nei primi mesi dell'anno 2006: quella che riguarda le *“posizioni soggettive per le quali le Direzioni regionali abbiano accertato l'insussistenza dei presupposti per la loro iscrizione nell'anagrafe delle Onlus”* e quella, più preoccupante, che fa riferimento a situazioni nelle quali *“le attività istruttorie effettuate abbiano individuato lo svolgimento di attività commerciali da parte di soggetti per i quali, in precedenza, sia stata accertata la sussistenza dei requisiti formali per l'iscrizione all'anagrafe delle Onlus”*.

Inoltre la Circolare richiama l'attenzione degli Uffici sulla necessità di potenziare il contrasto all'evasione nel settore delle vendite immobiliari come previsto dalla Finanziaria 2006³. Nell'ambito del settore dell'imposta di registro l'attività degli Uffici dovrà essere indirizzata prioritariamente verso gli atti di cessione e di conferimento di terreni edificabili e degli immobili in genere, oltre che verso gli atti di cessione di azienda. Inoltre dovrà proseguire l'esame delle posizioni interessate dall'omessa registrazione dei contratti di locazione.

d) Gli accessi brevi

Con il mezzo di indagine dell'accesso breve l'Agenzia delle Entrate intende assicurare un adeguato presidio del territorio attraverso controlli diffusi in materia di obblighi strumentali, verifica delle compensazioni e lotta al sommerso. L'attività dovrà essere indirizzata nei confronti delle attività economiche ed in particolare di quei soggetti per i quali le informazioni a dispo-

¹Cf L. 30.12.2004, n. 311, art. 1, c. 386 e D.M. 22.12.2005.

²Si veda, in questo stesso numero, l'articolo che illustra l'istituto: pagg. 27-39.

³Cf art. 1, c. 495, L. 266/2005.

sizione evidenziano il possibile utilizzo di personale "in nero". La selezione dovrà interessare prioritariamente soggetti:

- che non hanno dichiarato i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indipendentemente dalla circostanza che abbiano indicato o meno cause di esclusione o inapplicabilità;
- che hanno dichiarato un codice di attività non rientrante tra quelli per i quali sono applicabili studi di settore, ma per i quali le informazioni a disposizione degli Uffici evidenziano l'esercizio di un'attività soggetta all'applicazione degli stessi.

Gli accessi brevi saranno caratterizzati dalla particolare rilevanza data alla verifica dei controlli relativi all'eventuale utilizzo di lavoro irregolare; a tale scopo i controlli potranno essere diretti a rilevare il personale presente al momento dell'accesso, individuandone le mansioni svolte, la data di inizio e la natura del rapporto contrattuale al fine di raffrontare tali dati con quelli risultanti dai libri e dalle scritture obbligatorie.

La Circolare precisa inoltre che gli interventi da eseguirsi mediante gli accessi brevi saranno, tra l'altro, funzionali alla "verifica dei presupposti necessari per il riconoscimento dei benefici previsti dalle leggi in favore delle Onlus"; in questo caso le verifiche possono riguardare non solo le Onlus, ma anche i loro benefattori. Sempre con riferimento alle Onlus, anche se non più in relazione agli accessi brevi, quanto piuttosto nell'ambito delle funzioni strumentali all'attività di controllo, è infine disposto che "le Direzioni regionali assicureranno il controllo relativo alla sussistenza dei requisiti formali nei confronti dei soggetti da iscrivere nell'anagrafe delle Onlus nonché degli ulteriori adempimenti previsti dal decreto ministeriale del 18 luglio 2003, n. 266" recante il "Regolamento concernente le modalità di esercizio del controllo relativo alla sussistenza dei requisiti formali per l'uso della denominazione di ONLUS, in attuazione dell'articolo 11, comma 3, del decreto legislativo 7 dicembre 1997, n. 460".

Patrizia Clementi

SPETTA ALL'EPISCOPIO L'ESENZIONE DALL'ICI

Il tema dell'esenzione dall'ICI è stato per diversi mesi al centro dell'attenzione (e delle polemiche); più precisamente l'esenzione oggetto di tanto interesse era quella, prevista dalla lettera i) dell'articolo 7 del decreto legislativo 504 del 1992, nella parte in cui prevede l'agevolazione per gli immobili nei quali gli enti non commerciali svolgono una (o più) delle otto attività che la norma elenca: previdenziali, assistenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, sportive, ricreative e culturali. La vicenda riguardante la contrastata esenzione è stata chiusa con una norma di interpretazione autentica contenuta nel decreto legge 203 dello scorso anno¹.

Ma la lettera i) dell'articolo 7 oltre a disporre questa tipologia di esenzione ne stabilisce anche un'altra che non è stata interessata dalle contestazioni cui abbiamo fatto cenno e alla quale, di conseguenza, il decreto 203 non si riferisce. Si tratta dell'esenzione che riguarda gli immobili destinati alle attività di religione o di culto.

Purtroppo ultimamente, forse anche a motivo della confusione che è stata fatta circa il contenuto della norma agevolativa, alcuni comuni hanno contestato l'applicazione dell'esenzione in riferimento ad immobili utilizzati da enti ecclesiastici per le attività loro proprie. In particolare viene negata l'esenzione spettante all'episcopio.

Può essere perciò utile segnalare che il dubbio interpretativo su una fattispecie identica è stato risolto da una sentenza della Corte di Cassazione del marzo dello scorso anno². Il giudicato riguarda infatti un immobile, di proprietà di una diocesi, in riferimento al quale il comune contestava il diritto all'esenzione che invece l'ente invocava in forza della sua destinazione ad episcopio.

La controversia, che era stata originata dall'accertamento dell'amministrazione comunale volta ad ottenere il pagamento dell'imposta in relazio-

¹Nel precedente numero della rivista abbiamo cercato di riassumere i vari passaggi del complicato caso; cf pagg. 9-22.

²Sentenza n. 6316 del 23 marzo 2005, Cassazione civile, sezione V.

ne al palazzo vescovile, è stata sottoposta ai giudici di legittimità dopo aver ottenuto due sentenze contraddittorie. Mentre in primo grado il ricorso era stato rigettato con la motivazione che la diocesi non aveva provato la sussistenza delle condizioni che legittimano l'esenzione ai sensi della normativa vigente, la Commissione tributaria regionale riformava la decisione accogliendo l'appello del contribuente e ritenendo sufficiente, ai fini dell'esenzione contestata, la destinazione del fabbricato a palazzo vescovile.

Prima di evidenziare alcuni dei passaggi della Sentenza in rassegna (che comunque riportiamo per intero nella Documentazione), ricordiamo che l'agevolazione invocata, prevista – come accennato sopra – dal decreto 504 del 1992, istitutivo dell'imposta, all'articolo 7, c. 1, lett. i) dichiara esenti *“gli immobili utilizzati dagli enti di cui all'articolo 87 [ora articolo 73], c. 1, lett. c) del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché alle attività di cui all'articolo 16, lett. a) della legge 20 maggio 1985, n. 222”*. Quelle indicate con il rinvio alla legge 222 del 1985, sono *“le attività di religione o di culto”* ovvero quelle *“dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, educazione cristiana”*.

Come si evince chiaramente dal dispositivo di legge, il diritto all'esenzione viene subordinato dalla norma al contestuale verificarsi di alcune precise condizioni: gli immobili devono essere utilizzati da un ente non commerciale³; essi devono essere destinati allo svolgimento di una o più delle attività esplicitamente indicate; tale destinazione deve essere esclusiva.

Il primo dei requisiti necessari, quello soggettivo, è senz'altro realizzato nel caso specifico, così come in tutti i casi in cui si tratti di un ente ecclesiastico. Infatti il D.P.R. 917 del 1986, dopo aver definito gli enti non commerciali come soggetti diversi dalle società e non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, stabilisce che *“l'oggetto esclusivo o principale ... è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata”*, precisando inoltre che *“per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto”* (art. 73, c. 4).

Il riferimento alla legge si applica perfettamente al caso degli enti ecclesiastici, la cui natura, finalità e le stesse possibili attività sono determinate per legge.

L'Accordo di revisione del Concordato lateranense⁴ stipulato tra lo

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

⁴Ratificato con la legge n. 121 del 25 marzo 1985.

Stato italiano e la Santa Sede all'articolo 7, comma 2, stabilisce che lo Stato *“continuerà a riconoscere la personalità giuridica degli enti ecclesiastici aventi sede in Italia, eretti o approvati secondo le norme del diritto canonico, i quali abbiano finalità di religione o di culto”*. La legge 20 maggio 1985, n. 222, applicativa dell'Accordo, oltre a ribadire tale principio all'articolo 1, stabilisce come l'esistenza della finalità di religione o di culto possa essere verificata (cf art. 2), precisa altresì quali siano le attività di religione di culto (cf art. 16, lett. a) e prevede che gli enti ecclesiastici possano svolgere, a determinate condizioni⁵, attività diverse da quelle di religione e di culto (elencate nella lett. b dell'art. 16), comprese quelle commerciali, evidentemente senza che ciò comporti il venir meno della qualifica di ente ecclesiastico.

L'indicazione del comma 4 dell'articolo 73 del D.P.R. 917 trova una conferma nella previsione dell'articolo 149 (già 111-bis): *“le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 [concernenti la perdita di qualifica di ente non commerciale] non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili”*. Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti – quelli cioè le cui finalità religiose e, quindi, non commerciali, sono accertate sulla base di disposizioni di legge, con una verifica da parte dell'Amministrazione statale in occasione della richiesta di riconoscimento, non possono, pertanto, mai perdere la qualifica di enti non commerciali, anche se vengono esercitate da essi attività commerciali e persino se queste siano quantitativamente prevalenti con riferimento, in particolare, ai parametri del comma 2 dell'articolo 149. È quanto, con estrema chiarezza affermano i giudici di Cassazione sottolineando che *“alla luce del combinato disposto di cui all'articolo 87, commi 1, lett. c) e 4, TUIR, articolo 2, comma 1, L. n. 222/1985 e 7, comma 1, lett. i) D.Lgs. 504/1992, può dirsi sicuramente sussistente una delle condizioni richieste da quest'ultima disposizione per l'applicabilità dell'esenzione ICI, e cioè il fatto che l'immobile in questione è direttamente utilizzato (come è pacifico in causa) da un ente non commerciale”*.

La precisazione sulla qualifica soggettiva ipso iure di ente non commerciale della diocesi (come di tutti gli altri enti ecclesiastici), già in sé importante, è anche premessa per riconoscere esistente anche il secondo requisito, questa volta oggettivo, della destinazione dell'immobile ad una delle attività rientranti tra quelle prescritte dalla lettera i) dell'articolo 7 del decreto legislativo 504.

Il comune, infatti, impugnava la sentenza di secondo grado lamentando che i giudici *“pur avendo riconosciuto che l'immobile di cui è causa è (almeno parzialmente) destinato ad abitazione del Vescovo e che ivi si svol-*

⁵Il riferimento è all'articolo 15, che richiama il secondo comma del n. 3 dell'articolo 7 dell'Accordo di revisione. Per comodità del lettore li riportiamo per esteso: *“Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono svolgere attività diverse da quelle di religione o di culto, alle condizioni previste dall'articolo 7, n. 3, secondo comma, dell'accordo del 18 febbraio 1984”* (L. 222/1985, art. 15); *“Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime”* (L. 121/1985, art. 7, n. 3)

gono gli affari amministrativi e giudiziari della diocesi, ha ugualmente (e contraddittoriamente) affermato che spetta l'esenzione". Secondo l'amministrazione comunale, invece tali attività non potevano ritenersi "attività di religione e culto" come definite dall'articolo 16, lettera a) della legge 222 del 1985.

Tale posizione non è stata, però, condivisa dalla Cassazione che, partendo dalla circostanza non contestata che il fabbricato oggetto del contenzioso "è l'episcopio o palazzo vescovile, e cioè la sede della diocesi e della curia vescovile" ne fa conseguire, del tutto ragionevolmente, che si tratta "dell'immobile destinato all'esercizio del ministero proprio del Vescovo diocesano (can. 381-402 c.j.c.) e delle attività istituzionali della diocesi, (in particolare attraverso la curia diocesana: cann. 469-494 c.j.c.) che sono ex lege definite attività di religione e di culto (art. 2, comma 1, L. 222/1985)⁶, in quanto esercizio dell'attività tipica di un ente che è parte della costituzione gerarchica della Chiesa".

I giudici, supportati dalle disposizioni del codice di diritto canonico, chiariscono come la circostanza che nell'episcopio trovino collocazione gli uffici della curia e l'abitazione del Vescovo non sono contraddittori con lo svolgimento di attività di religione e di culto ma ne sono anzi la concretizzazione: "il fatto che nel palazzo vescovile si trattino gli affari amministrativi e giudiziari della diocesi costituisce il normale esercizio della potestà di governo della diocesi, attribuita al vescovo, che è attività strettamente religiosa, in quanto espressione della potestas iurisdictionis di un ente che fa parte della costituzione gerarchica della Chiesa". Infatti, secondo il canone 391 il Vescovo diocesano deve "governare la Chiesa particolare a lui affidata con potestà legislativa, esecutiva e giudiziaria, a norma del diritto" (§1); egli svolge tale ufficio con l'ausilio degli uffici della curia diocesana, struttura che, come precisa il canone 469, "consta degli organismi e delle persone che aiutano il Vescovo nel governo di tutta la diocesi, soprattutto nel dirigere l'attività pastorale, nell'amministrazione della diocesi come pure nell'esercitare la potestà giudiziaria".

Quanto all'obiezione dell'episcopio come abitazione, i giudici chiariscono come "il fatto che il vescovo abiti nel palazzo vescovile, non trasforma in abitazione privata del vescovo l'immobile in questione, che rimane la sede istituzionale del vescovo stesso, il quale vi abita proprio per l'esercizio della sua funzione e della sua missione, anche in adempimento dell'obbligo della residenza personale nella diocesi impostogli dal can. 395 c.j.c. ["Il vescovo diocesano, anche se ha il coadiutore o l'ausiliare, è tenuto alla legge della residenza personale in diocesi"]".

Val la pena di segnalare infine un passaggio della sentenza nel quale, sia pure per affermarne l'esistenza, viene sottolineata la necessità di un requisito ulteriore rispetto a quello stabilito dalla legge ai fini del diritto all'e-

senzione: secondo l'interpretazione dei giudici non sarebbe sufficiente che l'immobile sia utilizzato da un ente non commerciale e che sia destinato ad una o più delle attività elencate dall'articolo 7, lettera i) del decreto 504, ma tali attività, dovrebbero anche essere non commerciali. La sentenza infatti precisa come la circostanza che l'immobile fosse la sede del Vescovo "esclude la (stessa) possibilità che ivi si svolgessero "attività oggettivamente commerciali", il cui esercizio, secondo l'orientamento già espresso da questa Suprema Corte, è la sola condizione che possa escludere l'applicabilità del beneficio di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 504/1992 per gli immobili posseduti da enti ecclesiastici (cfr. Cass. n. 4645/2004)". Si tratta delle contrastate interpretazioni sulla prima parte della norma di esenzione a cui abbiamo fatto riferimento all'inizio di questo articolo e che hanno trovato definitiva soluzione con il decreto legge 203 del 2005.

⁶"Sono considerati aventi fine di religione o di culto gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della chiesa...".

LA COSTITUZIONE DEL FONDO ENTI RELIGIOSI (FOND.E.R.)

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali con decreto n. 250/Segr./2005 in data 1 settembre 2005, su iniziativa dell'Associazione Gestori Istituti Dipendenti dall'Autorità Ecclesiastica (AGIDAE) e delle organizzazioni sindacali dei lavoratori maggiormente rappresentative sul piano nazionale, ha costituito il Fondo paritetico interprofessionale nazionale per la formazione continua denominato FOND.E.R. (Fondo Enti Religiosi).

Il predetto fondo, istituito in forza del disposto dell'articolo 118 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 al fine di promuovere lo sviluppo della formazione professionale continua in un'ottica di competitività delle imprese e di garanzia di occupabilità dei lavoratori, prevede la possibilità di costituzione – per ciascuno dei settori economici dell'industria, dell'agricoltura, del terziario e dell'artigianato – di fondi paritetici interprofessionali nazionali destinati a tale scopo.

Attraverso tali fondi è così possibile permettere la partecipazione di lavoratori a corsi di formazione e/o aggiornamento professionale senza ulteriori oneri a carico dei datori di lavoro.

Tali fondi, costituiti da una minima parte dei contributi previdenziali che ciascun datore di lavoro è tenuto a versare all'INPS, provvedono a finanziarie in tutto o in parte piani formativi aziendali, territoriali, settoriali o individuali concordati tra le parti sociali.

In particolare i datori di lavoro, attraverso l'INPS, ogni anno destinano la quota del *tre per mille* dei contributi obbligatori versati al fondo per il quale hanno espresso facoltativamente la propria adesione.

Il contributo destinato al fondo è quello integrativo previsto dall'articolo 25, comma quarto, della legge 21 dicembre 1978, n. 845, versato dai datori di lavoro unitamente alla contribuzione a copertura della disoccupazione involontaria. Ne consegue che la disposizione non trova applicazione relativamente ai datori di lavoro e/o lavoratori esclusi da detta contribuzione

e/o lavoratori non tenuti al versamento contributivo integrativo di cui alla citata legge n. 845 (a titolo esemplificativo: soci cooperative ex D.P.R. n. 602 del 1970, apprendisti, lavoratori extracomunitari stagionali, operai agricoli, lavoratori somministrati, ecc.).

L'adesione ai fondi deve essere espressa entro il 31 ottobre di ogni anno, con effetto dal 1° gennaio successivo; le successive adesioni o disdette hanno effetto dal 1° gennaio di ogni anno.

Qualora il datore di lavoro non provvedere ad indicare alcun fondo al quale aderire, permane comunque l'obbligo di versamento del contributo previdenziale integrativo con la conseguenza che la quota del tre per mille non verrà destinata a favore di nessun fondo paritetico costituito.

L'adesione al fondo non comporta così oneri aggiuntivi né per il datore di lavoro né per i lavoratori dipendenti, in quanto il finanziamento deriva unicamente dal trasferimento di contributi previdenziali già obbligatoriamente versati.

E' bene precisare che al neo costituito fondo FOND.E.R. può aderire qualsiasi soggetto (persona fisica o giuridica) datore di lavoro obbligato alla dichiarazione contributiva nei confronti dell'INPS, indipendentemente dal settore di attività svolta e da rapporti con istituzioni ecclesiastiche. Infatti, l'adesione può essere effettuata anche ad un fondo rivolto ad un settore diverso da quello di appartenenza.

In ogni caso ogni datore di lavoro può aderire solamente ad un unico fondo per tutti i dipendenti soggetti alla medesima disciplina contrattuale collettiva.

L'adesione che, come detto sopra, è facoltativa e revocabile deve essere espressa attraverso il Mod. DM10/2: i datori di lavoro interessati indicheranno, in uno dei rigi in bianco dei quadri "B-C", il Fondo al quale intendono aderire con l'indicazione del relativo codice (ai fini dell'opzione a favore del neo costituito fondo occorrerà indicare la seguente dicitura "ADESIONE FONDO FREL") ed il numero dei lavoratori dipendenti. Nessun dato dovrà essere riportato nelle caselle "numero giornate", "retribuzioni" e "somme a debito".

L'adesione dovrà essere formalizzata con l'indicazione nella dichiarazione mensile delle retribuzioni per il mese di ottobre, dichiarazione che deve essere trasmessa all'INPS in via telematica entro il 30 novembre.

Inizialmente, il FOND.E.R. provvederà a finanziare attività di formazione professionale permanente limitatamente all'ambito del settore scolastico e socio-assistenziale. La futura ed auspicata numerosa adesione di enti di ispirazione religiosa non appartenenti al settore scolastico permetterà di promuovere attività di formazione professionale da estendersi ad altri comparti di rilevante interesse per gli enti ecclesiastici e appartenenti all'area cattolica.

Carlo Azzimonti

ALIENAZIONE DI BENI CULTURALI E CONTROLLI CANONICI, IN PARTICOLARE LA LICENZA DELLA SANTA SEDE

La nuova *Istruzione in materia amministrativa* della Conferenza episcopale italiana promulgata in data 1° settembre 2005 al n. 73 ricorda che "l'alienazione dei beni culturali compiuta a qualsiasi titolo dagli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti è soggetta all'autorizzazione previa del ministero competente [cf art. 56, D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42]. In caso di alienazione a titolo oneroso la soprintendenza può esercitare il diritto di prelazione". Si tratta di un richiamo doveroso e assai opportuno volto a rammentare a tutti gli amministratori di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti (parrocchie, diocesi, seminari, fondazioni di religione e culto, ecc.) un adempimento previsto dal Codice dei beni culturali e del paesaggio, introdotto con il D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, che si situa peraltro in un ambito, quello appunto della tutela e valorizzazione dei beni culturali, presidiato anche dall'ordinamento canonico.

Non vi è però piena coincidenza tra normativa civile e normativa canonica, in materia di beni culturali.

1. LA NORMATIVA CANONICA CIRCA LA TUTELA DEI BENI CULTURALI

In base alla normativa canonica infatti i beni culturali ecclesiali sono realtà tipologicamente molto differenziate le quali però sono accomunate dall'essere segno e strumento di una Chiesa viva e vitale. Oltre a chiese, abbazie e monasteri si segnalano altri edifici, quali santuari, episcopi, seminari, musei, biblioteche e archivi; a ciò si aggiungono innumerevoli opere d'arte mobili: dipinti, sculture, paramenti e suppellettili, oggetti di arredo, infine beni archivistici e bibliografici.

Questo vario e stratificato patrimonio culturale affonda le sue radici nell'esercizio della funzione evangelizzatrice e pastorale della Chiesa e nella sua opera caritativa e sociale plurisecolare.

Nel contempo è espressione di quanto di meglio hanno saputo crea-

re una cultura, un popolo, una comunità locale. Ne risulta un complesso di beni nei quali si fondono armoniosamente ed inestricabilmente creatività umana e devozione religiosa. Così il valore artistico e storico è inseparabile dalla convinzione di fede; si tratta di beni che vivono e sono nati dall'incontro fecondo tra ispirazione religiosa e ispirazione estetica.

Ma c'è di più, in quanto tali beni, per la maggior parte, sono attualmente funzionali alla vita delle Comunità cristiane: infatti essi sono al servizio della liturgia e della catechesi, della ricerca culturale e teologica, come pure sono testimonianza della carità ecclesiale, nelle sue diverse forme.

In ragione di tale identità dei beni culturali ecclesiali l'ordinamento canonico prevede determinate tutele, soprattutto in ordine alla loro conservazione e alienazione.

Così, relativamente alle immagini preziose, il cui carattere di bene culturale deriva dal loro valore storico, artistico o culturale, è stabilito che, qualora necessitino di riparazione, non possono essere restaurate senza licenza scritta dell'Ordinario, informato prima dai periti (cf can. 1189). È quindi prevista come indispensabile la richiesta di un'autorizzazione da avanzarsi all'Ordinario competente, che sarà quello del luogo nel caso si tratti di immagini conservate in chiese o oratori della diocesi, oppure sarà l'Ordinario dell'Istituto religioso o della Società di vita apostolica nel caso si tratti di chiese o oratori di proprietà di questi ultimi. L'Ordinario a sua volta, prima di rilasciare la licenza per iscritto, ha l'obbligo di consultare dei periti che lo sostengano nella scelta circa l'opportunità e le modalità del restauro.

La procedura descritta delinea pertanto un alto profilo di protezione giuridica accordata dal Codice a questi beni nel caso di interventi di restauro, da accordarsi poi con la normativa civile. Circa il restauro delle chiese il can. 1216 impone l'osservanza delle norme della liturgia e dell'arte sacra e la consultazione degli esperti. Anche in questo caso sarà poi necessario ottenere le debite autorizzazioni da parte della soprintendenza competente (cf art. 21, D.Lgs. 42/2004).

Un'altra norma è diretta a preservare e tutelare, oltre alle immagini preziose, anche le espressioni della pietà popolare, i cosiddetti *ex voto*, da conservare e custodire "con sicurezza" nei santuari o in luoghi adiacenti (cf can. 1234 § 2). Queste "testimonianze votive dell'arte e della pietà popolare" sono i doni votivi che i pellegrini talora offrono in occasione di un pellegrinaggio ad un santuario come segno di riconoscenza per una grazia ricevuta. A volte possono avere anche un valore artistico ma comunque sempre rivestono un significato culturale e storico. È interessante rilevare, in questa disposizione, la *ratio* soggiacente in base alla quale per l'ordinamento canonico un *ex voto* è meritevole di tutela in primo luogo perché costituisce una testimonianza di fede e per questa via assume anche una rilevanza culturale; diversamente per la normativa civile esso potrà essere preso in considerazione dalla legge solo se ed in quanto sia possibile qualificarlo come bene avente valore culturale.

2. LA DISCIPLINA CIVILE CIRCA LA PRESUNZIONE DELLA NATURA DI BENE CULTURALE PER I BENI DEGLI ENTI ECCLESIASTICI

È qui che si pone la più radicale distinzione tra normativa canonica e normativa civile in ordine alla disciplina di tutela dei beni culturali. Infatti per quanto riguarda i beni di proprietà ecclesiastica di interesse culturale la normativa civile conosce una presunzione della natura di bene culturale – con conseguente applicazione della disciplina di tutela – per tutte *le cose mobili o immobili appartenenti a persone giuridiche private senza fine di lucro* (in tale categoria rientrano anche gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti), che presentano *interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico* (cf art. 10, c. 1 del Codice), quando *siano opera di autore non più vivente e la cui esecuzione risalga ad oltre cinquanta anni* (cf art. 12, c. 1 del Codice). Per vincere tale presunzione di legge si disciplina, all'articolo 12 del Codice, la procedura di verifica della natura culturale o meno del bene. Non si può non rilevare che tale normativa risente delle antiche impostazioni ostili alla proprietà degli enti ecclesiastici e in genere delle persone giuridiche private, che, ad esempio, soggiacevano anche alla abrogata disciplina delle autorizzazioni governative ad accettare donazioni, eredità e legati. Non si comprende infatti per quale ragione un bene per il solo fatto di avere più di cinquant'anni, essere di autore non più vivente e appartenere a una persona giuridica privata senza scopo di lucro (oltre agli enti ecclesiastici si pensi alle fondazioni e alle associazioni riconosciute) sia da considerarsi presuntivamente bene culturale da tutelare mentre se appartiene a una persona fisica o a una società commerciale non lo debba essere e può dunque essere oggetto di lavori, alienato o locato senza subire alcun controllo autorizzativo della soprintendenza. In ogni caso, a causa di tale norma, che pure a noi pare discriminatoria, resta la necessità, in capo all'amministratore di un ente ecclesiastico qualora intenda alienare un bene soggetto a presunzione di culturalità di attivare la procedura di verifica e, in caso di sussistenza dell'interesse culturale, di ottenere l'autorizzazione della soprintendenza, che potrà disporre prescrizioni per la conservazione e la fruibilità del bene stesso (cf art. 56 del Codice).

3. L'AMMINISTRAZIONE DEI BENI DELLA CHIESA: VIGILANZA E CONTROLLI

Esaminata la disciplina civile occorre richiamare la normativa canonica per capire come bisogna comportarsi quando si intenda procedere all'alienazione di un bene culturale. Nell'ordinamento canonico, come è noto, a proposito dell'amministrazione dei beni, compresi ovviamente quelli culturali, in linea di massima vige il principio dell'autonomia: chi è proprietario dei beni (parrocchia, fondazione ecc.), li amministra; così infatti stabilisce il canone 1279, § 1: "l'amministrazione dei beni ecclesiastici spetta a chi

regge immediatamente la persona cui gli stessi beni appartengono, a meno che non dispongano altro il diritto particolare, gli statuti o la legittima consuetudine”.

Stante però la natura particolare dei beni ecclesiastici, dei quali la proprietà e l'uso sono legittimi in rapporto ai fini ecclesiali perseguiti attraverso di essi¹, la giusta autonomia degli amministratori degli enti deve contemperarsi con la più generale funzione di vigilanza sull'amministrazione dei beni attribuita all'Ordinario, cui compete pure regolarne l'attuazione entro i limiti del diritto universale e particolare. Recita infatti il canone 1276, § 1: *“spetta all'Ordinario di vigilare con cura sulla amministrazione di tutti i beni appartenenti alle persone giuridiche pubbliche a lui soggette”*, mentre il paragrafo secondo aggiunge che *“gli Ordinari [...] abbiano cura di ordinare l'intero complesso dell'amministrazione dei beni, dando speciali istruzioni entro i limiti del diritto universale e particolare”*.

I compiti di vigilanza non derivano all'Ordinario da un potere sui beni, ma dalla giurisdizione sulle persone giuridiche a lui soggette, e si giustificano per il fatto che l'amministrazione dei beni, specie di quelli ecclesiastici, da chiunque sia effettuata, è svolta in nome della Chiesa.

4. GLI ATTI DI AMMINISTRAZIONE STRAORDINARIA SOGGETTI AD AUTORIZZAZIONE

Richiamati la natura dei beni ecclesiastici e il particolare rilievo che assume la loro amministrazione da parte di chi ne ha la responsabilità, con l'aiuto e la vigilanza dell'autorità ecclesiastica, si comprende facilmente come la normativa canonica si preoccupi di dettare regole ancor più precise per gli atti di amministrazione straordinaria dei beni stessi.

In generale può dirsi che atti di amministrazione straordinaria sono quelli che eccedono *“i limiti e le modalità dell'amministrazione ordinaria”* (cann. 1281, §§ 1-2 e 638, § 1). Essi debbono poi essere precisati nel diritto proprio o negli statuti o comunque dall'autorità competente, in forza del canone 1281, § 2 che recita: *“se poi gli statuti tacciono in merito, spetta al Vescovo diocesano, udito il Consiglio per gli affari economici, determinare tali atti per le persone a lui soggette”*.

Per questi atti dunque il diritto universale prevede che essi siano autorizzati mediante licenza rilasciata dalla legittima autorità, per la validità stessa dell'atto (cf can. 1281, § 1).

¹Così il can. 1254, § 2 stabilisce che i fini che legittimano la proprietà, il possesso e l'uso dei beni temporali da parte della Chiesa sono principalmente quelli di *“ordinare il culto divino, provvedere ad un onesto sostentamento del clero e degli altri ministri, esercitare opere di apostolato sacro e di carità, specialmente a servizio dei poveri”*. Ciò spiega perché i beni “ecclesiastici”, ossia quelli appartenenti alla Chiesa universale, alla Sede Apostolica e alle altre persone giuridiche pubbliche canoniche (tra le quali, diocesi, parrocchie, fondazioni di religione e culto), siano soggetti ad una particolare disciplina. Essi infatti appartengono ad enti che agiscono ufficialmente in nome della Chiesa e allora i controlli e la vigilanza cui tali beni sono sottoposti non intendono certo “complicare la vita” degli amministratori degli enti proprietari, ma hanno a cuore, principalmente, l'effettivo rispetto dei fini per i quali i beni sono posseduti.

Tra gli atti che eccedono l'amministrazione ordinaria ci sono anzitutto quelli di alienazione ed equiparati, che hanno una loro particolare regolamentazione.

Quanto alle fonti normative che determinano gli atti soggetti ad autorizzazione, esse sono molteplici nell'ordinamento canonico. Infatti, stante anche la particolarità e la complessità della materia che non può prescindere dal raccordo con la legislazione civile dei vari Paesi, nella varietà dei contesti socio-economici e geopolitici in cui la Chiesa opera, il diritto universale detta i principi generali e determina solo qualche atto soggetto ad autorizzazione, ma poi lascia al legislatore particolare il compito di precisare, integrare e dettagliare più ampiamente la disciplina. Così, per esempio, in ordine all'alienazione, la necessità della licenza prescritta dal Codice di diritto canonico opera quando il valore dei beni da alienare sta tra una somma minima ed una somma massima da stabilirsi dalla Conferenza episcopale per la sua propria regione (cf can. 1292, §1); in Italia la somma minima e quella massima sono state determinate, rispettivamente, nella misura di duecentocinquanta mila euro e di un milione di euro². Inoltre, in base al canone 1281, il diritto particolare può precisare ulteriormente gli atti di amministrazione straordinaria da autorizzare per le persone giuridiche pubbliche canoniche soggette al Vescovo diocesano. Così, ad esempio, in forza del Decreto Arcivescovile del 30 novembre 1990 vigente nella Diocesi di Milano, tutte le alienazioni di beni immobili, di qualunque valore, poste in essere dalle persone giuridiche soggette al Vescovo debbono essere autorizzate dall'Ordinario diocesano.

Infine, bisogna far memoria della rilevanza civile delle autorizzazioni canoniche (sia dell'Ordinario diocesano che della Santa Sede). Infatti, in forza dell'articolo 7, comma 5 dell'Accordo di revisione del Concordato Lateranense e dell'articolo 18 della legge 20 maggio 1985, n. 222, i controlli canonici hanno rilevanza anche per la validità e l'efficacia degli atti nell'ordinamento civile. Pertanto, la mancanza dell'autorizzazione può comportare l'invalidità dell'atto, oltre che per l'ordinamento canonico, anche per quello civile, con gravi conseguenze a carico dell'ente e dei suoi amministratori.

5. L'ALIENAZIONE DI UN BENE CULTURALE E LA LICENZA DELLA SANTA SEDE

Tornando ora in particolare alla questione dell'alienazione di un bene culturale, a noi interessa la norma del canone 1292, § 2, ove si prevede che *“trattandosi tuttavia di beni il cui valore eccede la somma massima stabilita, oppure di ex-voto donati alla Chiesa o di oggetti preziosi di valore artistico o storico, per la valida alienazione si richiede inoltre la licenza della Santa Sede”*.

²Cf Delibera 27 marzo 1999, n. 20 della Conferenza episcopale italiana.

Ebbene qui si dà una prima fattispecie nella quale la necessità di richiedere ed ottenere la licenza della Santa Sede, aggiuntiva rispetto a quella dell'Ordinario diocesano, opera quando il bene oggetto di alienazione ha un valore superiore a un milione di euro. Tale fattispecie non pone difficoltà interpretative di sorta; più delicata appare invece la previsione seguente ove ricorrono le espressioni “oggetti preziosi di valore artistico o storico” e “ex voto donati alla Chiesa”, nelle quali si possono facilmente individuare i beni culturali ecclesiali, secondo l'identità che più sopra si è cercato di precisare. Dunque, perché l'alienazione di tali beni appartenenti ad una persona giuridica pubblica sia valida, occorre la licenza dell'autorità competente la quale, se si tratta di persone giuridiche pubbliche non soggette al Vescovo diocesano, sarà determinata dagli statuti, mentre, nel caso si tratti di persone giuridiche pubbliche soggette al Vescovo diocesano, sarà quest'ultimo. Il Vescovo diocesano poi, per rilasciare la propria autorizzazione, deve ottenere il consenso del consiglio per gli affari economici e del collegio dei consultori nonché dei soggetti interessati (cf can. 1292, § 1). Oltre alla licenza dell'autorità competente è comunque sempre richiesta quella ulteriore della Santa Sede. Analogamente, qualora si tratti di beni appartenenti ad un Istituto religioso o a una Società di vita apostolica, per la valida alienazione è richiesta la licenza del Superiore competente con il consenso del suo consiglio e inoltre la licenza della Santa Sede (cf can. 638, § 3).

Chiarita la procedura autorizzativa e i soggetti chiamati a rilasciare le licenze occorre ben intendere il concetto di “oggetti preziosi di valore artistico o storico”. E' indubbio che qui non può operare alcuna “presunzione” circa la natura di *res pretiosa*, analoga a quella prevista dall'articolo 10 del Codice dei beni culturali e del paesaggio (D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42) in ordine alla natura di bene culturale. I criteri della “preziosità” artistica o storica di un bene culturale ecclesiale infatti non possono essere desunti né mutuati da una presunzione stabilita da una legge dello Stato ma vanno ricavati dai principi e dalla sistematica dell'ordinamento canonico, all'interno del quale occorre comprendere l'identità propria dei beni culturali ecclesiali. Quindi non si potrà né si dovrà far riferimento alla normativa civile per capire quando un oggetto sia “prezioso” per valore artistico o storico. La preziosità storica di un oggetto, nell'orizzonte interpretativo dell'ordinamento canonico, potrà ad esempio derivare dal fatto che quel bene sia appartenuto ad una persona della quale la Chiesa ha riconosciuto e proclamato la santità.

Ancora, la norma codiciale domanda una corretta esegesi dell'espressione “*res pretiosa*”. A questo proposito si può prendere in considerazione il canone 1270, ove si rinviene un'altra ricorrenza dell'espressione in questione, riferita nello specifico alle (*res mobiles pretiosae*); ebbene nel commento dedicato a tale canone il Codice di diritto canonico commentato così scrive “*i mobili preziosi sono quelli indicati nei canoni 1292, § 2, 638, § 3, 1189*”.

³Vedi A. PERLASCA, Commento al can. 1270, in Codice di diritto canonico commentato, a cura della Redazione di Quaderni di diritto ecclesiale, Ancora Milano, 2001.

Argomentando dunque a partire da questo dato pare di poter dire che per *res pretiosa* debba intendersi un bene mobile. E questa interpretazione sembra essere prevalente nella dottrina canonistica.

In conclusione, nel caso di alienazione di un bene culturale ecclesiale appartenente ad un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto l'amministratore dell'Ente per procedere validamente dovrà richiedere la debita licenza dell'Autorità ecclesiastica competente (Superiore religioso o Vescovo diocesano, con il consenso dei rispettivi Consigli), se poi il valore del bene è superiore al milione di euro dovrà ottenere anche la licenza della Santa Sede, altrimenti questa non sarà necessaria tranne che si tratti di un *ex voto* donato alla Chiesa o di un bene (mobile) prezioso per arte o storia. In ogni caso, sarà poi necessaria la previa autorizzazione del Ministero per i beni e le attività culturali, nei casi e secondo le procedure previste dal Codice dei beni culturali e del paesaggio (D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42).

COMUNICAZIONI ALLA PUBBLICA SICUREZZA PER I GESTORI DI STRUTTURE DI RICETTIVITÀ COMPLEMENTARE

L'avvicinarsi della stagione estiva ci offre l'occasione per ricordare un adempimento posto a carico dei gestori di case per ferie ed altre strutture ricettive non convenzionali che, a volte, è trascurato.

Si tratta dell'obbligo, previsto per i gestori, di comunicare giornalmente all'autorità di Pubblica sicurezza i nominativi delle persone alloggiate nelle strutture, stabilito dall'articolo 109 del Regio Decreto 18 giugno 1931, n. 773 (Testo unico delle leggi in materia di pubblica sicurezza). I soggetti interessati sono *"i gestori di esercizi alberghieri e di altre strutture ricettive, comprese quelle che forniscono alloggio in tende, roulotte, nonché i proprietari o i gestori di case e di appartamenti per vacanze e gli affittacamere, ivi compresi i gestori di strutture di accoglienza non convenzionali, ad eccezione dei rifugi alpini inclusi in apposito elenco istituito dalla regione o dalla provincia autonoma"*.

Come si evince dalla lettura della norma, non sono incluse in questa categoria le classiche strutture organizzate temporaneamente dagli enti - nel rispetto della normativa regionale vigente - come ad esempio, il campeggio organizzato dalla parrocchia per lo svolgimento delle vacanze comunitarie in estate o quello organizzato dal gruppo scout; la norma è invece destinata agli esercizi ricettivi aperti al pubblico.

Per la corretta individuazione delle *"strutture di accoglienza non convenzionali"*, è necessario fare riferimento alla normativa regionale sulla ricettività complementare o extra-alberghiera; tra le strutture classificate di ricettività complementare si ricordano le case per ferie e gli ostelli della gioventù¹. La definizione di casa per ferie² è interessante in quanto in essa è possibile ricomprendere anche le case per esercizi spirituali, in quanto strut-

¹Le Regioni e le Province autonome possono aver previsto ulteriori tipologie di strutture di ricettività extra-alberghiera (o complementare); è il caso della Regione Veneto che considera strutture ricettive extra-alberghiere le foresterie per turisti, dove per foresteria si intendono quelle strutture ricettive normalmente adibite, ad esempio, a collegi, convitti, istituti religiosi, gestite senza scopo di lucro e che offrono ospitalità a gruppi o singole persone (art. 25, c. 11, L.R. 4 novembre 2002, n. 33).

²Per "casa per ferie" si intendono *"strutture ricettive attrezzate per il soggiorno di persone o gruppi e*

ture gestite da enti religiosi per finalità religiose.

L'articolo 109 ricorda che è possibile alloggiare solamente "persone munite di carta d'identità o di altro documento idoneo ad attestarne l'identità secondo le norme vigenti".

Per quanto riguarda gli stranieri extracomunitari, questi devono esibire il passaporto o "altro documento che sia considerato ad esso equivalente in forza di accordi internazionali, purché munito della fotografia del titolare". Si precisa, altresì, che il Testo unico delle disposizioni concernenti la disciplina dell'immigrazione (D.Lgs. 25.7.1998, n. 286) prevede all'articolo 7 l'obbligo per coloro che a qualsiasi titolo diano alloggio o ospitano uno straniero³ o un apolide (persona priva di cittadinanza) di darne comunicazione scritta entro quarantotto ore all'autorità locale di Pubblica sicurezza. La comunicazione dovrà comprendere "oltre alle generalità del denunciante, quelle dello straniero o apolide, gli estremi del passaporto o del documento di identificazione che lo riguardano, l'esatta ubicazione dell'immobile ceduto o in cui la persona è alloggiata, ospitata o presta servizio ed il titolo per il quale la comunicazione è dovuta". Ne consegue che il gestore, in tal caso, dovrà effettuare una doppia comunicazione.

L'articolo 109 prosegue stabilendo che i gestori, anche tramite i propri collaboratori, devono consegnare ai clienti una scheda di dichiarazione delle generalità conforme al modello approvato con Decreto del Ministero dell'Interno 5 luglio 1994.

La scheda deve essere sempre sottoscritta dal cliente; nel caso di nuclei famigliari e di gruppi guidati (quale, ad esempio, il campo estivo organizzato dalla parrocchia per il gruppo giovani presso una casa per ferie) la scheda può essere sottoscritta "da uno dei due coniugi anche per gli altri famigliari, e dal capogruppo anche per i componenti del gruppo". Per i gruppi guidati si precisa inoltre che, come indicato nelle istruzioni per la compilazione del modello, è tenuto alla compilazione della scheda il capogruppo, mentre gli altri componenti del gruppo verranno indicati in un elenco allegato sottoscritto dallo stesso capogruppo.

Una volta raccolte le generalità, i gestori (o i collaboratori) provvedono a trasmetterle all'autorità di Pubblica sicurezza competente.

Maggiori indicazioni per l'espletamento dell'obbligo di comunicazione delle generalità delle persone alloggiate presso la struttura vengono fornite dal Decreto del Ministero dell'Interno 11 dicembre 2000⁴.

gestite, al di fuori di normali canali commerciali, da enti pubblici, associazioni o enti religiosi operanti senza fine di lucro per il conseguimento di finalità sociali, culturali, assistenziali, religiose, o sportive, nonché da enti o aziende per il soggiorno dei propri dipendenti e loro famigliari". La definizione era contenuta nella "Legge quadro per il turismo e interventi per il potenziamento e la qualificazione dell'offerta turistica" del 17.5.1983, n. 217 poi abrogata, ma ripresa dalle leggi regionali successivamente emanate (ad esempio L.R. Lombardia 11.9.1989, n. 45; L.R. Friuli-Venezia Giulia 16.1.2002, n. 2, L.R. Valle d'Aosta 29.5.1996, n. 11, L.R. Umbria 14.3.1994, n. 8, L.R. Puglia 11.2.1999, n. 11).

³Per straniero l'art. 1, c. 1 del decreto legislativo citato intende i cittadini di Stati non appartenenti all'Unione europea.

⁴Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale 19 dicembre 2000, n. 295.

Il Decreto stabilisce, innanzitutto, il termine entro il quale è necessario far pervenire la comunicazione, ovvero "entro 24 ore dall'arrivo delle persone alloggiate".

Per quanto concerne, invece, le modalità della comunicazione, due sono le possibilità previste: la consegna a mano di un elenco delle schede contenenti le generalità delle persone alloggiate (art. 2) oppure l'invio della comunicazione con mezzi informatici. È bene precisare che per l'utilizzo dei sistemi informatici, è necessario richiedere previamente il collegamento con la Questura della provincia in cui ha sede la struttura (art. 3).

Nel caso di consegna a mano, l'elenco deve contenere "cognome, nome, data e luogo di nascita, residenza (città o Stato estero) delle persone alloggiate, nonché denominazione e sede della struttura ricettiva e data del giorno cui la comunicazione si riferisce". Il Decreto non fornisce un modello standard da utilizzare per la consegna dell'elenco, ma stabilisce che questo può essere "anche elaborato per mezzo di sistemi automatizzati (tabulato)"; poiché l'articolo 1 si riferisce alla consegna di un "elenco", si ritiene che sia possibile predisporre una scheda, come quella proposta di seguito, con l'ausilio di strumenti informatici (computer).

Casa per ferie "[denominazione]" [indirizzo completo]				
Data [giorno cui si riferisce la comunicazione]				
COGNOME	NOME	LUOGO DI NASCITA	DATA DI NASCITA	CITTÀ O STATO ESTERO DI RESIDENZA

L'articolo 2 prosegue indicando a chi deve essere consegnato l'elenco: "la comunicazione giornaliera è effettuata al questore della provincia anche per il tramite del commissariato di Pubblica sicurezza [polizia] territorialmente competente". La norma precisa, inoltre, che qualora la struttura ricettiva sia ubicata in un comune ove non abbia sede né la questura né un commissariato di polizia, la comunicazione può essere effettuata all'Arma dei Carabinieri; infine se nel comune non abbia sede neanche l'Arma, "la comunicazione giornaliera può essere effettuata presso il comune".

A riscontro dell'avvenuta consegna l'addetto all'ufficio ricevente provvederà ad apporre il timbro dell'ufficio e la data. Sarà poi cura della questura ritirare la documentazione consegnata agli uffici di polizia, ai carabinieri o al comune secondo quanto sopra esposto.

TIMBRO DELLA STRUTTURA RICETTIVA

Data di arrivo: _____

Da compilare da parte della persona ospitata
[1]: _____

Cognome e nome _____

Nato a (città, provincia o
Stato) _____

il _____

Cittadinanza _____

Residente in (via, città, provincia o Stato) _____

_____ Firma del dichiarante

Documento tipo _____ n. _____

Rilasciato il _____ da _____

_____ Firma del gestore [2]

Altri componenti del nucleo familiare (cognome, nome, luogo e data di
nascita) _____

Giorno della consegna all'ufficio di
P.S. _____

Bollo ufficio P.S.

_____ Firma del funzionario

[1] Per i nuclei familiari è sufficiente la compilazione da parte di uno dei coniugi, che indicherà l'altro coniuge ed i figli minorenni alla voce «Altri componenti del nucleo familiare».

Per i gruppi guidati è sufficiente la compilazione da parte del capogruppo: gli altri componenti del gruppo verranno indicati in un elenco allegato sottoscritto dal dichiarante.

[2] A convalida dell'esibizione del documento.

DOCUMENTAZIONE

ICI - Esenzioni - Immobili adibiti a culto religioso - Sede dell'episcopato - Gode dell'esenzione.

L'edificio in cui risiede il Vescovo, ancorché si tratti di immobile non avente finalità dirette di culto, deve comunque ritenersi esente dall'ICI in quanto tale residenza non ha finalità private, essendo collegata allo svolgimento delle funzioni pastorali.

Svolgimento del processo

Con tempestivo ricorso l'Arcidiocesi di Chieti-Vasto impugnava innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Chieti l'avviso di accertamento notificato ad istanza del comune di Vasto con il quale si chiedeva il pagamento della differenza dell'Ici per l'anno 1996 relativamente ad un immobile che l'Arcidiocesi sosteneva, invece, essere esente dall'imposta ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992 in quanto destinato ad episcopio.

La Commissione adita, con sentenza n. 52/04/01, rigettava il ricorso, ritenendo che la parte ricorrente non avesse provato la sussistenza delle condizioni che legittimano l'esenzione ai sensi della richiamata normativa. La decisione veniva riformata dalla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo (L'Aquila-Sezione staccata di Pescara), la quale, con la sentenza in epigrafe, accoglieva l'appello dell'Arcidiocesi ritenendo sufficiente ai fini dell'esenzione contestata la destinazione dell'immobile a "palazzo vescovile".

Avverso tale sentenza il comune di Vasto, con atto notificato il 17 marzo 2004, propone ricorso per cassazione con unico motivo. Resiste l'Arcidiocesi con controricorso notificato il 30 aprile 2004. Entrambe le parti hanno prodotto memoria.

Motivi della decisione

Occorre preliminarmente risolvere l'eccezione di inammissibilità del controricorso per tardività, sollevata dalla difesa del comune ricorrente nella memoria ex art. 378 del codice di procedura civile: sostiene, infatti, la parte ricorrente che, essendo stato il ricorso notificato in data 17 marzo 2004, deve ritenersi tardivo, ai sensi dell'art. 370, comma 1, del codice di procedura civile, il controricorso notificato il 30 aprile 2004.

L'eccezione non é fondata. Si deve ritenere, infatti, che, per effetto della sentenza della Corte costituzionale n. 477 del 2002, sia rintracciabile nell'ordinamento una regola di diritto positivo, che sancisce il principio della scissione soggettiva del momento perfezionativo del procedimento notificatorio: per quanto riguarda il notificante, tale procedimento si perfeziona alla consegna dell'atto da notificare all'ufficiale giudiziario; per quanto riguarda il destinatario, invece, il perfezionamento della notificazione avviene solo alla data di ricezione dell'atto.

Nel caso di specie, risulta indubitabile che la parte controricorrente abbia affidato all'ufficiale giudiziario l'atto da notificare - il controricorso - entro il termine previsto dall'art. 370, comma 1, del codice di procedura civile, termine che scadeva il giorno 26 aprile 2004 (ossia quaranta giorni dopo l'avvenuta ricezione il 17 marzo 2004 del ricorso per cassazione): infatti, l'ufficiale giudiziario certifica di aver tentato di notificare il controricorso (che con tutta evidenza gli era già stato affidato dalla parte controricorrente) in data 26 aprile 2004, all'indirizzo indicato nel ricorso per cassazione come domicilio eletto dalla parte ricorrente - e cioè in via G. n. 29 presso lo studio dell'avv. ===== - con esito negativo, "perché sconosciuto all'indicato domicilio come da informazioni assunte".

Solo aliunde era possibile alla parte controricorrente accertare che nel ricorso per cassazione il comune ricorrente aveva erroneamente indicato il numero civico dello stabile ove era collocato il domicilio eletto, in quanto lo studio dell'avv. =====, era situato sì in via G., ma al numero civico 96 e non al numero civico 29, come riportato nel ricorso.

Pertanto, essendosi la effettiva notificazione del controricorso verificata (il 30 aprile 2004 al corretto numero civico 96 della via G.) oltre il termine di cui all'art. 370, comma 1, del codice di procedura civile, per fatto non imputabile alla parte controricorrente - anzi essendo tale ritardo dovuto unicamente ad una errata indicazione contenuta nel ricorso per cassazione in ordine al luogo in cui si trovava il domicilio eletto - il controricorso non può ritenersi tardivo.

Affermata così l'ammissibilità del controricorso é possibile procedere all'esame del ricorso, con il cui unico motivo, il comune di Vasto denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs.n. 504/1992, nonché assoluta carenza di motivazione.

Ad avviso del ricorrente, fondamento per l'applicabilità dell'esenzione prevista dalla norma di cui si lamenta la violazione e falsa applicazione é che l'immobile per il quale l'esenzione é pretesa sia utilizzato da uno dei soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del Tuir e sia destinato esclusivamente allo svolgimento delle attività assistenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della L. n. 222/1985.

Nel caso di specie, la sentenza impugnata pur avendo riconosciuto che l'immobile di cui é causa é (almeno parzialmente) destinato ad abitazione del vescovo e che ivi si svolgono gli "affari amministrativi e giudiziari della

diocesi", ha ugualmente (e contraddittoriamente) affermato che spetta l'esenzione di cui al richiamato art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992, nonostante le predette attività non possano ritenersi, ad avviso del ricorrente, attività di religione e di culto ex art. 16, lettera a), della L. n. 222/1985.

Il motivo non é fondato.

Non lo é, in primo luogo, con riguardo alla dedotta "assoluta carenza di motivazione" - censura che, tuttavia, non é poi adeguatamente sviluppata nel motivo di ricorso -, come convince con immediatezza la mera lettura della sentenza impugnata, la quale indica analiticamente gli elementi da cui il giudice ha tratto il proprio convincimento, consentendo la ricostruzione del percorso logico-argomentativo della decisione.

Non lo é nemmeno con riguardo alla dedotta violazione di legge.

É pacifico in causa che l'immobile di cui trattasi é il palazzo vescovile (episcopio) di Vasto, cioè la sede in Vasto dell'Arcidiocesi di Chieti-Vasto.

É altrettanto pacifico che l'Arcidiocesi di Chieti-Vasto sia uno dei soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del Tuir (oggi art. 73, comma 1, lettera c), del nuovo Tuir): né d'altro canto potrebbe esservi dubbio sul punto, in quanto la diocesi é un ente ecclesiastico che fa parte della costituzione gerarchica della Chiesa (regolata dalla parte II del libro II del codice di diritto canonico), per il quale il fine - istituzionale - di religione e di culto é presunto iuris et de iure ai sensi dell'art. 2, comma 1, della L. n. 222/1985.

Quest'ultimo aspetto ha una rilevanza decisiva ai fini della risoluzione della controversia.

Infatti, il comma 4 dell'art. 87 del Tuir (oggi art. 73, comma 4, del nuovo Tuir) stabilisce che "L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente" - che ai fini dell'esenzione di cui al comma 1, lettera c), della stessa norma deve essere una attività non lucrativa - " é determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto".

Sicché alla luce del combinato disposto di cui agli art. 87, commi 1, lettera c), e 4, del Tuir, 2, comma 1, della L. n. 222/1985 e 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992, può dirsi sicuramente sussistente una delle condizioni richieste da quest'ultima disposizione per l'applicabilità dell'esenzione Ici, e cioè il fatto che l'immobile in questione é direttamente utilizzato (come é pacifico in causa) da un "ente non commerciale" (cfr. in proposito Cass. n. 18549/2003).

Ma alla luce del medesimo combinato disposto può dirsi esistente anche l'altra condizione richiesta dall'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992 per l'applicabilità dell'esenzione Ici, e cioè la destinazione esclusiva ad attività che non siano produttive di reddito, nel caso di specie attività di religione e di culto (cfr. Cass. n. 18549/2003; n. 4645/2004).

É pacifico, invero, nel giudizio de quo, che l'immobile di cui si conte-

sta l'imponibilità ai fini Ici é l'episcopio o "palazzo vescovile", e cioè la sede della diocesi e della curia vescovile in Vasto: si tratta, in altri termini, dell'immobile destinato all'esercizio del ministero proprio del Vescovo diocesano (canoni 381-402 del codice di diritto canonico) e delle attività istituzionali della diocesi (in particolare attraverso la curia diocesana: canoni 469-494 del codice di diritto canonico), che sono ex lege definite attività di religione e di culto (art. 2, comma 1, della L. n. 222/1985), in quanto esercizio dell'attività tipica di un ente che é parte della costituzione gerarchica della Chiesa.

Proprio in ragione di questa peculiare situazione non era necessario nel caso di specie che l'Arcidiocesi desse "prova fattuale" – come opportunamente e correttamente nota la sentenza impugnata – della destinazione dell'immobile de quo all'esercizio di attività di religione e di culto, essendo presunte tali ex lege le attività ivi svolte quali inerenti l'esercizio del ministero episcopale (governo della diocesi), una volta accertato, come é stato accertato al che l'immobile di cui si discute fosse la "sede del Vescovo".

Tale circostanza - l'essere l'immobile la "sede del Vescovo" -, esclude la (stessa) possibilità che ivi si svolgessero "attività oggettivamente commerciali", il cui esercizio, secondo l'orientamento già espresso da questa Suprema Corte, é la sola condizione che possa escludere l'applicabilità del beneficio di cui all'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992 per gli immobili posseduti da enti ecclesiastici (cfr. Cass. n. 4645/2004). Peraltro il comune non ha nemmeno dedotto che nell'immobile in questione si svolgessero "attività oggettivamente commerciali".

Il giudice di merito ha dato rilievo al comportamento processuale tenuto dal comune in sede di appello, perché l'ente locale, "non costituendosi, non ha contestato gli elementi dedotti dalla controparte assurgenti a fatti notori". Ma, in realtà, il comune nel ricorso proposto avanti a questa Suprema Corte non contesta la destinazione ad episcopio dell'immobile in discussione: mostra, invece, di ritenere che le circostanze che il vescovo abiti nell'immobile de quo, da un lato, e che ivi si trattino gli "affari amministrativi e giudiziari della diocesi", dall'altro, escludano l'applicabilità dell'esenzione, poiché in entrambi i casi ci si troverebbe di fronte allo svolgimento di "attività non strettamente religiose".

Questa posizione difensiva non sembra, tuttavia, apprezzabile positivamente.

Il fatto che il vescovo "abiti" nel palazzo vescovile, non trasforma in "abitazione privata" del vescovo l'immobile in questione, che rimane la sede istituzionale del vescovo stesso, il quale vi abita proprio per l'esercizio della sua funzione e della sua missione, anche in adempimento dell'obbligo della residenza personale nella diocesi impostogli dal canone 395 del codice di diritto canonico.

Il fatto che nel "palazzo vescovile" si trattino gli "affari amministrativi e giudiziari della diocesi" costituisce il normale esercizio della potestà di governo della diocesi, attribuita al vescovo, che é "attività strettamente religiosa", in quanto espressione della potestas iurisdictionis di un ente che fa

parte della costituzione gerarchica della Chiesa.

Pertanto, il ricorso deve essere rigettato. Sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese della presente fase del giudizio.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 25 febbraio 2005.