
AGGIORNAMENTI NORMATIVI

IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE STRUTTURE ASSOCIATIVE¹

Se il titolo di questa relazione fosse preso alla lettera la presentazione non avrebbe, quasi, confini dovendo trattare delle associazioni del libro I del codice civile e di tutti quei soggetti disciplinati in modo particolare dal legislatore italiano: le organizzazioni non governative (L. n. 49 del 26.2.1987), le organizzazioni di volontariato (L. n. 266 dell'11.8.1991), le Onlus (D.Lgs. n. 460 del 4.12.1997), le associazioni di promozione sociale (L. n. 383 del 7.12.2000), le pro loco (L. n. 133 del 13.5.1999 e L. n. 388 del 23.12.2000), le associazioni sportive dilettantistiche (L. n. 289 del 27.12.2002), le bande, i cori e le filodrammatiche (L. n. 350 del 24.12.2003), le INLUS (D.Lgs. n. 155 del 24.3.2006).

A questo elenco dovrebbero poi essere aggiunti anche gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti a base associativa di cui all'articolo 9 della legge n. 222 del 20 maggio 1985²

«Le società di vita apostolica e le associazioni pubbliche di fedeli possono

¹ Relazione tenuta al XLV Congresso Nazionale dell'Associazione Canonistica Italiana, *Esperienze associative nella chiesa – Aspetti canonistici civili e fiscali*, Salerno, 2-5 settembre 2013.

Le slides proiettate durante il Convegno sono pubblicate alla pagina www.chiesadimilano.it/avvocatura.

² L. n. 222 del 20.5.1985, *Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi* (pubblicata nel S.O. della G.U. del 3.6.1985, n. 129). Si tratta delle norme di cui al c. 6, art. 7 della L. n. 121 del 25.3.1985 (pubblicata nel S.O. della G.U. del 10.4.1985, n. 85) che ratifica e dà esecuzione all'Accordo che apporta modificazioni al Concordato Lateranense dell'11.2.1929, tra la Repubblica Italiana e la Santa Sede: «All'atto della firma del presente Accordo, le Parti istituiscono una Commissione paritetica per la formulazione delle norme da sottoporre alla loro approvazione per la disciplina di tutta la materia degli enti e beni ecclesiastici e per la revisione degli impegni finanziari dello Stato italiano e degli interventi del medesimo nella gestione patrimoniale degli enti ecclesiastici».

essere riconosciute soltanto previo assenso della Santa Sede e sempre che non abbiano carattere locale»

e le associazioni canoniche di cui al successivo articolo 10

«Le associazioni costituite o approvate dall'autorità ecclesiastica non riconoscibili a norma dell'articolo precedente, possono essere riconosciute alle condizioni previste dal codice civile. Esse restano in tutto regolate dalle leggi civili, salvi la competenza dell'autorità ecclesiastica circa la loro attività di religione o di culto e i poteri della medesima in ordine agli organi statuari. In ogni caso è applicabile l'articolo 3 delle presenti norme».

Per buona sorte di chi ascolta e di chi scrive, il titolo del convegno – *Esperienze associative nella Chiesa. Aspetti canonistici civili e fiscali* – autorizza a limitare l'ambito di ricerca ai soli soggetti canonici di natura associativa e il carattere istituzionale richiesto a questa relazione suggerisce di illustrare solo le imposte più significative, ovvero l'Imposta sul Reddito delle Società – IRES (Titolo II del D.P.R. n. 917 del 22.12.1986), l'Imposta sul Valore Aggiunto – IVA (D.P.R. n. 633 del 26.10.1972)³ e l'Imposta Regionale sulle Attività Produttive – IRAP (D.Lgs. n. 446 del 15.12.1997).

In via preliminare è però necessario rileggere le tipologie di enti associativi disciplinati dall'ordinamento canonico – e già ampiamente trattate dagli altri relatori – al fine di evidenziare la loro qualificazione soggettiva all'interno dell'ordinamento giuridico italiano, civile e fiscale.

1. I SOGGETTI CANONICI DI NATURA ASSOCIATIVA E LA LORO RILEVANZA CIVILISTICA

Il canone 298 apre il Titolo V (*De christifidelium consociationibus*) del Libro II (*De populo Dei*) del codice di diritto canonico del 1983 e detta gli elementi essenziali del fenomeno associativo:

«§ 1. Nella Chiesa vi sono associazioni, distinte dagli istituti di vita consacrata e dalle società di vita apostolica, in cui i fedeli, sia chierici, sia laici, sia chierici e laici insieme, tendono, mediante l'azione comune, all'incremento di una vita più perfetta, o alla promozione del culto pubblico o della dottrina cristiana, o ad altre opere di apostolato, quali sono iniziative di evangelizzazione, esercizio di opere di pietà o di carità, animazione dell'ordine temporale mediante lo spirito cristiano. § 2. I fedeli diano la propria adesione soprattutto alle associazioni erette, lodate o raccomandate dall'autorità ecclesiastica competente»⁴.

³ Non deve trarre in inganno il fatto che le due norme citate siano piuttosto datate in quanto sono oggetto di continue aggiunte, modifiche ed integrazioni; tuttavia le parti più rilevanti ai fini di questa relazione sono di fatto ormai consolidate.

⁴ Can. 298 «§ 1. *In Ecclesia habentur consociationes distinctae ab institutis vitae*

Questo canone – dopo aver distinto ed escluso le associazioni dagli Istituti di vita consacrata e dalle Società di vita apostolica – individua i due elementi oggettivi essenziali di ogni esperienza associativa:

- a) la volontà dei battezzati di agire assieme
- b) così da perseguire quei fini che la Chiesa ritiene conformi alla propria natura e missione:
 - l'incremento di una vita più perfetta,
 - la promozione del culto pubblico o della dottrina cristiana,
 - le altre opere di apostolato (quali iniziative di evangelizzazione, esercizio di opere di pietà o di carità),
 - l'animazione dell'ordine temporale mediante lo spirito cristiano.

Questi requisiti non sono però sufficienti per dare rilevanza canonica ad un'esperienza associativa⁵ poiché il paragrafo 3 del canone 299 precisa che «*Nessuna associazione privata di fedeli è riconosciuta nella Chiesa, se i suoi statuti non sono esaminati dall'autorità competente*»⁶. Pertanto senza l'esame degli statuti svolto dall'autorità competente (*recognoscantur*) l'esperienza associativa non è fatta propria dall'ordinamento canonico.

Più che un mero esame degli statuti è invece l'intervento dell'autorità competente disciplinato dal paragrafo 1 del canone 301 che, infatti, riserva «[...] *unicamente all'autorità ecclesiastica competente erigere associazioni di fedeli che si propongano l'insegnamento della dottrina cristiana in nome della Chiesa o l'incremento del culto pubblico, oppure che intendano altri fini il cui conseguimento è riservato, per natura sua, all'autorità ecclesiastica*»⁷.

Dalla lettura combinata di questi canoni appare la prima fondamentale distinzione canonica tra le associazioni private (cann. 321-326) e quelle pubbliche (cann. 312-320).

Sempre rimanendo all'interno dell'ordinamento canonico ma su un piano del tutto differente – quello della soggettività giuridica, ovvero della

consecratae et societatis vitae apostolicae, in quibus christifideles, sive clerici sive laici sive clerici et laici simul, communi opera contendunt ad perfectiorem vitam fovendam, aut ad cultum publicum vel doctrinam christianam promovendam, aut ad alia apostolatus opera, scilicet ad evangelizationis incepta, ad pietatis vel caritatis opera exercenda et ad ordinem temporalem christiano spiritu animandum. § 2. Christifideles sua nomina dent iis praesertim consociationibus, quae a competenti auctoritate ecclesiastica aut erectae aut laudatae vel commendatae sint».

⁵ L. M. SISTACH, *Le associazioni di fedeli*, San Paolo, 2006, 113 «*Perché un'associazione di fedeli sia accolta nella Chiesa, oltre alla natura ecclesiale dei suoi fini, si richiede un'altra condizione: il riconoscimento degli statuti da parte dell'autorità ecclesiastica competente*».

⁶ Can. 299 «§ 3. *Nulla christifidelium consociatio privata in Ecclesia agnoscitur, nisi eius statuta ab auctoritate competenti recognoscantur*».

⁷ Can. 301 «§ 1. *Unius auctoritatis ecclesiasticae competentis est erigere christifidelium consociationes, quae sibi proponant doctrinam christianam nomine Ecclesiae tradere aut cultum publicum promovere, vel quae alios intendant fines, quorum prosecutio natura sua eidem auctoritati ecclesiasticae reservatur*».

piena capacità di essere titolari di posizioni giuridiche⁸ – si colloca la seconda distinzione tra le associazioni con personalità giuridica e quelle che ne restano prive. Premesso che il concetto di personalità giuridica (essere soggetti di diritto) non coincide con la possibilità di agire riconosciuto anche a realtà prive di soggettività giuridica, è sufficiente segnalare che per il canone 114 la personalità giuridica può essere riconosciuta dal diritto stesso oppure in forza di concessione speciale da parte dell'autorità competente, mentre la capacità giuridica delle associazioni carenti di personalità giuridica è tratteggiata dal canone 310:

«Un'associazione privata non costituita in persona giuridica, come tale non può essere soggetto di obblighi e di diritti; tuttavia i fedeli associati possono congiuntamente contrarre obblighi, acquisire e possedere diritti e beni come comproprietari e compossessori; sono in grado di esercitare tali diritti e obblighi mediante un mandatario o procuratore»⁹.

Dalla lettura sovrapposta di questi distinti profili giuridici emergono tre diverse tipologie di enti associativi canonici:

- a) le associazioni pubbliche di fedeli, tali perché erette dall'autorità competente ai sensi del canone 301, che non possono che essere dotate di personalità giuridica in forza del canone 313¹⁰;
- b) le associazioni private di fedeli cui è stata riconosciuta la personalità giuridica ai sensi del canone 322¹¹;
- c) le associazioni private di fedeli prive di personalità giuridica, ma che possono comunque agire "appoggiandosi" alla soggettività di tutti gli associati ai sensi del canone 310.

Queste tre categorie sono assunte anche dalla normativa concordataria che agli articoli 1-20 della legge n. 222/1985 definisce i requisiti e disci-

⁸ Can. 113 «§ 2. *Sunt etiam in Ecclesia, praeter personas physicas, personae iuridicae, subiecta scilicet in iure canonico obligationum et iurium quae ipsarum indoli congruunt*».

⁹ Can. 310 «*Consociatio privata quae uti persona iuridica non fuerit constituta, quae talis subiectum esse non potest obligationum et iurium; christifideles tamen in ea consociati coniunctim obligationes contrahere atque uti condomini et compossessores iuta et bona acquirere et possidere possunt; quae iura et obligationes per mandatarium seu procuratorem exerere valent*».

¹⁰ Can. 313 «*Consociatio publica itemque consociationum publicarum confoederatio, ipso decreto quo ab auctoritate ecclesiastica ad normam can. 312 competenti erigitur, persona iuridica constituitur et missionem recipit, quatenus requiritur, ad fines quo ipsa sibi nomine Ecclesiae perseguendos proponit*».

¹¹ Can. 322 «§ 1. *Consociatio christifidelium privata personalitatem iuridicam acquirere potest per decretum formale auctoritatis ecclesiasticae competentis, de qua in can. 312. § 2. Nulla christifidelium consociatio privata personalitatem iuridicam acquirere potest, nisi eius statuta ab auctoritate ecclesiastica, de qua in can. 312, § 1, sint probata; statutorum vero probatio consociationis naturam privatam non immutat*».

plina il procedimento per attribuire il riconoscimento agli effetti civili de «*Gli enti costituiti o approvati dall'autorità ecclesiastica, aventi sede in Italia, i quali abbiano fine di religione o di culto [...]»* (art. 1). In particolare, e limitatamente alle realtà associative canoniche, l'articolo 9 consente alle sole associazioni pubbliche di fedeli che non hanno carattere locale¹² di poter ottenere la qualificazione di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, mentre l'articolo 10 permette esplicitamente alle altre realtà associative canoniche di ottenere rilevanza nell'ordinamento italiano purché osservino le disposizioni comuni di cui al Libro I del codice civile.

Dalla sovrapposizione della normativa canonica con quella ecclesiastica¹³ ne risulta che:

¹² Circ. n. 111/*bis*-A.C.C., del 19.6.1998, Ministero dell'Interno - Direzione Generale degli affari dei culti, Servizio Affari dei culti, Riconoscimento della personalità giuridica degli enti di culto cattolico: «[...] *In particolare va meglio definito l'accertamento del carattere "non locale" richiesto per associazioni pubbliche di fedeli e società di vita apostolica laddove nella citata circolare allo stesso è stato attribuito il significato di svolgimento dell'attività istituzionale nell'ambito territoriale di almeno due Diocesi. Al riguardo – fermo restando che l'indicazione data nelle schede costituisce un valido indirizzo in via generale – occorre precisare che il difetto di tale requisito non rappresenta elemento ostativo al riconoscimento qualora il carattere non locale richiesto dall'art. 9 della legge 222/85 venga attestato dalla Santa Sede. Potrebbe verificarsi infatti che un ente delle tipologie indicate pur non estendendo la sua attività in almeno due Diocesi operi in un territorio diocesano di particolare estensione soddisfacendo in tal modo alla prescrizione della legge 222/85. Va inoltre soggiunto – sempre in ordine al carattere non locale – la non necessarietà del nulla osta dell'Ordinario Diocesano della Diocesi a cui appartiene l'ente essendo sufficiente a soddisfare tale requisito il decreto di erezione canonica».*

¹³ Il diritto ecclesiastico è una branca del diritto italiano che ha per oggetto il fenomeno religioso; la particolarità italiana è che molte sue norme – certamente molte di quelle che riguardano la Chiesa Cattolica – non sono definite unilateralmente dallo Stato ma sono di origine pattizia-concordataria (L. n. 121/1985). CEI, *Istruzione in materia amministrativa 2005*, in *Notiziario della Conferenza Episcopale Italiana*, 2005, n. 8/9, «*La legislazione patrizia. 3. Speciale attenzione e approfondimento richiede in Italia la legislazione concordataria e di derivazione pattizia; in particolare modo gli artt. 2, 3, 5, 7 e 12 dell'Accordo di revisione del Concordato lateranense (18 febbraio 1984) e le norme sugli enti e i beni ecclesiastici, approvate con il Protocollo tra la Repubblica Italiana e la Santa Sede firmato a Roma il 15 novembre 1984, ratificato e reso esecutivo in Italia con legge 20 maggio 1985, n. 206, e tradotte nei rispettivi ordinamenti con legge 20 maggio 1985, n. 222, e con decreto del Segretario di Stato del 3 giugno 1985 [d'ora in poi citate, per brevità, "legge n. 222/1985"]. Tali norme concordatarie, "che hanno nello stesso tempo efficacia civile e valore di legge canonica particolare per la Chiesa in Italia, chiedono di [...] essere osservate con reciproca lealtà e chiarezza", ricordando che "per la Chiesa in Italia il Concordato rappresenterà negli anni a venire una sfida e nello stesso tempo una grande occasione di crescita" (CEI, *Comunione, comunità e disciplina ecclesiale*, cit., n. 60)».*

possono acquisire la qualifica di enti ecclesiastici ai sensi della L. n. 222/1985	possono acquisire la personalità giuridica civile ai sensi degli artt. 14-42 del codice civile
1. Le associazioni pubbliche di fedeli (dotate di personalità giuridica canonica ¹⁴) che non hanno carattere locale.	2. Le associazioni pubbliche di fedeli (dotate di personalità giuridica canonica) che hanno carattere locale.
	3. Le associazioni private di fedeli dotate di personalità giuridica canonica.
	4. Le associazioni private di fedeli prive di personalità giuridica canonica.

Tabella A

Dopo aver esaminato in modo sintetico il fenomeno associativo sia dal punto di vista canonico che ecclesiastico è necessario rileggerlo anche assumendo come punto di vista l'ordinamento civile. Non vi sono infatti ragioni di principio per escludere la possibilità che un'associazione canonica possa essere nel contempo – o, addirittura, prima – anche un ente civile a tutto tondo¹⁵. Infatti l'aggregarsi di più persone (fisiche) al fine di perseguire in modo comune e condiviso uno scopo attraverso determinate attività è un fenomeno che contemporaneamente ha rilevanza in entrambi gli ordinamenti. Un esempio può aiutare a comprendere la questione:

¹⁴ Questa è l'indicazione data dall'*Istruzione in materia amministrativa* della CEI del 2005 «11. [...] È conveniente che l'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto sia persona giuridica pubblica nell'ordinamento canonico, anche se tale requisito non è esplicitamente prescritto dall'art. 1 della legge n. 222/1985».

¹⁵ Questa situazione può darsi in quanto sia per l'ordinamento civile che per quello canonico l'atto costitutivo di un'associazione non è soggetto ad una forma obbligatoria o solenne. G. TAMBURRINO, *Persona giuridica. Associazioni non riconosciute. Comitanti*, in *Giurisprudenza Sistematica di diritto civile e commerciale*, UTET, 1997, 187 «Per quanto attiene all'associazione, la legge tratta dell'atto costitutivo dal punto di vista esclusivamente formale, dettando nell'unica norma che si occupa di esso ex professo (art. 14) che le associazioni devono essere costituite con atto pubblico. Formalità solenne, certamente richiesta ab substantiam e in vista esclusiva del futuro riconoscimento, tanto che da un lato, come vedremo, non può essere riconosciuta una associazione che non sia regolarmente costituita con atto pubblico e dall'altro la solennità e la conseguente limitazione della liberà di forme non sono richieste per le associazioni non riconosciute, quando l'associazione non tende al riconoscimento o non può ottenerlo». L. M. SISTACH, *Le associazioni di fedeli*, San

- se in Italia un gruppo di fedeli stipula un atto costitutivo per dar vita ad un'associazione che ha come fine la diffusione e la conoscenza del messaggio evangelico, anche attraverso la stampa e l'omaggio del libro dei quattro vangeli,
- se lo statuto di questa associazione non presenta elementi contrari all'ordinamento civile e all'ordinamento canonico,
- se un vescovo diocesano ne esamina/riconosce (§ 3, can. 299) gli statuti,

la medesima realtà associativa è nel contempo (caso n. 4 della Tabella A) un'associazione civile non riconosciuta (artt. 36-38 cod. civ.) e un'associazione privata di fedeli senza personalità giuridica canonica (cann. 321 ss. codice di diritto canonico).

La condizione di questa associazione deve essere attentamente distinta rispetto a quella di un'associazione che ha acquisito la qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto in quanto, mentre in quest'ultimo caso l'ordinamento civile si limita a riconoscere la soggettività giuridica agli effetti civili di un ente canonico e – coerentemente – rinuncia a disciplinarne la struttura e il funzionamento¹⁶, nel caso in esempio sia l'ordinamento civile

Paolo, 2006, 109 «*Le associazioni private sono costituite da un accordo privato tra i fedeli, per loro libera iniziativa, allo scopo di raggiungere determinati fini ecclesiali. L'atto costitutivo di tali associazioni è la libera iniziativa e il legame tra tutti i loro membri. Quindi la causa efficiente del vincolo associativo, cioè, il costitutivo dell'associazione, non è l'intervento dell'autorità ecclesiastica, ma la volontà concomitante dei fedeli che si associano. Non esiste alcun contratto societario, ma un atto comune e collegiale da parte di tutti coloro che sono interessati al raggiungimento di determinati fini attraverso l'associazione che si apprestano a fondare*».

¹⁶ L. n. 121/1985, art. 7 «2. *Ferma restando la personalità giuridica degli enti ecclesiastici che ne sono attualmente provvisti, la Repubblica italiana, su domanda dell'autorità ecclesiastica o con il suo assenso, 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. Analogamente si procederà per il riconoscimento agli effetti civili di ogni mutamento sostanziale degli enti medesimi. 3. Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione. 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*». Intesa tecnica interpretativa ed esecutiva dell'Accordo modificativo del Concordato Lateranense del 18.2.1984 e del successivo Protocollo del 15.11.1984, firmato il 24.2.1997, pubblicato in AAS 90 (1998), 697-709 e in Supplemento Ordinario della Gazzetta Ufficiale, n. 210 del 15.10.1997, «*Le norme approvate con il Protocollo del 15 novembre 1984 nella parte relativa agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti recano una disciplina che presenta carattere di specialità rispetto a quella del codice civile in materia di persone giuridiche. In particolare ai sensi dell'articolo 1 delle norme predette e in conformità a quanto già disposto dall'articolo 7 comma 2 dell'Accordo del 18 febbraio 1984 tali*

che quello canonico rivendicano la rispettiva e piena giurisdizione sul soggetto associativo¹⁷.

Poiché il tema della relazione è il trattamento fiscale¹⁸ delle strutture associative occorre accostare i diversi tipi di associazione assumendo come punto di vista la classificazione e la normativa elaborata dall'ordinamento italiano (Tabella A).

enti ecclesiastici sono riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili nel rispetto delle loro caratteristiche originarie stabilite dalle norme del diritto canonico. Non sono pertanto applicabili agli enti ecclesiastici le norme dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private. Non può dunque richiedersi ad essi ad esempio la costituzione per atto pubblico il possesso in ogni caso dello statuto né la conformità del medesimo ove l'ente ne sia dotato alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private. L'Amministrazione che esamina le domande di riconoscimento degli enti ecclesiastici agli effetti civili verifica la sussistenza dei requisiti previsti dalle norme per le diverse categorie di enti. In particolare l'Amministrazione accerta salvo che per gli enti di cui all'articolo 2 primo comma delle norme citate che il fine di religione o di culto sia costitutivo ed essenziale: a tal fine gli enti debbono produrre gli elementi occorrenti quali risultano dalla documentazione di regola rilasciata dall'autorità ecclesiastica, comprese le norme statutarie, ove ne siano dotati ai sensi del diritto canonico. Resta quindi esclusa la richiesta di requisiti ulteriori rispetto a quelli che, secondo le norme citate, costituiscono oggetto di accertamento o valutazione ai fini del riconoscimento degli enti ecclesiastici agli effetti civili, nonché di documenti non attinenti ai requisiti medesimi. Gli altri elementi previsti dall'articolo 5 delle norme predette – ad esempio il patrimonio – sono necessari soltanto al fine dell'iscrizione dell'ente civilmente riconosciuto nel registro delle persone giuridiche».

¹⁷ Semplicemente per rendere più evidente la differente condizione di questa associazione rispetto all'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto si potrebbe paragonarla alla persona fisica che possiede una duplice cittadinanza (per es. una acquisita per nascita da genitori di quello Stato e l'altra a motivo dello *ius soli*, essendo nata nell'altro Stato). È subito evidente che potrebbe sorgere qualche problema per l'associazione.

¹⁸ P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, 1999, 4-15 «Volendo a questo punto individuare con precisione l'oggetto del diritto tributario, lo si può identificare nel complesso di norme che regolano l'imposizione e la riscossione dei tributi, e quindi recanti la disciplina del rapporto che si instaura tra il soggetto attivo (l'ente impositore) ed il soggetto passivo (il contribuente) della relativa prestazione obbligatoria, dalla nascita alla sua concreta attuazione, nonché alla disciplina dei rapporti e delle situazioni connessi o derivati. [...] Con i termini tributi ed entrate tributarie si suole identificare la categoria unitaria, comprensiva di quattro istituti; l'imposta, il monopolio fiscale, la tassa e il contributo [...] In conclusione, l'imposta è quindi definibile come la prestazione che lo Stato ed altri enti pubblici sono in grado di imporre al fine di procurarsi un'entrata ed in forza della loro sovranità, rispettivamente originaria o derivata, al di fuori di un nesso di corrispettività e giustificata in via esclusiva, sotto il profilo costituzionale, dalla titolarità da parte del soggetto passivo di situazioni espressive della sua attitudine alla contribuzione».

2. LE ATTIVITÀ DELLE ASSOCIAZIONI ECCLESIALI¹⁹ E LA LORO RILEVANZA PER L'ORDINAMENTO ITALIANO

Come si vedrà più puntualmente nei prossimi paragrafi, nell'ordinamento tributario italiano assumono grande importanza sia l'attività (o le attività) sia il soggetto giuridico che ne è titolare; per questo motivo prima di accostare le singole principali imposte occorre approfondire brevemente il tema delle cosiddette finalità (attività) di "religione o di culto" e della loro rilevanza in ambito fiscale.

2.1 Le finalità (attività) di religione o culto²⁰

Ai sensi dell'articolo 7 della legge n. 121/1985 – *Ratifica ed esecuzione dell'accordo, con protocollo addizionale, firmato a Roma il 18 febbraio 1984, che apporta modificazioni al Concordato lateranense dell'11 febbraio 1929, tra la Repubblica italiana e la Santa Sede* – assumono rilevanza decisiva le cosiddette «finalità di religione o di culto» degli enti, sia in ordine alla possibilità di acquisire la qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto,

«Ferma restando la personalità giuridica degli enti ecclesiastici che ne sono attualmente provvisti, la Repubblica italiana, su domanda dell'autorità ecclesiastica o con il suo assenso, 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. Analogamente si procederà per il riconoscimento agli effetti civili di ogni mutamento sostanziale degli enti medesimi» (c. 2)

sia in ordine alla fiscalità cui sono soggetti,

«Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione. 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» (c. 3).

¹⁹ Con l'espressione "associazioni ecclesiali" si intendono d'ora in poi le "associazioni canoniche" quando le si accosta assumendo come punto di vista l'ordinamento statale, civile e tributario. Con l'espressione "ente ecclesiastico civilmente riconosciuto" (o semplicemente ente ecclesiastico) si intendono solo gli enti canonici che sono riconosciuti in Italia ai sensi e nei limiti della L. n. 222/1985 e non quelli che lo sono in applicazione di norme solo italiane (cf il caso delle associazioni canoniche di cui all'art. 10 della L. n. 222/1985).

²⁰ Le norme citate in questo prossimo paragrafo si riferiscono, salvo diversa indicazione, alla L. n. 222/1985.

Sono molte le pubblicazioni che trattano in modo ampio questo tema che è il cardine sul quale si regge il sistema degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti; per quanto riguarda la presente relazione è però sufficiente dare evidenza ai seguenti elementi:

- a) ai sensi dell'articolo 2 la sussistenza di finalità di religione o di culto è indispensabile affinché un ente canonico possa acquisire la qualificazione di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto²¹;
- b) la finalità di religione o di culto deve essere costitutiva ed essenziale per l'ente canonico;
- c) per gli enti che non fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa (quali sono per es. gli enti di natura associativa), l'accertamento della sussistenza della finalità di religione o di culto deve essere puntualmente verificata;
- d) la sussistenza di tale finalità dipende dallo svolgimento di determinate attività (poi denominate di religione o di culto);
- e) le attività che consentono di riconoscere la finalità di religione o di culto sono, ai sensi della lettera a) dell'articolo 16, quelle dirette:
 - all'esercizio del culto e alla cura delle anime,
 - alla formazione del clero e dei religiosi,
 - a scopi missionari,
 - alla catechesi,
 - all'educazione cristiana;
- f) ai sensi dell'articolo 16, l'accertamento delle finalità di religione o di culto in presenza di queste cinque attività opera solo «*Agli effetti delle leggi civili [...]*» e non impegna né ha rilevanza per l'ordinamento canonico;
- g) gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, pur dovendo svolgere almeno una delle attività della lettera a) dell'articolo 16, possono comunque gestire anche attività cosiddette diverse²² senza che ciò faccia venir meno la loro finalità di religione o di culto (fatta comunque salva la questione di cui al precedente punto b).

Poiché l'ordinamento tributario assume e dà rilevanza alla definizione concordataria di finalità (attività) di religione o di culto è opportuno puntualizzare alcuni aspetti.

²¹ Art. 2 «1. Sono considerati aventi fine di religione o di culto gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa, gli istituti religiosi e i seminari. 2. Per le altre persone giuridiche canoniche, per le fondazioni e in genere per gli enti ecclesiastici che non abbiano personalità giuridica nell'ordinamento della Chiesa, il fine di religione o di culto è accertato di volta in volta, in conformità alle disposizioni dell'articolo 16. 3. L'accertamento di cui al comma precedente è diretto a verificare che il fine di religione o di culto sia costitutivo ed essenziale dell'ente, anche se connesso a finalità di carattere caritativo previste dal diritto canonico».

²² Art. 15 «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».

Anzitutto non vi è identità tra il concetto di finalità di religione o di culto e i fini di cui tratta il codice di diritto canonico al canone 114

«§ 1. Le persone giuridiche sono costituite o dalla stessa disposizione del diritto oppure dalla concessione speciale da parte della competente autorità data per mezzo di un decreto, come insieme sia di persone sia di cose ordinati ad un fine corrispondente alla missione della Chiesa, che trascende il fine dei singoli. § 2. Come fini, di cui al § 1, s'intendono quelli attinenti ad opere di pietà, di apostolato o di carità sia spirituale sia temporale. [...]»

e al canone 298

«1. Nella Chiesa vi sono associazioni, [...] in cui i fedeli [...] tendono, mediante l'azione comune, all'incremento di una vita più perfetta, o alla promozione del culto pubblico o della dottrina cristiana, o ad altre opere di apostolato, quali sono iniziative di evangelizzazione, esercizio di opere di pietà o di carità, animazione dell'ordine temporale mediante lo spirito cristiano».

Infatti, per l'*incipit* dell'articolo 16, le attività di cui alla lettera a) rilevano al solo fine di poter attribuire la qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto nell'ordinamento italiano ad un ente canonico e non anche per verificare la sua compatibilità con l'ordinamento canonico. In altre parole, lo Stato e la Chiesa hanno ritenuto opportuno riconoscersi reciprocamente un ambito di autonomia in merito agli scopi esigiti per riconoscere (in senso lato) la soggettività di un ente giuridico²³.

In secondo luogo per l'ordinamento italiano la finalità di religione o di culto non dipende dalla natura del soggetto giuridico, ma presuppone che l'ente sia costituito o approvato dall'autorità ecclesiastica e che svolga alcune particolari attività (cf art. 1²⁴). Per questo motivo anche le associazioni ecclesiali di cui all'articolo 10 – che pur non possono acquisire la qualificazione di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto – possono però rivendicare nei confronti dell'ordinamento italiano la finalità di religione o di culto a condizione che svolgano una delle attività di cui all'articolo 16, lettera a) oppure un'attività riconducibile (negli elementi essenziali) a quella propria degli Istituti di vita consacrata²⁵. Per lo stesso motivo si deve escludere la finalità di religione o di culto di un'associazione né costituita né approvata dal-

²³ Si può dire che le finalità/scopi richiesti dall'ordinamento canonico affinché un ente possa appartenere alla realtà ecclesiale costituiscono un insieme che include l'insieme minore delle finalità/attività di religione o di culto di cui alla L. n. 222/1985.

²⁴ Art. 1 «*Gli enti costituiti o approvati dall'autorità ecclesiastica, aventi sede in Italia, i quali abbiano fine di religione o di culto, possono essere riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili con decreto del Presidente della Repubblica, udito il parere del Consiglio di Stato*».

²⁵ Tale conclusione si fonda sul fatto che per gli Istituti religiosi la finalità di religione o di culto è presunta in modo assoluto ai sensi del c. 1, art. 2, L. n. 222/1985. Cf

l'autorità ecclesiastica, anche qualora l'attività statutaria sia una di quelle elencate alla lettera a) dell'articolo 16.

2.2 La rilevanza della finalità di religione o di culto in ambito fiscale²⁶

Con l'Accordo di revisione del Concordato Lateranense (art. 7, cc. 1 e 3, L. n. 121/1985) le Parti²⁷ hanno voluto ribadire (e completare) i seguenti principi sui quali si regge l'applicazione agli enti ecclesiastici della normativa fiscale italiana:

- a) «1. La Repubblica italiana, richiamandosi al principio enunciato dall'articolo 20 della Costituzione, riafferma che il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto di una associazione o istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività»²⁸,
- b) «3. Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione»²⁹,

can. 607 «§ 1. La vita religiosa, in quanto consacrazione di tutta la persona, manifesta nella Chiesa il mirabile connubio istituito da Dio, segno della vita futura. In tal modo il religioso porta a compimento la sua totale donazione come sacrificio offerto a Dio, e con questo l'intera sua esistenza diviene un ininterrotto culto a Dio nella carità. § 2. L'istituto religioso è una società i cui membri, secondo il diritto proprio, emettono i voti pubblici, perpetui oppure temporanei da rinnovarsi alla scadenza, e conducono vita fraterna in comunità. § 3. La testimonianza pubblica che i religiosi sono tenuti a rendere a Cristo e alla Chiesa comporta quella separazione dal mondo che è propria dell'indole e delle finalità di ciascun istituto».

²⁶ Le norme citate in questo prossimo paragrafo si riferiscono, salvo diversa indicazione, alla L. n. 222/1985.

²⁷ Le Parti che hanno sottoscritto l'Accordo di revisione del Concordato Lateranense sono la Santa Sede (S. E.za Card. A. Casaroli, Segretario di Stato) e la Repubblica Italiana (On. B. Craxi, Presidente del Consiglio dei Ministri).

²⁸ Art. 29, L. n. 810 del 27.5.1929 «È abolita la tassa straordinaria del 30 per cento imposta con l'art. 18 della legge 15 agosto 1867, n. 3848; la quota di concorso di cui agli artt. 31 della legge 7 luglio 1866, n. 3036 e 20 della legge 15 agosto 1867, n. 3848; nonché la tassa sul passaggio di usufrutto dei beni costituenti la dotazione dei benefici ed altri enti ecclesiastici, stabilita dall'art. 1 del R. decreto 30 dicembre 1923, n. 3270, rimanendo esclusa anche per l'avvenire l'istituzione di qualsiasi tributo speciale a carico dei beni della Chiesa. Non saranno applicate ai ministri del culto per l'esercizio del ministero sacerdotale l'imposta sulle professioni e la tassa di patente, istituite con il R. decreto 18 novembre 1923, n. 2538, in luogo della soppressa tassa di esercizio e rivendita, in qualsiasi altro tributo del genere».

²⁹ Art. 29, L. n. 810 del 27.5.1929 «h) Ferme restando le agevolazioni tributarie già stabilite a favore degli enti ecclesiastici dalle leggi italiane fin qui vigenti, il fine di culto o di religione è a tutti gli effetti tributari, equiparato ai fini di beneficenza e di istruzione».

c) «3. [...] *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*»³⁰.

A loro completamento l'articolo 16 distingue positivamente tra attività con finalità di religione e di culto e attività diverse:

«Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque:

a) *attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana;*

b) *attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro».*

Prima di definire il perimetro e gli effetti della equiparazione concordataria va rilevato che la norma del 1985 conferma, come già nel 1929, che non si è voluto costruire un regime fiscale particolare per gli enti ecclesiastici, preferendo estendere agli stessi le norme comuni che l'ordinamento italiano adotta unilateralmente per gli enti civili che hanno fine di beneficenza o di istruzione.

Questo rilievo permette anzitutto di escludere la presenza di una volontà di "privilegiare" l'ente ecclesiastico ed in secondo luogo conferma che lo Stato Italiano non ha mai sacrificato la propria sovranità in ambito tributario, né nel 1929 né nel 1985³¹.

Al contrario:

a) in merito all'assenza di privilegi, si deve riconoscere la razionalità dell'equiparazione concordataria dato che è fondata sulla trasparente ed oggettiva prossimità che esiste tra gli enti ecclesiastici e gli enti civili con finalità di beneficenza e istruzione³², in quanto entrambi apportano alla comunità un marcato beneficio sociale gestendo le attività che sono loro

³⁰ Art. 5, L. n. 848/1929 «*Gli istituti ecclesiastici, civilmente riconosciuti, in quanto esercitano attività di carattere educativo, assistenziale o, comunque, di interesse sociale a favore di laici, sono sottoposti alle leggi civili concernenti tali attività*».

³¹ Art. 1, L. n. 121/1985 «*La Repubblica italiana e la Santa Sede riaffermano che lo Stato e la Chiesa cattolica sono, ciascuno nel proprio ordine, indipendenti e sovrani, impegnandosi al pieno rispetto di tale principio nei loro rapporti ed alla reciproca collaborazione per la promozione dell'uomo e il bene del Paese*».

³² Nella prima metà del secolo scorso gli enti italiani con le maggiori agevolazioni fiscali erano quelli con finalità di beneficenza e istruzione; per questo motivo, e per il fatto che molti enti ecclesiastici operavano nei medesimi settori (scuole, ospedali, assistenza ai poveri), il Concordato del 1929 li ha equiparati ai primi. Come esempio di agevolazioni riconosciute ad enti civili si veda l'art. 3 della L. n. 603 del

proprie³³; inoltre il diritto ad un analogo regime è riconosciuto dall'articolo 8 della Costituzione anche ad altre confessioni religiose e trova attuazione in forza delle leggi che attuano le Intese stipulate con loro dallo Stato³⁴;

b) in merito, poi, alla custodia della sovranità piena si deve rilevare che lo

6.8.1954 «La imposta istituita con la presente legge non si applica: [...] 5) all'Istituto nazionale per le case degli impiegati statali (I.N.C.I.S.), alla gestione I.N.A.-Casa, agli Istituti autonomi per le case popolari e alle Aziende autonome di case popolari dipendenti da Regioni, Province e Comuni; 6) alle opere pie e agli istituti ed enti pubblici di previdenza e di assistenza sociale, nonché agli enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione; 7) alle società di mutuo soccorso; 8) agli istituti di istruzione che non hanno scopo di lucro; 9) ai corpi scientifici, alle accademie, alle fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali e agli istituti di studio e di sperimentazione di interesse generale non aventi fini né attività di lucro» e, ancor prima, la L. n. 9672 del 11.7.1890 (ora abrogata), art. 1 «Sono istituzioni di assistenza e beneficenza soggette alla presente legge le opere pie ed ogni altro ente morale che abbia in tutto od in parte per fine: a) di prestare assistenza ai poveri, tanto in istato di sanità quanto di malattia; b) di procurarne l'educazione, l'istruzione, l'avviamento a qualche professione, arte o mestiere, od in qualsiasi altro modo il miglioramento morale ed economico [...]», art. 2 «Non sono compresi nelle istituzioni di beneficenza e assistenza soggette alla presente legge: a) i comitati di soccorso ed altre istituzioni temporanee, mantenuti col contributo di soci, o con oblazioni di terzi; b) le fondazioni private destinate a pro di una o più famiglie determinate, non soggette a devoluzione a favore della beneficenza pubblica; c) le società ed associazioni regolate dal codice civile e dal codice di commercio».

³³ Si deve poi sottolineare che tale equiparazione non è data a qualsiasi condizione, ma solo fino a quando l'ente ecclesiastico ha finalità di religione o di culto. Per questo motivo la norma concordataria riconosce all'ordinamento civile gli strumenti per poter revocare la qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto quando il soggetto canonico perde le costitutive ed essenziali finalità di religione o di culto – «Ogni mutamento sostanziale nel fine, nella destinazione dei beni e nel modo di esistenza di un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto acquista efficacia civile mediante riconoscimento con decreto del Presidente della Repubblica, udito il parere del Consiglio di Stato. In caso di mutamento che faccia perdere all'ente uno dei requisiti prescritti per il suo riconoscimento può essere revocato il riconoscimento stesso con decreto del Presidente della Repubblica, sentita l'autorità ecclesiastica e udito il parere del Consiglio di Stato» (art. 19, L. n. 222/1985); e ciò è stato anche riconosciuto dal § 154 della *Decisione della Commissione* del 19.12.2012, relativa all'aiuto di Stato SA.20829, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 18.6.2013.

³⁴ Si vedano la L. n. 449 dell'11.8.1984 per la Tavola valdese; la L. n. 516 del 22.11.1988 per l'Unione italiana delle chiese cristiane avventiste del 7° giorno; la L. n. 517 del 22.11.1988 per le Assemblee di Dio in Italia - ADI; la L. n. 101 dell'8.3.1989 per le Comunità ebraiche italiane; la L. n. 116 del 12.4.1995 per l'Unione cristiana evangelica battista d'Italia - UCEBI; la L. n. 52 del 29.11.1995 per la Chiesa evangelica luterana d'Italia - CELI.

Stato non incontra particolari vincoli d'origine concordataria quando decide di istituire o modificare le norme fiscali e i regimi tributari, se non quello costituzionale del rispetto del principio di giustizia sostanziale per cui le situazioni identiche devono avere il medesimo trattamento e quelle differenti non possono averlo (cf art. 3 della Costituzione)³⁵.

A dire il vero il legislatore italiano un limite lo incontra, in quanto l'aver distinto in sede pattizia tra le attività con finalità di religione o di culto e le attività diverse (tra le quali sono state inserite positivamente quelle commerciali) implica che le prime non possano mai assumere la qualifica fiscale di attività commerciali. Ed oggi tale limite è assai rilevante sia in ordine all'IRRES (né abituali, né occasionali) che all'IVA³⁶.

Tornando all'analisi del significato del comma 3 dell'articolo 7, va evidenziato che la prima parte è una disposizione in senso lato agevolativa, in quanto consente di applicare anche all'ente ecclesiastico e alle attività di religione o di culto tutte le disposizioni di favore che l'ordinamento tributario riconosce (o riconoscerà) agli enti aventi fine di istruzione o di beneficenza³⁷, mentre con la seconda parte si è voluto evitare che l'applicazione della disciplina fiscale comune alle attività diverse (art. 16, lett. b) potesse diventare l'occasione per svilire il principio concordatario per cui l'ente ecclesiasti-

³⁵ Non vi è dubbio che tale affermazione meriti un approfondimento articolato e debba essere verificata almeno alla luce della giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Suprema Corte, ma tali sviluppi eccedono il perimetro di questa relazione. Sono però certo che la Vostra benevola lettura non la riterrà manifestamente infondata e palesemente equivoca.

³⁶ Alcuni esempi. 1) L'attività di seminario – cioè di formazione del clero – e l'attività di formazione dei religiosi (inserita tra quelle di religione o di culto) non possono essere considerate attività commerciali neppure nel caso in cui i seminaristi o i novizi o le novizie pagassero una retta. 2) La distribuzione di ceri e candele all'interno delle Chiese non può essere considerata attività commerciale pur essendo prevista un'offerta minima. 3) L'attività di educazione cristiana svolta dalle parrocchie a favore dei ragazzi (la catechesi con le attività di animazione settimanali e il grest estivo) non può essere considerata attività commerciale neppure quando si chiede/raccoglie un contributo dalle famiglie.

³⁷ P. CLEMENTI – GM. COLOMBO – C. REDAELLI, *Gli enti religiosi*, Il Sole 24ore, 1999, 32 «Dal punto di vista tributario gli enti ecclesiastici in quanto tali (quindi come soggetti fiscali) e le attività di religione o di culto poste da essi, ma anche da terzi, sono equiparati rispettivamente agli enti e alle attività aventi finalità di beneficenza o di istruzione. In concreto: qualora ci fosse una norma fiscale (agevolativa o di altro tipo) di carattere soggettivo concernente gli enti con finalità di beneficenza o di istruzione, essa riguarderebbe automaticamente gli enti ecclesiastici in quanto soggetti fiscali; qualora, invece, esistesse una norma, non più riferita ai soggetti, ma alle attività con finalità di beneficenza e di istruzione essa verrebbe automaticamente estesa alle attività con scopo di religione o di culto poste dagli enti ecclesiastici, come pure da altri soggetti». Si veda anche S. CARMIGNANI CARIDI, *Il regime tributario dell'ente ecclesiastico*, in *Enti ecclesiastici e controllo dello Stato. Studi sull'istruzione CEI in materia amministrativa*. Marcianum Press, 2007, 224 «6. Problematiche

co civilmente riconosciuto nasce ed è soggetto solo all'ordinamento canonico per quanto riguarda la sua struttura e le sue finalità³⁸.

Questa prima parte della relazione ha consentito di giungere ad una sufficiente definizione del perimetro dei soggetti giuridici dei quali si illustrerà il trattamento fiscale nella seconda parte, ovvero delle "associazioni ecclesiali" così caratterizzate:

- a) costituite o approvate dall'autorità ecclesiastica (artt. 1 e 10),
- b) sia pubbliche che private ai sensi dell'ordinamento canonico,
- c) con o senza personalità giuridica canonica,
- d) che hanno finalità di religione o di culto (artt. 2 e 16),
- e) che svolgono almeno una delle attività di religione o di culto (lett. a dell'art. 16) ma che possono anche svolgere attività diverse (lett. b del medesimo articolo) ai sensi dell'articolo 15,
- f) che agiscono in Italia in quanto enti ecclesiastici civilmente riconosciuti (L. n. 222/1985) o in quanto associazioni di cui agli articoli 14-42 del codice civile (art. 10).

Considerato il profilo istituzionale della relazione si ritiene opportuno descrivere il trattamento fiscale trascurando il fatto che le associazioni abbiano anche la qualificazione di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti (lett. f); tuttavia si avrà cura di segnalare in quali situazioni ciò è determinante.

attuali. La situazione sarebbe quindi chiara: le attività individuate come "di religione e di culto" avrebbero un trattamento agevolato, le attività "diverse" avrebbero il trattamento stabilito dal diritto comune. Invece in questo stesso Convegno Mons. Mauro Rivella ci ha detto che i conflitti in materia di enti si sono avuti prevalentemente in materia fiscale. Perché? Perché alle volte il legislatore fa riferimento al "criterio soggettivo" (ad esempio "enti aventi fini di beneficenza o di istruzione" e quelli "ad essi equiparati") per attribuire benefici, senza fare alcun diretto riferimento all'attività svolta ... e di tali benefici poi l'Amministrazione vorrebbe – andando probabilmente al di là di quanto disposto dalla lettera della legge – limitare l'operatività utilizzando "anche" il criterio oggettivo della "attività svolta", e quindi negare il beneficio in presenza di "attività diverse"... questo però, come dicevo, in presenza di disposizioni normative che non appaiono operare tali distinzioni».

³⁸ P. CLEMENTI – GM. COLOMBO – C. REDAELLI, *Gli enti religiosi*, Il Sole 24ore, 1999, 33 «Il rispetto della struttura significa che per esercitare determinate attività non può essere chiesto all'ente ecclesiastico di modificare la sua natura: per esempio, qualora una legge prevedesse una particolare configurazione giuridica per lo svolgimento di una certa attività (per esempio quella di una società commerciale), tale adempimento non potrebbe essere richiesto all'ente ecclesiastico legittimamente interessato a intraprendere quella determinata attività. Il rispetto delle finalità comporta, ad esempio, che non potrebbe essere esigito da parte di un ente ecclesiastico che gestisse un'attività sanitaria, l'assolvimento di determinate prestazioni, in ipotesi previste per legge, che fossero ritenute in contrasto con la morale cattolica, che è parte integrante delle finalità di ogni ente ecclesiastico». Cf Intesa tecnica in-

3. IL PERIMETRO DELL'ANALISI DELLA NORMATIVA FISCALE. PRINCIPALI DEFINIZIONI

Si è scelto di limitare l'analisi alle seguenti imposte anzitutto per un principio di ragionevolezza e, in secondo luogo, per rispettare il profilo istituzionale di questa relazione:

- D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986 rubricato *Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi* (d'ora in poi TUIR)³⁹,
- D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, rubricato *Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto* (d'ora in poi IVA),
- decreto legislativo n. 446 del 15 dicembre 1997 (d'ora in poi IRAP).

Prima di addentrarci nell'esame delle singole disposizioni è però opportuno illustrare il significato di due definizioni decisive per il corretto inquadramento tributario delle associazioni ecclesiali, considerato che talvolta sono fraintese o, anche, indebitamente sovrapposte: *ente non commerciale* e *ente non profit* (o senza scopo di lucro).

La prima differenza è data dal fatto che mentre la prima è una definizione tecnica (si vedano l'art. 143 c. 1 – che usa l'espressione «enti non commerciali» –, l'art. 73 c. 1 lett. c e l'art. 149 del TUIR) attorno alla quale è poi costruito un intero capitolo dell'IRES (cf Capo III del Titolo II del TUIR), la seconda è più una definizione di origine sociologica con la quale si intendono raggruppare diversi soggetti giuridici che non hanno scopo egoistico, cioè la finalità di distribuire gli utili (o gli avanzi di gestione)⁴⁰.

interpretativa ed esecutiva dell'Accordo modificativo del Concordato Lateranense del 18.2.1984 e del successivo Protocollo del 15.11.1984, firmato il 24.2.1997, citata alla nota n. 15.

³⁹ Il testo unico delle imposte sui redditi ha sostituito dal 1.1.1987 la disciplina di cui al D.P.R. n. 597 del 29.9.1973, *Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche* e il D.P.R. n. 598 del 29.9.1973, *Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche*. Con il D.Lgs. n. 344 del 12.12.2003 sono state apportate modificazioni al nuovo testo unico, in particolare è stata rinumerata un'ampia parte degli articoli. Tale novità deve essere ricordata quando si accostano giurisprudenza e commenti relativi al testo vigente fino al 31.12.2003 in quanto riportano la precedente numerazione del T.U.

⁴⁰ A conferma che l'espressione propriamente non ha un contenuto tecnico-giuridico vi è il fatto che manca una vera definizione di enti "*non profit*" o appartenenti al cosiddetto Terzo Settore (contrapposto al primo settore – quello dell'economia pubblica – e al secondo settore – quello dell'economia privata). Comunemente sono ricondotti agli enti *non profit* tutti i soggetti che pur potendo svolgere attività d'impresa o commerciali non possono o non intendono distribuire utili o avanzi di gestione (cosiddetta assenza di lucro soggettivo). A partire dalla fine degli anni '90 il legislatore tributario ha più volte fatto riferimento al concetto di soggetto non lucrativo per identificare gli enti *non profit*. Purtroppo tale concetto è stato non poche volte travisato (per es. identificando l'assenza del fine di lucro soggettivo con l'assenza di lu-

La seconda differenza è data dal fatto che mentre gli enti *non profit* sono caratterizzati e accomunati dal divieto (legale e statutario) di distribuire utili o avanzi di gestione, gli enti non commerciali sono quelli che sempli-

cro oggettivo – cioè con il divieto di avere avanzi di gestione). Il più conosciuto tentativo di elaborare una disciplina fiscale fondamentale e omogenea per un'ampia parte di tali enti è il D.Lgs. n. 460 del 4.12.1997 che agli artt. 10-29 tratta delle ONLUS: «Sono organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti o atti costitutivi, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, prevedono espressamente:

- a) lo svolgimento di attività in uno o più dei seguenti settori: 1) assistenza sociale e socio-sanitaria; 2) assistenza sanitaria; 3) beneficenza; 4) istruzione; 5) formazione; 6) sport dilettantistico; 7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1° giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409; 8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22; 9) promozione della cultura e dell'arte; 10) tutela dei diritti civili; 11) ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400;
- b) l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;
- c) il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a) ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;
- d) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre ONLUS che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura;
- e) l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;
- f) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- g) l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;
- h) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
- i) l'uso, nella denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione "organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o dell'acronimo "ONLUS"».

Un decennio dopo la nascita delle ONLUS il legislatore ha elaborato – con il D.Lgs.

cemente non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività considerate commerciali⁴¹.

È dunque evidente che i concetti non si identificano; anzi, al contrario, pur sovrapponendosi si incrociano generando diverse ipotesi soggettive:

- a) enti commerciali ma non lucrativi; è il caso di una fondazione o di una associazione civile che svolge in via esclusiva o prevalente un'attività qualificata commerciale dalla normativa fiscale⁴² – per esempio quella scolastica, ospedaliera, sociosanitaria – oppure di una cooperativa sociale che non possono distribuire utili o avanzi di gestione;
- b) enti commerciali e lucrativi; è il caso delle società commerciali del Libro V del codice civile, escluse quelle che acquisiscono la qualifica di INLUS;
- c) enti non commerciali e non lucrativi; è il caso di una fondazione o di una associazione civile che non svolge in via esclusiva o prevalente un'attività qualificata commerciale dalla normativa fiscale e che non possono distribuire utili o avanzi di gestione.

I diversi modi in cui si possono incrociare le qualifiche soggettive di ente non commerciale ed ente non lucrativo determinano differenti regimi fiscali⁴³.

n. 155 del 24.3.2006 – una nuova disciplina per gli enti che non possono/vogliono distribuire utili pur svolgendo un'attività oggettivamente commerciale, le INLUS: «*Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutte le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al libro V del codice civile, che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale, e che hanno i requisiti di cui agli articoli 2, 3 e 4*» (art. 1).

Già da subito va notato che entrambe queste normative trattano esplicitamente anche degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti (cf c. 9, art. 10, D.Lgs. n. 460/1997 e c. 3, art. 1, D.Lgs. n. 155/2006).

⁴¹ Art. 73, c. 1, lett. c (richiamata dall'art. 143) del TUIR «*c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato*».

⁴² Circa i criteri per poter qualificare esclusiva o principale l'attività commerciale si vedano i cc. 4 e 5 dell'art. 73 e l'art. 149 del TUIR. Utile per comprendere quanto sia diventata delicata la norma è il § 4.1.6 della *Decisione della Commissione* del 19.12.2012, relativa all'aiuto di Stato SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)). Regime riguardante l'esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici cui l'Italia ha dato esecuzione [notificata con il numero C(2012) 9461] (2013/284/UE) pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 18.6.2013.

⁴³ Un esempio: l'esenzione IMU (ex ICI) prevista dall'art. 7, prima parte della lett. i) del D.Lgs. n. 504/1992 è riservata ai soli enti non commerciali, non anche agli enti *non profit* (o senza scopo di lucro); mentre l'agevolazione dell'aliquota IRES dimezzata prevista dalla lett. b) dell'art. 6, D.P.R. n. 601/1973 è riconosciuta ad alcuni enti civili purché senza fine di lucro. Da ciò risulta che una fondazione civile che svol-

In riferimento agli enti associativi ecclesiali si possono dunque verificare diversi scenari.

a) Circa la qualifica di ente non commerciale:

- a.1 se si tratta di un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, tale qualifica è presunta *de iure* dal comma 4, articolo 149 del TUIR – «*Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche*» – fin quando il Ministero dell'interno, unico soggetto competente, non revoca il riconoscimento per sopravvenuta carenza dei requisiti prescritti dalla legge n. 222/1985;
- a.2 se si tratta di un'associazione ecclesiale di cui all'articolo 10 della legge n. 222/1985 occorre verificare che sussistano i requisiti di cui ai commi 4 e 5 dell'articolo 73 e all'articolo 149 del TUIR.

La questione però non è così semplice come potrebbe apparire. Infatti il comma 2 dell'articolo 149, al fine di accertare la prevalenza dell'attività d'impresa, prevede una comparazione quantitativa assumendo come riferimenti alcuni elementi comunemente presenti nelle attività commerciali e in quelle istituzionali non commerciali (immobilizzazioni, ricavi, redditi, costi); ma in un'associazione ecclesiale tale comparazione potrebbe rivelarsi insufficiente o addirittura impossibile. Si veda il caso di un'associazione privata/pubblica di fedeli che ha come scopo consentire la vita comune di un gruppo di battezzati che intendono consacrarsi a Dio: in tale caso è chiaramente insufficiente il criterio quantitativo del comma 2 dell'articolo 149 per determinare l'eventuale commercialità dell'ente. Una via d'uscita è però prevista dallo stesso comma 2 laddove prescrive di svolgere l'indagine tenendo conto "anche" dei suddetti criteri. Detta congiunzione indica chiaramente che il parametro quantitativo non può essere l'unico determinante⁴⁴. Con ciò non si vuole però escludere che anche un'associazione privata di fedeli possa perdere la qualifica di ente non commerciale come può darsi nel caso – di scuola – di un'associazione di battezzati costituita al sol fine di gestire un negozio di libri religiosi con lo scopo di diffondere la conoscenza della Parola di Dio.

ge in via prevalente un'attività commerciale (esempio *a* nel testo) può godere dell'agevolazione dell'aliquota IRES dimezzata ma non dell'esenzione IMU (ex ICI).

⁴⁴ È il caso di un'associazione di battezzate che si riuniscono per condurre una vita comune di tipo religiosa (senza dar vita ad un istituto di vita consacrata) e che vivono anche del loro lavoro manuale (agricolo, piuttosto che di piccolo artigianato religioso – restauro di manufatti antichi, traduzioni di opere antiche, ecc). Se si applicassero solo i requisiti di cui alla lett. b) dell'art. 149 la loro associazione potrebbe essere qualificata come ente commerciale. In realtà vi sono buone ragioni per continuare a qualificare l'associazione come ente non commerciale che svolge un'attività commerciale non prevalente comunque assoggettata alle regole del reddito di impresa.

- b) Circa la qualifica di ente senza fine di lucro:
a prescindere dal fatto che l'associazione sia un ente ecclesiastico oppure un ente del Libro I del codice civile, considerato che la legge n. 222/1985 richiede che le finalità di religione o di culto siano costitutive ed essenziali e che tra queste finalità non vi è certamente quella di distribuire utili o avanzi di gestione agli associati (o a terzi), vi sono tutte le ragioni per poter qualificare senza fine di lucro (o *non profit*) l'associazione ecclesiale anche qualora svolgesse un'attività commerciale, come d'altra parte ammesso esplicitamente dall'articolo 15 della legge n. 222/1985.

Prima di procedere all'analisi delle principali imposte, occorre però far chiarezza in merito ad un'ultima questione che riguarda gli enti non commerciali e gli enti senza scopo di lucro: il significato di *attività istituzionale*.

L'espressione è di regola utilizzata dal legislatore in ambito tributario⁴⁵ per indicare le finalità e/o le attività che sono la ragion stessa dell'esistenza degli enti, come anche è attestato dagli statuti laddove definiscono le finalità e le attività essenziali.

Tuttavia il comma 2, lettera b) dell'articolo 149 del TUIR attribuisce all'espressione un significato diverso utilizzandola per identificare le sole attività non commerciali esercitate da un ente che svolge anche attività commerciali. Si passa, così, dal piano di ciò che è essenziale per l'ente⁴⁶ al piano della qualificazione fiscale delle sue attività: proprio questo scivolamento di significato è all'origine di un'ambiguità che può rivelarsi pericolosa per la corretta qualificazione fiscale del soggetto e per un'applicazione delle norme realmente rispettosa del dettato testuale.

Infatti l'attività istituzionale di un ente può essere commerciale (se sono presenti i requisiti prescritti dalla normativa (art. 55 TUIR e art. 4, c. 1, D.P.R. 633/1972) oppure non commerciale (se manca almeno uno di questi requisiti):

- a) esempio di attività "istituzionale non commerciale" è l'attività sportiva svolta da una associazione sportiva dilettantistica ai sensi del combinato disposto dell'articolo 90 della legge n. 298/2002 – «18. *Le società e le associazioni sportive dilettantistiche si costituiscono con atto scritto nel quale deve tra l'altro essere indicata la sede legale. Nello statuto devono essere espressamente previsti: a) [...]; b) l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica; [...]*» – e dell'articolo 148 TUIR – «3. *Per le associazioni politi-*

⁴⁵ L. n. 266/1991, art. 8, c. 4; L. n. 49/1987, art. 28, c. 4, lett. b); D.P.R. n. 917/1986, art. 143, c. 1 e c. 2, lett. b) nonché art. 148, c. 5; D.Lgs. n. 460/1997, art. 10, c. 10, lett. e).

⁴⁶ Questo significato è coerente anche con la prospettiva civilistica la quale prescrive che l'atto costitutivo e lo statuto contengano «[...] *la denominazione dell'ente, l'indicazione dello scopo, del patrimonio e della sede, nonché le norme sull'ordinamento e sull'amministrazione [...]*» (art. 16 cod. civ.).

che, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati»;

b) esempio di attività "istituzionale commerciale" è quella delle moltissime scuole per l'infanzia (una volta "scuole materne") gestite da associazioni e fondazioni civili costituite alla fine del XIX secolo. Infatti, premesso che i loro statuti evidenziano con tutta chiarezza che l'unico scopo di questi enti è proprio quello di garantire la cura, l'educazione e l'istruzione morale e religiosa dei bambini in età prescolare, non dovrebbe esservi dubbio che:

- l'attività istituzionale sia quella scolastica (scuola materna o scuola per l'infanzia),
- l'attività istituzionale-scolastica debba qualificarsi fiscalmente come d'impresa o commerciale ogniqualvolta siano richiesti contributi alle famiglie e percepiti i contributi dalla pubblica amministrazione (cf art. 55 TUIR e art. 4, c. 1, D.P.R. 633/1972)⁴⁷.

Dunque, per evitare fraintendimenti non si dovrebbe utilizzare l'espressione "attività istituzionale" come analoga di "attività non commerciale" o di "attività che non dà luogo a reddito di impresa".

Nel contempo si può però ritenere che le attività istituzionali delle associazioni ecclesiali (siano esse enti ecclesiastici civilmente riconosciuti o associazioni di cui all'art. 10, L. n. 222/1985) siano sempre non commerciali in quanto attività con finalità di religione o di culto ai sensi dell'articolo 16, lettera a) della legge n. 222/1985⁴⁸.

⁴⁷ Data la delicatezza della questione si ribadisce che non è legittimo – per i motivi esposti in precedenza – ritenere implicita la sussistenza della finalità di lucro quando si è in presenza di un'attività che il legislatore fiscale considera d'impresa o commerciale.

⁴⁸ Che le attività di religione o di culto di cui alla lett. a) non possano essere qualificate fiscalmente come commerciali lo si desume dal fatto che in sede di revisione del Concordato le Parti hanno positivamente qualificato come "attività diverse" quelle commerciali (art. 16, lett. b).

4. L'IMPOSTA SUI REDDITI DELLE SOCIETÀ (IRES). TITOLO II DEL D.P.R. N. 917/1986 (TUIR⁴⁹)

Il TUIR disciplina sia l'imposta sui redditi delle persone fisiche (IR-PEF), sia quella sui redditi delle società (IRES) alla quale sono soggetti gli enti commerciali residenti, gli enti non commerciali residenti e gli enti non residenti in genere.

Per quanto riguarda l'IRES sono previsti due percorsi per determinare il reddito imponibile⁵⁰ (che è la base sulla quale si calcola l'imposta) in relazione al tipo di soggetto contribuente:

- a) per gli enti non commerciali, cui di norma appartengono anche le associazioni ecclesiastiche (sempre gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, di norma le associazioni ecclesiali di cui all'articolo 10 della legge n. 222/1985) «*Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva [...]*» (c. 1, art. 143)⁵¹;
- b) per gli enti commerciali (cui appartengono anche le associazioni ecclesiali di cui all'art. 10 della L. n. 222/1985 che non hanno i requisiti per essere enti non commerciali o li hanno persi) «*1. Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione*» (art. 81).

Questo diverso regime fiscale rispecchia la loro differente qualificazione tributaria soggettiva⁵² ed ha conseguenze significative:

⁴⁹ Le norme citate in questo paragrafo si riferiscono, salvo diversa indicazione, al TUIR.

⁵⁰ Occorre ricordare che per l'ordinamento italiano compete alla fonte legislativa (cf art. 23 Cost.) determinare quando e a che condizioni il risultato di un'operazione economica è oggetto di imposizione e, dunque, concorre a determinare il reddito complessivo imponibile oppure, al contrario, se rimane fiscalmente ininfluenza pur comportando un arricchimento per il contribuente. È questa la funzione della quasi totalità degli articoli del TUIR e delle principali norme tributarie; ad essi spetta di definire con la maggior precisione possibile quando il risultato di un fatto "economico" deve essere considerato un cespite positivo o negativo di reddito.

⁵¹ Sul tema si veda la Circolare del Ministero delle Finanze n. 124/E del 15.5.1988 che illustra le principali novità apportate al sistema dalla sezione I del D.Lgs. n. 460/1997.

⁵² Per gli enti che svolgono in via principale o prevalente un'attività ritenuta commerciale dall'ordinamento «*tutti i proventi e i costi riconducibili all'impresa commerciale concorrono a formarne il reddito, anche se diversi da quelli cui è diretta l'ordi-*

Ente non commerciale	Ente commerciale
Il reddito imponibile complessivo è dato dalla somma dei redditi determinati secondo le diverse tipologie (fondiari, di capitale, di lavoro subordinato, di lavoro autonomo, di impresa, diversi).	Il reddito imponibile complessivo è determinato applicando solo le norme del reddito di impresa.
Costituiscono voci di reddito e di costo solo quelle ritenute tali dal TUIR in relazione alle diverse categorie di reddito ⁵³ .	Tutti i fatti economici e patrimoniali imputabili all'ente concorrono a determinare il suo reddito di impresa quali componenti positivi o negativi.
La necessità di attivare un sistema di contabilità riguarda solo i fatti riconducibili all'ambito del reddito di impresa relativo ad una – eventuale – attività commerciale/d'impresa gestita dall'ente ⁵⁴ .	La contabilità riguarda tutti i fatti e le attività relativi all'ente ⁵⁵ .

Tabella B

*naria attività. Nelle altre categorie di reddito esaminate finora, gli elementi positivi e negativi fiscalmente rilevanti erano indicati in modo puntuale e tassativo. La ragione dell'inserimento nel reddito di impresa di tutti i proventi riconducibili all'impresa, ordinari e straordinari, risiede in ragioni di semplicità, e nella difficoltà di distinguere, nell'ambito degli atti d'impresa, una non meglio qualificata attività lucrativa dalle altre», R. LUPI, *Diritto Tributario. Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi*, Giuffrè, 2002, 106.*

⁵³ R. LUPI, *Diritto Tributario. Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi*, Giuffrè, 2002, 50 «La legislazione tributaria si innesta sul concetto comune di reddito, senza contenere una definizione generale. Per stabilire se sussista un reddito rilevante ai fini fiscali e come tale reddito debba essere determinato, il citato testo unico n. 917/1986, utilizza le categorie di reddito previste dall'art. 6. Le categorie sono le seguenti: redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi d'impresa e redditi diversi. Ciascuna di queste categorie di reddito individua la propria sfera di applicazione con criteri che analizzeremo specificamente nei rispettivi paragrafi».

⁵⁴ Art. 13, D.P.R. n. 600/1973 «Sono inoltre obbligate alla tenuta di scritture contabili, a norma degli artt. 19 e 20: [...] g) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonché i trust, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali».

⁵⁵ Art. 13, D.P.R. n. 600/1973 «Ai fini dell'accertamento sono obbligati alla tenuta di scritture contabili, secondo le disposizioni di questo titolo: a) le società soggette alla imposta sul reddito delle persone giuridiche; b) gli enti pubblici e privati diversi dalle

Un esempio può dare più chiara evidenza dei riflessi sostanziali (ovvero del carico fiscale) di tale differente regime fiscale: una liberalità ricevuta da un ente non commerciale al di fuori della eventuale sfera d'impresa non concorre a determinare il reddito complessivo in quanto tale fatto non è considerato reddito da alcuna delle categorie di cui all'articolo 6; al contrario la medesima liberalità ricevuta da un ente commerciale (per quanto *non profit*) costituisce comunque sopravvenienza attiva ai sensi dell'articolo 88 e, dunque, concorre a determinare il reddito di impresa⁵⁶.

Sulla base di questo doppio binario:

- le associazioni ecclesiali che legittimamente si qualificano enti non commerciali devono – di anno in anno – verificare quali delle proprie attività e quali fatti economici che le riguardano sono considerati redditi ai sensi dell'articolo 143;
- le associazioni ecclesiali che invece devono riconoscersi come enti commerciali (come illustrato al § 3, punto a.2, dovrebbero essere una situazione solo da esempio scolastico) dovranno considerare tutte le attività e i fatti economici che le riguardano come cespiti del reddito di impresa, ai sensi dell'articolo 81.

Considerato il carattere istituzionale di questa relazione saranno analizzate solo le norme del Capo III del TUIR relative agli enti non commerciali, avendo cura di dare rilievo a quelle norme e regole che si applicano solo se l'ente non commerciale è:

- un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, in quanto sempre ente non commerciale per previsione normativa (art. 149),
- un ente non commerciale di natura associativa (art. 148),
- un ente associativo religioso riconosciuto dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese (art. 148, c. 9).

4.1 L'ente ecclesiastico quale ente non commerciale di diritto

L'unica norma del TUIR che riguarda gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti (tra i quali vi possono essere anche associazioni ecclesiali di cui all'art. 9 della L. n. 222/1985) è il comma 4 dell'articolo 149⁵⁷ che li conside-

società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; [...]».

⁵⁶ Per la maggior chiarezza data dai numeri: una donazione erogata per l'attività istituzionale ad un'associazione ecclesiale che deve essere qualificata come ente commerciale concorre al reddito imponibile come componente positivo del reddito di impresa e, dunque, è soggetta ad IRES; la medesima donazione erogata ad un'associazione ecclesiale che può invece legittimamente qualificarsi come ente non commerciale non concorre a determinare il reddito imponibile e, dunque, non è soggetta ad IRES. Nel primo caso il costo per l'ente può essere – in via approssimativa – anche pari al 27,5% del valore della donazione (aliquota IRES 2013).

⁵⁷ L'attuale art. 149 (fino al 2004 era l'art. 111-*bis*) è stato introdotto nel TUIR dal-

ra di diritto enti non commerciali in quanto esclude positivamente la possibilità di applicar loro i criteri comuni che determinerebbero la perdita di tale qualifica:

«Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche».

Questo comma non contiene dunque un'agevolazione fiscale sostanziale per gli enti ecclesiastici ma evita che la valutazione della prevalenza di una eventuale attività commerciale sia condotta trascurando la particolarità di questi enti e la natura singolare della loro finalità/attività istituzionale⁵⁸.

La Commissione europea ha recentemente riconosciuto che tale norma non può essere – di per sé – considerata un “aiuto di Stato” e ha concluso che *«l'articolo 149, quarto comma, del TUIR non conferisce alcun vantaggio selettivo né agli enti ecclesiastici né alle associazioni sportive dilettantistiche. La misura non costituisce pertanto un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del Trattato»*⁵⁹.

l'art. 6, c. 1 del D.Lgs. 460/1997 proprio al fine di definire normativamente (e non più solo per prassi ministeriale) quali elementi e quali parametri devono essere considerati per valutare l'eventuale prevalenza dell'attività commerciale rispetto a quella non commerciale.

⁵⁸ Circa i motivi che hanno indotto il legislatore a definire normativamente la questione si veda la Relazione Governativa al decreto legislativo n. 460/1997 *«Ai sensi del co. 4 (dell'art. 111/bis citato [ora art. 149]) le disposizioni sulla perdita di qualifica di ente non commerciale non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili, per i quali si ritengono comunque, prevalenti le attività istituzionali di ispirazione eminentemente idealistica»*. Si veda anche P. CLEMENTI – GM. COLOMBO – C. REDAELLI, *Gli enti religiosi*, Il Sole 24ore, 1999, 159 *«Non sempre, infatti, era possibile ricavare l'oggetto esclusivo o principale dell'atto costitutivo come richiesto dal comma 4, perché la quasi totalità degli enti ecclesiastici, soprattutto cattolici, non avevano e non hanno un atto costitutivo per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, ma solo l'atto di costituzione canonica. Da qui il rischio che l'Amministrazione finanziaria si riferisse per determinare la natura commerciale o non commerciale di un ente ecclesiastico all'attività concretamente esercitata valutandola con criteri di natura economica. In tal ottica, ad esempio, un istituto religioso gestore di una scuola rischiava di essere considerato Ente commerciale, essendo la predetta attività certamente più rilevante, sotto un profilo economico, dell'attività legata alla normale vita della comunità delle suore o dei religiosi»*.

⁵⁹ *Decisione della Commissione* del 19.12.2012, relativa all'aiuto di Stato SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)). Regime riguardante l'esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici cui l'Italia ha dato esecuzione [notificata con il numero C(2012) 9461] (2013/284/UE) pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 18.6.2013 «6.3 [...] Alla luce di quanto precede, la Commissione ritiene che esistano gli strumenti giuridici per ga-

4.2 Le agevolazioni riconosciute a tutti gli enti non commerciali

Ai sensi del comma 1 dell'articolo 143 non si considerano commerciali e, dunque, non concorrono alla formazione del reddito complessivo degli enti non commerciali⁶⁰ «*le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione*».

Per comprendere questa disposizione occorre ricordare che l'articolo 55 del TUIR definisce reddito d'impresa «*l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c.*» nonché «*l'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.*». Pertanto ai sensi dell'articolo 55 un'attività è commerciale – e genera reddito di impresa – quando è organizzata ed è diretta alla produzione di beni e/o alla prestazione di servizi⁶¹.

Le attività commerciali svolte in maniera non abituale (e perciò stesso

rantire un'efficace prevenzione e repressione degli abusi della qualifica di ente non commerciale da parte di enti ecclesiastici e di associazioni sportive dilettantistiche. Le autorità italiane hanno inoltre dimostrato che le autorità competenti ottemperano agli obblighi di controllo e che, in realtà, tanto gli enti ecclesiastici quanto le associazioni sportive dilettantistiche possono perdere la qualifica di ente non commerciale se svolgono attività prevalentemente economiche. Pertanto, anche gli enti ecclesiastici e le associazioni sportive dilettantistiche possono perdere il beneficio del trattamento fiscale riservato agli enti non commerciali in genere. Non risulta pertanto sussistere quel sistema di "qualifica permanente di ente non commerciale" di cui parlano i denuncianti. Il semplice fatto che si applichino procedure specifiche ai controlli relativi agli enti ecclesiastici con personalità giuridica di diritto civile e alle associazioni sportive dilettantistiche in questione non comporta un vantaggio».

⁶⁰ Quanto esposto nel paragrafo si applica a tutti gli enti non commerciali, a prescindere dalla natura associativa o fondazionale.

⁶¹ R. LUPI, *Diritto Tributario. Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi*, Giuffrè, 2002 95 «*In primo luogo deve trattarsi di attività abituale, cioè organizzata con continuità e non occasionalmente; le attività non abituali, cioè occasionali, danno luogo a proventi imponibili come reddito diverso. In secondo luogo l'attività deve rientrare tra quelle elencate nell'art. 2195 del codice civile, tra cui si segnalano l'attività industriale di produzione di beni o servizi, l'attività intermediaria nella circolazione dei beni (tutto il settore del commercio), le attività bancarie o assicurative, di trasporto o ausiliarie alle precedenti. Tali attività sono legislativamente inserite nella categoria del reddito d'impresa ancorché sprovviste di una organizzazione in forma d'impresa. [...] Una previsione a parte riguarda le prestazioni di servizi non riconducibili all'art. 2195 c.c., in quanto prive di contenuto materiale, e che danno luogo a reddito d'impresa se organizzate in forma d'impresa; tra i possibili esempi di queste attività non materiali il cui inquadramento nel reddito d'impresa dipende dall'organizzazione, si pensi [...] alle prestazioni didattiche che danno luogo a reddito d'impresa se organizzate in forma di scuola privata*».

senza organizzazione imprenditoriale) non hanno i requisiti per essere qualificate reddito di impresa, ma sono ugualmente assoggettate a tassazione, ai sensi dell'articolo 67 come redditi diversi⁶².

Alla luce degli articoli 55 e 67 appare con chiarezza la portata agevolativa del comma 1 dell'articolo 143 che mai considera occasione di reddito le prestazioni di servizi⁶³:

- non rientranti nell'articolo 2195 codice civile (diverse, cioè, dai servizi bancari, assicurativi e di trasporto, nonché le attività di commercio di beni),
- conformi alle finalità istituzionali dell'ente,
- rese senza apprestare un'organizzazione "specificata", cioè diversa ed ulteriore da quella utilizzata ordinariamente dall'ente per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle comunque non commerciali,
- i cui corrispettivi non superano il totale dei costi di diretta imputazione sostenuti per la loro realizzazione.

La sussistenza di un'organizzazione (seppur non specifica) e la presenza di corrispettivi (seppur non eccedenti i costi di "diretta imputazione") fa comprendere che in via oggettiva si tratterebbe di prestazioni di servizi rese in forma commerciale (cf art. 55, prestazioni di servizi rese contro corrispettivi e presenza di una certa organizzazione); tuttavia, considerando che i corrispettivi di tali servizi non apportano alcunché al reddito complessivo⁶⁴ e che in un certo senso sono "richiesti" dalle stesse finalità istituzionali dell'ente, il legislatore ha ritenuto razionale non considerare tale attività ai fini della determinazione del reddito complessivo.

Due precisazioni.

Il fatto che il risultato economico di questa fattispecie non possa essere positivo non deve indurre a ritenere che tutte le attività che si chiudono con una perdita o un pareggio di bilancio debbano essere considerate non commerciali⁶⁵; è vero invece il contrario: infatti è solo in forza di una positiva

⁶² Art. 67 «Sono redditi diversi, se non costituiscono redditi di capitale, ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti o professioni o di imprese commerciali da società in nome collettivo o in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente: [...] i) i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente».

⁶³ In forza della lett. a), art. 16, L. n. 222/1985, letta in parallelo con la lett. b) le attività di religione o di culto non configurano mai prestazioni di servizi ai fini della norma tributaria. Si veda la nota n. 46.

⁶⁴ Se i corrispettivi non possono eccedere i costi di diretta imputazione, significa che il risultato dell'attività al più può essere in pareggio, se non negativo, considerando anche i costi generali e non specifici.

⁶⁵ Non temendo la ripetizione si deve ribadire che per norma generale la commercialità di un'attività non dipende dal fatto che essa abbia generato un utile ma solo dal fatto che la stessa è organizzata ed è diretta alla produzione di beni e di servizi e al loro scambio oneroso. Quando sussistono questi requisiti l'attività è e rimane commerciale anche se l'esercizio si chiude con una perdita o in pareggio.

volontà del legislatore (c. 1, art. 143) che esse non concorrono a determinare il reddito, né generano gli adempimenti formali connessi ordinariamente alle attività commerciali⁶⁶.

Quando queste prestazioni di servizi (sempre conformi alle finalità istituzionali) sono rese in maniera abituale e apprestando un'organizzazione specifica, oppure contro corrispettivi che eccedono i costi di diretta imputazione, l'attività diventa commerciale e si genera un reddito di impresa⁶⁷; quando tale attività diventa prevalente (ancorché non esclusiva) l'associazione ecclesiale che non sia ente ecclesiastico deve considerarsi ente commerciale.

Ai sensi del comma 3, articolo 143 non concorrono alla formazione del reddito degli enti non commerciali neppure:

a) *«i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione».*

Sono tre i requisiti necessari per non dover considerare reddito tali fondi⁶⁸:

- l'attività di raccolta fondi deve essere occasionale,
- l'iniziativa nel cui contesto si svolge la raccolta di fondi deve poter essere ricondotta a celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione,
- i beni e/o servizi che vengono ceduti devono essere di modico valore.

b) Non rientrano in questa agevolazione⁶⁹ le raccolte di fondi prive di qual-

⁶⁶ In forza di tale norma il vero beneficio per l'ente non commerciale è proprio l'assenza degli obblighi formali ordinariamente previsti per le attività commerciali che originano reddito d'impresa.

⁶⁷ Qualora detta attività non sia abituale il risultato economico costituisce "redditi diversi".

⁶⁸ P. CLEMENTI, *Le raccolte occasionali di fondi*, Guida Operativa di exLege, ITL, 1/2013, 5 «Circa l'occasionalità, la norma che ha introdotto questa agevolazione disponeva che un apposito decreto ministeriale avrebbe potuto stabilire "condizioni e limiti affinché l'esercizio delle attività [di raccolta fondi] possa considerarsi occasionale" (D.Lgs. 460/1997, art. 2, c. 3), ma il decreto non è mai stato emanato. Va sottolineato, comunque, che si tratta di un parametro molto limitato; considerando i principi generali dell'ordinamento tributario e il parametro introdotto per definire l'occasionalità delle manifestazioni delle associazioni sportive dilettantistiche (fino a due nell'anno) si può ritenere che si resta su un terreno sufficientemente sicuro se non si organizzano più di 3 o 4 eventi nel corso di un anno. Ogni singolo evento si può esaurire in un'unica giornata o svolgersi durante un fine settimana, mentre va considerata con particolare prudenza l'iniziativa che eccede questa durata» (www.chiesadimilano.it/exlege).

⁶⁹ Si tratta di un'agevolazione in quanto, mancando la lett. a) del c. 3 dell'art. 143, i fondi raccolti attraverso l'offerta di beni/servizi di modico valore «1. Sono redditi di-

- siasi aspetto di corrispettività in quanto già a priori prive di qualsiasi rilevanza IRES poiché non riconducibili ad alcuna categoria di reddito;
- b) «*i contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 8, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, come sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi*».
- c) Per quanto questa ipotesi possa apparire interessante si ritiene che non sia applicabile alle associazioni ecclesiali in quanto richiede che le finalità istituzionali dell'ente non commerciale siano "sociali" mentre le associazioni ecclesiali non possono che avere come finalità istituzionale (ovvero essenziale/principale) quella di religione o di culto o altra finalità ammessa dall'ordinamento canonico (cann. 114, § 2 e 298, § 1)⁷⁰.

4.3 Le agevolazioni riconosciute agli enti non commerciali di natura associativa

I primi due commi dell'articolo 148 del TUIR riconoscono ai soli enti non commerciali di natura associativa altre due particolari agevolazioni per il fatto che in questi soggetti è prevista la presenza di soci/partecipanti. Pertanto queste agevolazioni si applicano anche alle associazioni ecclesiali.

- c. 1) «*Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo*».

È la regola generale della fiscalità di tutti gli enti associativi non commerciali:

- a) l'attività svolta a favore degli associati/partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, non è considerata commerciale,
- b) le quote e i contributi associativi versati dagli associati non costituiscono reddito per l'associazione.

versi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente: [...] i) i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente» (art. 67).

⁷⁰ Ritenere che le finalità di religione o di culto siano una specie di quelle "sociali" è ardito e chiederebbe comunque un robusto fondamento normativo. Infatti il principio della "equiparazione concordataria" crea un puntuale e preciso rapporto tra le finalità di religione o di culto e quelle di istruzione e beneficenza, escludendo implicitamente che vi sia un naturale rapporto di *genus a species* con quelle più genericamente sociali.

Al fine però di evitare abusi, il legislatore ha ritenuto necessario precisare (limitare) la regola generale del comma 1 restringendone la portata:

- c. 2) *«Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 143, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità».*

Pertanto quando le attività svolte a favore degli associati/partecipanti sono rese verso il pagamento di corrispettivi specifici (tali sono anche i contributi e le quote supplementari versate dagli associati a motivo di particolari prestazioni erogate dall'associazione), le medesime attività tornano ad essere considerate commerciali e costituiscono reddito d'impresa se svolte abitualmente o, in caso contrario, redditi diversi (attività commerciale occasionale).

4.4 Le agevolazioni riconosciute agli enti non commerciali di natura associativa riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese

I commi 3-5-6-7⁷¹ dell'articolo 148 del TUIR riconoscono agli enti non commerciali di natura associativa un'altra agevolazione (che si aggiunge a quelle base di cui all'art. 143 e a quella comune a tutti gli enti associativi del c. 1) per alcune attività rese ai soci (e di per sé commerciali) che il legislatore ha ritenuto di decommercializzare e quindi di rendere irrilevanti ai fini della determinazione del reddito complessivo imponibile.

Tali agevolazioni possono dunque interessare anche le associazioni ecclesiali ogniquale volta gestiscono, in conformità alle norme statutarie, una o più delle attività individuate nei suddetti commi; quando, invece, non gestiscono alcuna delle attività agevolate, i commi da 3 a 8 (e le relative clausole statutarie obbligatorie) non hanno alcuna rilevanza.

Diversamente dalle agevolazioni di cui al comma 1, le ipotesi di cui ai commi 3-5-6-7 si applicano solo a due condizioni (*incipit* del c. 8):

- a) gli atti costitutivi o statuti siano *«redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata»*;
- b) *«le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti».*

⁷¹ Il c. 4 non è un'agevolazione in quanto dichiara la commercialità di alcune attività anche se rese a norma del c. 3 e il c. 5 riguarda solo gli enti di promozione sociale di cui all'art. 3, c. 6, lett. a) della L. n. 287/1991.

La scelta di avvalersi di queste agevolazioni deve essere attentamente valutata dall'autorità canonica in sede di elaborazione dello statuto dell'associazione ecclesiastica in quanto le clausole che devono essere inserite limitano l'azione dell'ente.

La prima condizione non è una norma sostanziale riguardando solo la forma giuridica dell'atto costitutivo e dell'allegato statuto. Se da un lato non è prevista una forma solenne ed obbligatoria per l'esistenza delle associazioni civili (ad esclusione di quelle che intendono ottenere il riconoscimento giuridico) e di quelle canoniche⁷², è facoltà di coloro che le istituiscono adottare la forma di atto pubblico, o di scrittura privata autenticata o registrata. Il legislatore ha invece prescritto l'uso di tali forme agli enti che intendono avvalersi delle agevolazioni di cui ai commi 3-5-6-7; e ciò vale anche per le associazioni ecclesiali interessate a tali agevolazioni.

È però necessario approfondire brevemente la questione in quanto le associazioni canoniche vengono ad esistenza secondo le norme dell'ordinamento canonico che non conosce tali forme di origine statale. Si deve però ammettere che il problema non si pone per le associazioni canoniche riconosciute come ente ecclesiastico, in quanto la loro esistenza nell'ordinamento italiano è attestata addirittura da un decreto ministeriale. Per quanto riguarda le altre associazioni canoniche (cf art. 10, L. n. 222/1985) dovrebbe essere sufficiente procedere al cosiddetto deposito dell'atto costitutivo canonico presso un Notaio e richiedere poi il numero di codice fiscale all'Agenzia delle entrate.

Per quanto riguarda la seconda condizione il comma 8 ritiene necessaria la presenza delle seguenti clausole statutarie:

- «a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;*
- b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;*
- c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;*
- d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;*
- e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, cri-*

⁷² Si veda la nota 15.

teri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;
f) *intramissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa».*

Prima di dar brevemente conto del contenuto di queste clausole occorre segnalare che ai sensi del comma 9 «*Le disposizioni di cui alle lettere c) ed e) del comma 8 non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria*». Le clausole di cui alle lettere c) ed e) riguardano la cosiddetta “democrazia interna” richiesta dal legislatore al fine di aver la garanzia che le agevolazioni fiscali non vadano a beneficio dei pochi che amministrano l’associazione in modo autoreferenziale ma siano, invece, un reale beneficio per tutti i partecipanti.

Pur senza entrare nel merito della scelta del legislatore si deve però riconoscere che tale esclusione è conforme alle norme concordatarie che riconoscono esclusivamente all’autorità canonica la competenza in merito alla struttura e al funzionamento degli enti canonici.

Circa le altre clausole si segnala quanto segue.

Clausola a) Il divieto di distribuire utili intende impedire che i fondi accumulati dall’associazione anche grazie alle agevolazioni fiscali possano essere utilizzati per finalità diverse da quelle istituzionali/statutarie; in particolare occorre prestare attenzione alle cosiddette finalità di beneficenza dell’ente, in quanto negli ultimi anni l’amministrazione finanziaria è intervenuta sull’argomento anche al fine di evitare che sotto le mentite spoglie dell’aiuto ai bisognosi (pur menzionato dagli statuti) si possano annidare vere e proprie distrazioni di fondi agevolati⁷³. Pertanto è evidente l’incompatibilità tra questa clausola e una eventuale norma statutaria che dispone/autorizza la devoluzione degli avanzi di gestione registrati dall’associazione ad un ente ecclesiastico (per es. parrocchia, istituto di vita consacrata, diocesi, Santa Sede) a meno che possa configurarsi una ipotesi di “beneficenza indiretta”⁷⁴.

⁷³ Agenzia delle entrate, Ris. n. 192 del 27.7.2009; Circ. n. 12 del 9.4.2009. R. RANDAZZO – L. NISCO, *Il nuovo concetto di beneficenza*, in *Enti non profit*, IPSOA, 2/2010, 39.

⁷⁴ Agenzia delle entrate, Ris. n. 292 del 9.9.2002 (di per sé rivolta alle ONLUS ma rivelativa della *mens* dell’Amministrazione finanziaria) «*Ciò premesso, adottando un’interpretazione evolutiva della storica nozione di beneficenza – quale attività, di-*

- Clausola b) Devono essere attentamente valutati le implicazioni e gli effetti di questa clausola che impone di devolvere il patrimonio finale dell'ente ad un'altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità in quanto limita in modo assolutamente rilevante la libertà dei soci/autorità canonica di devolvere come meglio credono tutti i beni che residuano (immobili, disponibilità liquide, investimenti finanziari) al momento dell'estinzione/scioglimento⁷⁵.
- Clausola d) Impone l'obbligo di redigere un rendiconto economico (costi e ricavi) e finanziario (di cassa). Non si evidenziano particolari implicazioni problematiche per le associazioni ecclesiali.
- Clausola f) La regola della intrasmissibilità della quota – ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte – e la sua non rivalutabilità, sottolinea e ribadisce la radicale distinzione delle associazioni rispetto alle società. Non si evidenziano particolari implicazioni problematiche per le associazioni ecclesiali.

Tutto ciò premesso si riprende l'analisi delle agevolazioni di cui all'articolo 148, a partire dal comma 3.

La prima conferma la non commercialità delle attività a favore degli associati/partecipanti in diretta attuazione degli scopi statutari, anche se sono effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, se si tratta di un'associazione religiosa.

- c. 3) *«Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispet-*

retta a sollievo della miseria, di chi esercita la carità verso il prossimo – questa Agenzia ritiene di poter ricondurre in essa non solo le prestazioni di carattere erogativo in denaro o in natura a favore degli indigenti, ma anche quelle, sempre di carattere erogativo, finalizzate ad alleviare le condizioni di bisogno di soggetti meritevoli di solidarietà sociale, ivi comprese le erogazioni effettuate a favore di enti che operano direttamente nei confronti delle suddette persone. Appaiono, in ogni caso, riconducibili nella beneficenza le erogazioni gratuite in denaro o in natura effettuate nei confronti di altre ONLUS o di enti pubblici che operano nell'ambito dell'assistenza sociale e socio-sanitaria, dell'assistenza sanitaria, della tutela dei diritti civili, della ricerca scientifica indirizzata allo studio di patologie di particolare rilevanza sociale, degli aiuti umanitari».

⁷⁵ Questa clausola è sempre più utilizzata dal legislatore fiscale per evitare che i benefici concessi con un minor carico fiscale possano essere distorti dalle finalità statutarie in occasione dell'estinzione/scioglimento degli enti. Si vedano anche l'art. 10, c. 1, lett. f), D.Lgs. n. 460/1997, il D.M. 200/2012 relativo all'IMU e la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 59E del 31.10.2007.

tivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati».

Questo comma attesta infatti – in senso contrario a quanto disposto per tutti gli enti associativi dal comma 2 – la non commercialità prevista dal comma 1, purché l'ente abbia finalità «politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona». La decommercializzazione è riconosciuta anche alla cessione onerosa di pubblicazioni associative (riviste, bollettini) purché ciò avvenga prevalentemente a favore degli associati.

Nonostante l'ampliamento delle ipotesi di decommercializzazione operato dal comma 3, il successivo comma 4 considera comunque commerciali una serie di attività, anche se rese da associazioni religiose.

- c. 4) *«La disposizione del comma 3 non si applica per le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti, per le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e per le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali né per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:*
- a) gestione di spacci aziendali e di mense;*
 - b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;*
 - c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;*
 - d) pubblicità commerciale;*
 - e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari».*

Torna però ad essere decommercializzata l'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici operata da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese se effettuata a favore degli associati/partecipanti⁷⁶.

- c. 6) *«L'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici di cui al comma 5 non è considerata commerciale anche se effettuata da associazioni politiche, sindacali e di categoria, nonché da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, sempreché sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3».*

⁷⁶ Oppure a favore di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

4.5 La determinazione dell'imponibile IRES. Modalità forfettaria o analitica

Già si è detto che il reddito imponibile complessivo degli enti non commerciali è dato dalla somma dei risultati di ciascuna categoria di reddito (fondiari, di capitale, d'impresa, diversi).

Per quanto riguarda l'eventuale reddito d'impresa (relativo alle operazioni oggettivamente commerciali ai sensi dell'articolo 55 e non decommercializzate ai sensi degli articoli 143 e 148), l'articolo 145 riconosce la possibilità di procedere alla determinazione cosiddetta forfettaria applicando al totale dei ricavi i seguenti coefficienti di redditività:

<i>Attività di prestazioni di servizi</i>	<i>Altre attività</i>
fino a euro 15.493, coefficiente 15 per cento	fino a euro 25.823, coefficiente 10 per cento
da euro 15,493 a euro 309.874, coefficiente 25 per cento	da euro 25.823 a euro 516.457, coefficiente 15 per cento

Tabella C

Questa possibilità è riconosciuta agli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata di cui all'articolo 18, D.P.R. n. 600/1973.

Nulla però vieta agli enti non commerciali di determinare il reddito d'impresa con il metodo analitico della contrapposizione ricavi-costi.

Ai sensi dell'articolo 9-*bis* del decreto legge n. 417 del 30 dicembre 1991, solo agli enti non commerciali di natura associativa senza scopo di lucro (quali sono anche le associazioni ecclesiali) sono applicabili le disposizioni della legge n. 398 del 16 dicembre 1991 che ha introdotto un ulteriore regime forfettario per la determinazione del reddito di impresa qualora i proventi (non solo i ricavi) non superino la somma di euro 250.000:

«In deroga alle disposizioni contenute nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il reddito imponibile dei soggetti di cui all'articolo 1 è determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 3 per cento e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali» (art. 2, c. 5, L. n. 398/1991).

4.6 Le altre categorie di reddito

Per quanto riguarda le altre categorie di reddito (fondiari, di capitale o diversi), l'associazione ecclesiale deve verificare – di anno in anno – se si realizzano uno o più dei presupposti di imposta⁷⁷ previsti dal TUIR.

a) Redditi fondiari

Ai sensi dell'articolo 25 «1. Sono redditi fondiari quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano» e, ai sensi del comma 1 dell'articolo 26, «I redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, salvo quanto stabilito dall'articolo 30, per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso».

b) Redditi di capitale

Ai sensi dell'articolo 44 sono presupposto di imposta «a) gli interessi e altri proventi derivanti da mutui, depositi e conti correnti; b) gli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni e titoli similari, degli altri titoli diversi dalle azioni e titoli similari, nonché dei certificati di massa; c) le rendite perpetue e le prestazioni annue perpetue di cui agli articoli 1861 e 1869 del codice civile; d) i compensi per prestazioni di fideiussione o di altra garanzia; e) gli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società, salvo il disposto della lettera d) del comma 2 dell'articolo 53; è ricompresa tra gli utili la remunerazione dei finanziamenti eccedenti di cui all'articolo 98 direttamente erogati dal socio o dalle sue parti correlate, anche in sede di accertamento; f) gli utili derivanti da associazioni in partecipazione e dai contratti indicati nel primo comma dell'articolo 2554 del codice civile, salvo il disposto della lettera c) del comma 2 dell'articolo 53; g) i proventi derivanti dalla gestione, nell'interesse collettivo di pluralità di soggetti, di masse patrimoniali costituite con somme di denaro e beni affidati da terzi o provenienti dai relativi investimenti; g-bis) i proventi derivanti da riporti e pronti contro termine su titoli e valute; g-ter) i proventi derivanti dal mutuo di titoli garantito; g-quater) i redditi compresi nei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione; g-quinquies) i redditi derivanti dai rendimenti delle prestazioni pensionistiche di cui alla lettera h-bis) del comma 1 dell'articolo 50 erogate in forma periodica e delle rendite vitalizie aventi funzione previdenziale; g-sexies) i redditi imputati al beneficiario di trust ai sensi dell'articolo 73, comma 2, anche se non residenti; h) gli interessi e gli altri proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego del capitale, esclusi i rap-

⁷⁷ Considerato il profilo istituzionale della relazione, si indicano solo i principali presupposti per ciascuna categoria di reddito.

porti attraverso cui possono essere realizzati differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto».

c) Redditi diversi

Con questa espressione il legislatore non intende alludere in maniera residuale a tutti i redditi non riconducibili ad una delle precedenti categorie ma alle fattispecie individuate dall'articolo 67 che non siano «[...] conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente» (c. 1, art. 67).

5. L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA). D.P.R. n. 633/1972⁷⁸

Solo le associazioni ecclesiali che svolgono attività commerciale in maniera non occasionale (in quanto enti non commerciali oppure come enti commerciali) devono prestare attenzione all'Imposta sul Valore Aggiunto che ai sensi dell'articolo 1 «[...] si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate».

Al fine di determinare la soggezione a tale imposta nella veste di soggetto passivo e non di mero consumatore finale, l'associazione ecclesiale deve verificare la sussistenza dei seguenti requisiti:

- a) l'esercizio di un'attività di impresa (art. 4),
- b) finalizzata alla cessione di beni (art. 3) o alla prestazione di servizi (art. 4).

Anche solo da questi brevi cenni appare il forte parallelismo tra i presupposti dell'IVA e quelli del reddito d'impresa di cui all'articolo 55 del TUIR: si può pertanto affermare che quando l'associazione ecclesiale è titolare di reddito d'impresa (IRES) è anche soggetto passivo ai fini IVA ai sensi dell'articolo 17 del D.P.R. 633/1972 ed è tenuta agli adempimenti formali e sostanziali.

In particolare il soggetto passivo IVA deve:

- a) esercitare la cosiddetta rivalsa, ovvero «addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente» (art. 18),
- b) versare l'imposta all'erario, cioè la somma algebrica tra l'IVA a debito (quella complessivamente addebitata in sede di rivalsa) e l'IVA a credito (quella complessivamente pagata in qualità di cessionario o committente) ai sensi degli articoli 17⁷⁹ e 19⁸⁰,

⁷⁸ Le norme citate in questo paragrafo si riferiscono, salvo diversa indicazione, al D.P.R. n. 633/1972.

⁷⁹ Art. 17 - *Soggetti passivi* «L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'Erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo».

⁸⁰ Art. 19, c. 1 «Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo com-

c) adempiere agli obblighi cosiddetti formali di cui al Titolo II (quelli, cioè, diversi dall'obbligo di rivalsa e dal versamento all'erario).

Circa gli obblighi formali è opportuno dare evidenza ai seguenti, che sono soggetti a termini perentori e chiedono particolari attenzioni di natura contabile:

- a) «per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili [...]» (art. 21);
- b) «Il contribuente deve annotare entro quindici giorni le fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione e con riferimento alla data della loro emissione» (artt. 23 e 24 per i corrispettivi);
- c) «Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17 e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta» (art. 25);
- d) provvedere alle liquidazioni periodiche dell'imposta⁸¹;
- e) presentazione della Dichiarazione annuale⁸².

5.1 La cessione di beni e le prestazioni di servizi. L'attività di impresa

Gli articoli 2 e 3 definiscono, rispettivamente, quando si è in presenza di un'operazione di cessione di beni o di prestazioni di servizio:

«Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere» (art. 2)

«Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte» (art. 3)

ma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo».

⁸¹ D.P.R. n. 100 del 23.3.1998.

⁸² D.P.R. n. 322 del 22.7.1998.

mentre l'articolo 4 precisa quando queste operazioni sono realizzate in un contesto di impresa, ovvero di abitualità:

«Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile».

Come l'articolo 73, comma 1, lettera c) del TUIR anche il D.P.R. n. 633/1972 considera l'ipotesi dell'ente che non svolga in via esclusiva o principale un'attività commerciale; così la prima parte del comma 4 dell'articolo 4 precisa che

«Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole»,

mentre la seconda parte, analogamente al comma 2 dell'articolo 148 TUIR, considera comunque:

«fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto»

escludendo però, analogamente al comma 3 del TUIR

«quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali».

Il perfetto parallelismo è completato dai commi 7-8-9⁸³ che ricalcano le norme dei commi 8 e 9 dell'articolo 148 e del comma 4 dell'articolo 149 del TUIR.

⁸³ Art. 4, D.P.R. 633/1972 *«[7] Le disposizioni di cui ai commi quarto, secondo periodo, e sesto si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata: a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché*

Dunque le attività decommercializzate ai sensi dell'articolo 148 del TUIR sono, per coerenza, irrilevanti anche ai fini IVA.

È evidente che tale specularità tra le norme del TUIR e quelle del decreto IVA non possa essere casuale; infatti entrambe sono state novellate dal Titolo I del decreto legislativo n. 460/1997 che ha riformulato le norme essenziali relative agli enti non commerciali nonché quelle relative alla definizione della commercialità o meno di alcune loro attività.

5.2 Gli enti non commerciali “consumatori finali”. La “doppia sfera” soggettiva

In forza del meccanismo della rivalsa l'IVA, non grava economicamente sulle imprese (soggetti passivi) ma solo sui cosiddetti consumatori finali, cioè su tutti i soggetti che pagano l'IVA sugli acquisti di beni e servizi (globata nel prezzo finale) senza poterla poi riaddebitare ad alcun soggetto in quanto non svolgono attività d'impresa.

Per chiarire: i consumatori finali sono le persone fisiche quando non agiscono come imprenditori individuali o lavoratori autonomi/liberi professionisti. Infatti quando acquistano qualcosa (dal pane, all'automobile, dalla

fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;

b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, secondo comma, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;

f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

[8] Le disposizioni di cui alle lettere c) ed e) del settimo comma non si applicano alle associazioni religiose conosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria.

visita medica alla consulenza di un architetto) nel prezzo pagato (e documentato con scontrino/fattura/ricevuta fiscale⁸⁴) è inclusa anche l'IVA.

Ma consumatori finali sono anche gli enti non commerciali ogniqualvolta operano al di fuori della sfera di impresa.

Quando invece l'ente non commerciale svolge in modo non esclusivo o principale attività commerciale assume un doppio profilo soggettivo in relazione all'IVA (la cosiddetta "doppia sfera"):

<i>Tipo di soggetto</i>	Ente non commerciale che non svolge alcuna attività commerciale ai fini IVA	Ente non commerciale che svolge anche una o più attività commerciali ai fini IVA (da qui la figura della "doppia sfera")	
<i>Sfera d'azione</i>	Esiste solo la sfera non commerciale ⁸⁵	Sfera non commerciale ⁸⁶	Sfera commerciale (o d'impresa)
<i>Soggettività ai fini IVA</i>	È consumatore finale	È consumatore finale	È soggetto passivo (art. 7)
<i>Sopporta il costo economico dell'IVA</i>	Si	Si	No (applica la rivalsa)
<i>Riflessi in ordine agli adempimenti prescritti dal D.P.R. n. 633/1972</i>	Obbligo di richiedere la fattura – ricevuta fiscale - scontrino Obbligo di ri-	Obbligo di richiedere la fattura – ricevuta fiscale - scontrino	Deve osservare tutti gli adempimenti sostanziali e formali prescritti dal D.P.R. n. 633/1972

Tabella D

[9] *Le disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale di cui all'articolo 111-bis del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applicano anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto».*

⁸⁴ Per quanto possa essere tecnico e complesso il meccanismo dell'IVA, sono molti coloro che sanno che acquistare beni o servizi senza documentazione fiscale consente il risparmio (illegittimo) dell'IVA!

⁸⁵ Nell'ente non commerciale non può mai mancare la sfera non commerciale, mentre è solo eventuale quella commerciale.

⁸⁶ Si veda la nota precedente.

Gli effetti dell'esistenza della "doppia sfera" sono disciplinati dal comma 4 dell'articolo 4:

«Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole»,

dalla prima parte del comma 2 dell'articolo 19:

«Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19-bis2»,

e dal comma 1 dell'articolo 19-ter (rubricato "Detrazione per gli enti non commerciali"):

«Per gli enti indicati nel quarto comma dell'art. 4 è ammessa in detrazione, a norma degli articoli precedenti e con le limitazioni, riduzioni e rettifiche ivi previste, soltanto l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali o agricole».

Dunque, come per le imposte sui redditi l'ente non commerciale determina l'imponibile complessivo solo dopo aver ricondotto alle quattro categorie di reddito (fondiari, di capitale, d'impresa e diversi) i fatti e gli eventi economici che lo riguardano, in ambito IVA deve distinguere le operazioni riconducibili ad un'eventuale attività d'impresa da quelle esterne a tale ambito⁸⁷.

Dalla imputazione delle operazioni alla sfera commerciale e a quella non commerciale conseguono principalmente tre effetti:

- a) solo le attività riconducibili alla sfera d'impresa sono oggetto della rivalsa,
- b) è detraibile l'IVA a credito inerente alla sfera d'impresa a condizione che l'ente non commerciale abbia una contabilità separata per l'attività commerciale (c. 2, art. 19-ter)⁸⁸,
- c) solo per le attività riconducibili alla sfera d'impresa devono essere osservati tutti gli adempimenti formali.

Ciò detto la realtà non manca di presentare esempi di enti non commerciali titolari anche di attività d'impresa che gestiscono in modo – per co-

⁸⁷ L'analogia continua quando l'ente deve essere considerato "solo" commerciale in quanto in ambito IRES si ha solo reddito d'impresa e ad esso sono ricondotti tutti i fatti/eventi economici, mentre in ambito IVA non si hanno più operazioni imputabili alla sfera non commerciale e l'ente perde il profilo di "consumatore finale".

⁸⁸ Qualora manchi la contabilità separata per l'attività commerciale, all'erario è dovuta l'intera IVA a debito.

si dire – pasticciato la doppia sfera soggettiva. Alcuni esempi da non imitare:

- avendo l'ente anche un'attività commerciale (nel caso quella di cine-teatro) vorrebbe considerare IVA a debito quella pagata per la sostituzione delle finestre o della caldaia di un immobile non relativo all'attività di impresa (nel caso l'appartamento del parroco o la chiesa);
- avendo l'ente anche un'attività commerciale (nel caso quella di somministrazione di alimenti e bevande – bar) vorrebbe far fatturare come acquisto inerente la sfera commerciale (e così detrarre l'IVA su tali acquisti) gli alimenti e le bevande che saranno invece utilizzati per il campo estivo dei ragazzi (attività di religione o di culto, quindi estranea dalla sfera commerciale).

5.3 La determinazione dell'IVA dovuta all'erario

Mentre in ambito IRES tutti gli enti non commerciali possono determinare il reddito d'impresa con la modalità forfettaria (art. 145 TUIR) o con la modalità analitica (contrapposizione ricavi-costi), in ambito IVA l'imposta dovuta all'erario è calcolata applicando il principio generale della detrazione dell'IVA a credito dall'IVA a debito ai sensi dell'articolo 19.

Qualora l'ente non commerciale abbia natura associativa e sia senza scopo di lucro è previsto dalla legge n. 398 del 16 dicembre 1991 un regime forfettario a condizione che i proventi (non solo i ricavi) non superino la somma di euro 250.000:

«Per i proventi di cui al comma 2, soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta continua ad applicarsi con le modalità di cui all'articolo 74, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633» (art. 2, c. 3, L. n. 398/1991).

Tale regime forfettario consente infatti di calcolare l'IVA dovuta all'erario applicando il metodo previsto per gli intrattenimenti e i giochi *«La detrazione di cui all'articolo 19 è forfettizzata in misura pari al cinquanta per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili»* (c. 6, art. 74).

6. L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE (IRAP). D.Lgs. N. 446/1997

L'IRAP è l'imposta regionale sulle attività produttive introdotta dal decreto legislativo n. 446 del 15 dicembre 1997 e il presupposto di imposta è *«l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta»* (art. 1).

L'articolo 10 detta poi la disciplina specifica in ordine alla determina-

zione della base imponibile per gli enti non commerciali di cui all'articolo 87⁸⁹, comma 1, lettera c) del TUIR:

«1. Per gli enti privati non commerciali di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e) che svolgono esclusivamente attività non commerciali la base imponibile è determinata in un importo pari all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 47 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa di cui agli articoli 49, comma 2, lettera a), nonché per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'articolo 81, comma 1, lettera l) del citato testo unico n. 917 del 1986. Sono in ogni caso escluse dalla base imponibile le remunerazioni dei sacerdoti e gli assegni ad esse equiparati di cui all'articolo 47, comma 1, lettera d), del predetto testo unico, nonché le somme di cui alla lettera c) dello stesso articolo 47 del medesimo testo unico esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche relative a borse di studio o assegni.

2. Se i soggetti di cui al comma 1 esercitano anche attività commerciali la base imponibile a queste relativa è determinata secondo la disposizione dell'articolo 5, computando i costi deducibili ivi indicati non specificamente riferibili alle attività commerciali per un importo corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi considerati dalle predette disposizioni e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. La base imponibile relativa alle altre attività è determinata a norma del precedente comma 1, ma l'ammontare degli emolumenti ivi indicati è ridotto dell'importo di essi specificamente riferibile alle attività commerciali. Qualora gli emolumenti non siano specificamente riferibili alle attività commerciali, l'ammontare degli stessi è ridotto di un importo imputabile alle attività commerciali in base al rapporto indicato nel primo periodo del presente comma.

3. [...]

4. [...]

5. Ai fini dell'applicazione del presente titolo le attività commerciali sono quelle considerate tali ai fini delle imposte sui redditi».

Dalla lettura dell'articolo 10 si comprende che anche le associazioni ecclesiali (siano o meno enti ecclesiastici civilmente riconosciuti) sono soggette a questa imposta quando:

a) nell'ambito della attività non commerciale erogano compensi a:

- lavoratori subordinati,
- figure assimilate ai lavoratori subordinati,
- collaboratori coordinati e continuativi,
- lavoratori autonomi occasionali;

b) oppure sono titolari di reddito di impresa, svolgendo attività commerciali abituali (c. 2 e art. 5).

⁸⁹ Ora è l'art. 73 del TUIR.

Circa il metodo per determinare la base imponibile occorre distinguere due diverse ipotesi corrispondenti alle situazioni di cui alle precedenti lettere a) e b).

Quando l'ente non commerciale non esercita alcuna attività commerciale ed è soggetto a IRAP solo a motivo del fatto di erogare compensi a lavoratori, si applica il cosiddetto "metodo retributivo", ovvero la base imponibile è data – in prima approssimazione – dall'ammontare dei compensi imponibili ai fini previdenziali, come precisato dal punto 3.5.2 della Circolare n. 141 del 4 giugno 1998.

Quando invece l'ente non commerciale è soggetto ad IRAP solo a motivo di esercitare un'attività commerciale, l'imponibile è calcolato con il cosiddetto "valore della produzione" di cui all'articolo 5, per quanto applicabile:

«1. Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), non esercenti le attività di cui agli articoli 6 e 7, la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13)⁹⁰, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio».

Quando invece l'ente non commerciale è soggetto a IRAP sia in quanto eroga compensi ai lavoratori in ambito non commerciale, sia in quanto svolge attività commerciale, deve calcolare l'imponibile applicando a ciascuna sfera il rispettivo metodo e deve prestare attenzione agli eventuali costi promiscui (c. 2, art. 10).

Poiché l'IRAP è un'imposta su base regionale occorre tener conto del luogo ove si svolge l'attività sia al fine di determinare l'imposta (ai sensi dell'art. 16, c. 3, ogni Regione può variare l'aliquota e prevedere agevolazioni) sia al fine di provvedere al versamento dell'imposta alla Regione competente (art. 15).

7. ALTRE AGEVOLAZIONI RICONOSCIUTE ALLE ASSOCIAZIONI QUALI ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

È necessario riprendere il tema della cosiddetta equiparazione concordataria in forza della quale *«Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione. Le attività diverse da*

⁹⁰ Vengono recuperati come base imponibile i seguenti componenti negativi di reddito: il costo per il personale (costituito da salari e stipendi, oneri sociali, trattamento di fine rapporto, trattamento di quiescenza e simili), alcune voci relative agli ammortamenti e alle svalutazioni (altre svalutazioni delle immobilizzazioni, svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide), gli accantonamenti per rischi e gli altri accantonamenti.

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».

Alle considerazioni illustrate ai paragrafi 2.1 e 2.2 si aggiunge ora che la norma non solo estende il trattamento fiscale riconosciuto ai soggetti con finalità di beneficenza ed istruzione agli enti ecclesiastici aventi finalità di religione o di culto (come già la norma del 1929) ma, dando rilevanza anche al nuovo dettato testuale⁹¹, introduce anche l'equiparazione delle attività con fine di religione o di culto alle attività con finalità di beneficenza ed istruzione.

Art. 29, lett. h) del Concordato del 1929

«Ferre restando le agevolazioni tributarie già stabilite a favore degli enti ecclesiastici dalle leggi italiane fin qui vigenti, il fine di culto o di religione è a tutti gli effetti tributari, equiparato ai fini di beneficenza o di istruzione»

Art. 7, c. 3, L. n. 121/1985

«Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione.

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»

Il primo effetto di questa "equiparazione estesa" è la possibilità di applicare le norme agevolative anche alle attività di religione o di culto delle associazioni ecclesiali che ai sensi dell'articolo 10 della legge n. 222/1985 non possono essere riconosciute come enti ecclesiastici agli effetti civili.

Una rappresentazione schematica potrebbe essere utile per marcare la differenza tra le associazioni ecclesiali enti ecclesiastici e quelle che non lo sono.

⁹¹ Il testo del 1929 era più sintetico limitandosi ad affermare che *«Ferre restando le agevolazioni tributarie già stabilite a favore degli enti ecclesiastici dalle leggi italiane fin qui vigenti, il fine di culto o di religione è a tutti gli effetti tributari, equiparato ai fini di beneficenza o di istruzione»* (art. 29, lett. h del Concordato del 1929); mancava infatti qualsiasi riferimento alle attività con finalità di religione e culto che invece è presente nell'Accordo di revisione del 1985.

<i>Natura dell'associazione ecclesiale agli effetti civili</i>	Associazioni canoniche civilmente riconosciute come enti ecclesiastici (art. 9, L. n. 222/1985).	Associazioni canoniche non riconosciute come enti ecclesiastici ma come enti civili (art. 10, L. n. 222/1985).
<i>Riconoscimento canonico</i>	Devono essere costituite o approvate dall'Autorità canonica (art. 1, L. n. 222/1985).	Devono essere costituite o approvate dall'Autorità canonica (art. 1, L. n. 222/1985).
<i>Rilevanza per l'ordinamento italiano del fine di religione o di culto</i>	Deve sussistere ed essere <i>costitutivo ed essenziale</i> (art. 3, c. 3, L. n. 222/1985).	Non è rilevante che sussista il fine di religione o di culto come definito dalla L. n. 222/1985. Devono però sussistere le finalità richieste dall'ordinamento canonico.
<i>Vincolo circa l'attività previsto dalla norma concordataria</i>	Devono necessariamente svolgere attività di religione o di culto ai sensi dell'art. 16, lett. a) – anche se sono enti che appartengono alla struttura gerarchica della Chiesa – e possono svolgere anche attività diverse da quelle dell'art. 16, lett. b).	Non è richiesto che svolgano almeno una delle attività di cui all'art. 16, lett. a) e possono comunque svolgere anche attività diverse da quelle dell'art. 16, lett. a).
<i>Fiscalità</i>	L'associazione gode delle agevolazioni fiscali italiane riconosciute dallo Stato agli enti « <i>aventi fine di beneficenza o di istruzione</i> » (art. 7, c. 3, L. n. 121/1985).	L'associazione in quanto soggetto contribuente non gode di alcuna agevolazione in forza dell'equiparazione concordataria.
		Queste agevolazioni spettano però alle singole e diverse « <i>attività dirette a scopi di religione o di culto</i> » (quali sono quelle di cui all'art. 16, lett. a).

Tabella E

Premesso che per le associazioni quali enti ecclesiastici civilmente riconosciuti l'equiparazione concordataria si applica sia al profilo soggettivo che a quello delle attività («*Gli enti ... come pure le attività*», art. 7, c. 3, L. n. 121/1985), per le associazioni di cui all'articolo 10, legge n. 222/1985 l'equiparazione vale solo per le attività qualificabili come di religione o di culto ai sensi della lettera a) dell'articolo 16.

Esempio 1

Un'associazione canonica che svolge attività di formazione religiosa ed esercizi spirituali può considerarle fiscalmente irrilevanti in quanto attività di religione o di culto⁹².

Qualora però gestisse anche attività non qualificabili come di religione o di culto (per es. un'attività commerciale di libreria) ad esse non si potrebbero applicare le agevolazioni riconosciute alle attività con fine di beneficenza o istruzione.

Esempio 2

Un'associazione canonica che ha come scopo principale la vera carità, potrebbe applicare a tale attività tutte le agevolazioni previste dall'ordinamento italiano per le attività di beneficenza.

Qualora però gestisse anche attività non qualificabili come di religione o di culto (per es. un'attività educativa o culturale) ad esse non si potrebbero applicare le agevolazioni riconosciute alle attività con fine di beneficenza o istruzione.

Se per molti anni il principio dell'equiparazione concordataria è stato applicato pacificamente, in tempi più recenti è stato oggetto, sia in sede giurisprudenziale che di prassi, di tentativi di restringerne la portata già in riferimento agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti.

I casi più significativi hanno avuto ad oggetto l'applicazione dell'aliquota IRES agevolata (art. 6, D.P.R. n. 601/1973).

La materia è senza dubbio delicata, tuttavia si può rilevare che le motivazioni elaborate per escludere l'applicazione dell'istituto della "equiparazione concordataria" si allontanano in modo assai significativo dal testo dell'articolo 6 ed evocano argomenti giuridici la cui origine non è dato rinvenire né in questa, né in altre norme.

Pertanto, nonostante i tentativi di depotenziarne gli effetti da parte dell'amministrazione finanziaria, si ritiene di non dover accedere a tale applicazione ristretta sia a motivo del testo della norma, sia per il fatto che essa non ha origine unilaterale (la norma statale) ma bilaterale (il Concordato del 1929 e le norme di Revisione del 1985).

Tra le principali fattispecie fiscali cui si applica il principio della "equiparazione concordataria" si segnalano:

⁹² Si vedano gli esempi della nota 36.

- a) articolo 3, decreto legislativo n. 346 del 31 ottobre 1990 (Imposta sulle successioni e donazioni) «1. Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461»;
- b) articolo 10, decreto legislativo n. 347 del 31 ottobre 1990 (Imposte ipotecaria e catastale) «3. Non sono soggette ad imposta le volture eseguite nell'interesse dello Stato né quelle relative a trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, salvo quanto disposto nel comma 3 dello stesso articolo»;
- c) articolo 8, Allegato B, D.P.R. n. 642 del 26 ottobre 1972 (Imposta di bollo) «Allegato B. Atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto [...] Quietanze relative ad oblazioni a scopo di beneficenza a condizione che sull'atto risulti tale scopo»⁹³.

Vi sono poi altre due norme che prevedono espressamente delle agevolazioni per gli enti associativi e/o per quelli religiosi:

- a) articolo 16, decreto legislativo n. 507 del 15 novembre 1993 (Imposta comunale sulla pubblicità) «1. La tariffa dell'imposta è ridotta alla metà: a) per la pubblicità effettuata da comitati, associazioni, fondazioni ed ogni altro ente che non abbia scopo di lucro; b) per la pubblicità relativa a manifestazioni politiche, sindacali e di categoria, culturali, sportive, filantropiche e religiose, da chiunque realizzate, con il patrocinio o la partecipazione degli enti pubblici territoriali; c) per la pubblicità relativa a festeggiamenti patriottici, religiosi, a spettacoli viaggianti e di beneficenza»;
- b) articolo 49, comma 1, lettera a), decreto legislativo n. 507 del 15 novembre 1993 (Tassa occupazione suolo pubblico) «Sono esenti dalla tassa: a) le occupazioni effettuate [...] da enti religiosi per l'esercizio di culti ammessi⁹⁴ nello Stato, [...]».

⁹³ Dato il particolare tenore testuale dell'art. 8 che esenta dall'imposta di bollo solo le ricevute per le "oblazioni" finalizzate alla beneficenza, si ritiene che l'equiparazione concordataria possa essere evocata solo per le ricevute relative alle oblazioni a fini di religione o di culto e non per qualsiasi tipo di ricevuta rilasciata dall'associazione ecclesiale o dall'ente ecclesiastico.

⁹⁴ Si segnala che l'esenzione non è riconosciuta per qualsiasi occupazione del suolo pubblico, ma solo quelle richieste per l'esercizio del culto.

8. CONCLUSIONE

Si deve ammettere che la materia non è semplice né immediata in quanto intreccia aspetti di diritto canonico, ecclesiastico, civile e – infine – tributario.

Tuttavia questa difficoltà non permette agli amministratori delle associazioni ecclesiali di poter trascurare le implicazioni tributarie delle attività svolte, anzitutto in nome della virtù della giustizia⁹⁵ e poi per la buona testimonianza che deve essere resa a favore dei fedeli e di tutti i membri della comunità civile.

Non si deve neppure trascurare che all'inosservanza delle norme tributarie (formali e sostanziali) corrisponde un oneroso profilo sanzionatorio.

Oggi più che mai non può mancare uno sforzo positivo da parte degli amministratori delle associazioni ecclesiali al fine di verificare sempre e tutta l'attività dei loro enti, anche in ordine a quei profili che paiono assolutamente esclusi da adempimenti tributari.

In quest'opera sono di grande aiuto i collaboratori e i professionisti, tanto quanto accompagnano alle competenze fiscali (in relazione agli enti

⁹⁵ A. NICORA (Em.), *Necessità e rischi del servizio amministrativo del Vescovo diocesano*, exLege 2/2011, 113 «Il terzo compito dell'amministrazione ecclesiastica è la promozione dell'ordine, della chiarezza, dei doveri di giustizia connessi alla gestione dei beni; ma anche l'assicurazione di un limpido rendiconto circa l'uso degli stessi specialmente nei confronti di chi ha offerto le risorse intendendo destinarle in favore della missione della Chiesa. Costoro hanno infatti diritto di essere assicurati in maniera documentata che ciò di cui si sono privati per amore della Chiesa è stato ben gestito e ha permesso di raggiungere gli scopi rispondenti alla loro intenzione. Troppe volte si riscontrano vicende e situazioni nelle quali in realtà, nonostante tutti i principi, le norme, i richiami che sono stati dati nel tempo, l'ordine non è stato assicurato; la chiarezza è rimasta, al più, nella testa dell'economista (e il problema diventa sapere che tipo di testa ha l'economista); i doveri di giustizia sono messi a margine, magari non per malizia ma perché si ritiene che "maiora premunt"; l'impegno a un rendiconto essenziale ma veritiero che aiuti a far crescere nei donanti la certezza della verità e dell'efficacia della logica comunionale che investe anche i beni materiali in favore della Chiesa, resta un mero auspicio. Urge dunque incrementare la funzione amministrativa facendo attenzione a questi aspetti di fondamentale importanza tenendo anche presente che la permanenza nel tempo, caratteristica dei beni della Chiesa (salvo i casi previsti di alienazione legittima), rende impensabile e assolutamente intollerabile che l'amministrazione dei medesimi si identifichi con la durata del compito o della vita terrena della singola persona che li amministra a proprio arbitrio.

Le esigenze indicate diventano poi doppiamente importanti per non mettere il proprio successore nell'ufficio in condizioni disperanti. I beni appartengono all'ente, non all'amministratore, ed è quindi giusto che quest'ultimo metta in condizione chiunque – l'autorità superiore anzitutto ma anche chi verrà dopo di lui – di poter contare su posizioni limpide e definite».

non commerciali e a quelli senza scopo di lucro) una sufficiente conoscenza di alcune parti dell'ordinamento canonico (in particolare le parti del Libro II relative ai soggetti giuridici e il Libro V sui beni ecclesiastici)⁹⁶.

«V'è un secondo rischio che si può utilmente ricordare: anche l'amministratore può concedersi a una mentalità mondana. Come cristiani viviamo necessariamente nel mondo, ma anche in quel "mondo" in senso giovanneo, che non è il mondo creaturale ma la zona oscura di atteggiamenti di vita posti sotto la potestà di Satana, dove la luce della rivelazione evangelica non è accolta e perciò non vale a liberare dalla "menzogna". Concedersi alla mentalità mondana può significare, per esempio, pensare che il fine giustifica i mezzi. Perché preoccuparmi di questa cautela o di quella norma? In fondo, il frutto di quello che faccio è per la diocesi o per le missioni ... Ci concediamo a una mentalità mondana anche quando pensiamo che lo Stato è in ogni caso un nemico, e perciò è scaltrezza imbrogliare lo Stato ed è sciocco obbedire alle sue leggi se lo si può evitare senza rischio. Questa posizione, oltre ad essere alla lunga sterile, è anche moralmente censurabile. Lo Stato non è un nemico, ma la casa di tutti. Pagare le tasse non è un peccato, ma un dovere, perché le imposte sono lo strumento necessario per concorrere ad assicurare quel complesso di servizi che rendono più umana la società e dei quali, tra l'altro, usufruiamo ampiamente anche noi e le nostre opere. Certo, bisogna studiare la complessa legislazione e cercare di capire quali sono le imposte dovute e quelle indebitamente pretese; ma una volta che sia chiaro che l'imposizione è legittima, pagarle è esercitare la virtù della giustizia. Quando nell'anno 150 d.C. il filosofo e martire Giustino scrisse all'imperatore Adriano un'apologia per difendere i cristiani dall'accusa di essere nemici dell'impero, circolante contro di loro negli ambienti pagani, tra i vari argomenti a discarico portò anche questo: non è vero che siamo nemici dell'ordine romano, perché "primi fra tutti paghiamo le tasse nei tempi stabiliti". E aggiunse: "secondo

⁹⁶ C.M. REDAELLI (Ecc.), *Il senso di un'amministrazione diocesana*, exLege, 4/2003, 56 «La priorità delle finalità ecclesiali e pastorali non significa improvvisazione, disordine, imprecisione, incompetenza, ecc. nell'amministrazione. Anzi, proprio l'importanza dei fini chiede "un di più" di attenzione e di competenza. Non viene chiesto al Vescovo, che è il primo responsabile non solo dell'ente diocesi ma di tutta la realtà ecclesiale della Chiesa particolare, di essere competente in tutto, ma di essere pastore anche sotto il profilo della gestione dei beni diocesani: deve saper suscitare collaborazioni preparate, essere in grado di capire le questioni (anche se non ne conosce i dettagli tecnici), saper guidare il discernimento della comunità diocesana. Anche semplicemente sotto il profilo della competenza (ma non solo...), è impossibile gestire i beni di una diocesi senza la collaborazione di sacerdoti, diaconi e fedeli laici competenti. La sfida del "fare bene il bene" è un aspetto su cui la società di oggi è particolarmente sensibile. Fare le cose alla "viva il parroco" non è più possibile ... Sarebbe bello che progressivamente nell'immaginario collettivo le nostre realtà, a cominciare dalle parrocchie e dalle diocesi, diventassero sinonimo non solo di generosità, di cordialità, di attenzione ai ceti popolari, ... ma anche di competenza, di precisione, di oculato utilizzo delle risorse e, ... perché no?, di organizzazione».

quanto ci è stato insegnato 'Rendete a Cesare quello che è di Cesare, ma a Dio quel che è di Dio'" (I Apologia, 17). L'amministrazione pubblica a volte è precaria, defatigante, contraddittoria, bisognosa di essere stimolata a riconsiderare e ammodernare vari aspetti, ma, proprio perché le normative si facciano più ricche di valori di giustizia e di equità e più efficaci in tal senso, non la si può a priori considerare nemica.

Un altro aspetto della mentalità mondana cui ci si può concedere è la ricerca ad ogni costo delle agevolazioni, addirittura in forma di pretesa. La pretesa è spesso giustificata con il motivo della finalità perseguita: siccome facciamo cose buone dobbiamo essere agevolati. Da un certo punto di vista l'argomentazione ha un suo valore, ma non può essere fatta diventare un assoluto: c'è un problema di misure, di parità tra figure analoghe, di valutazione politica complessiva, di concorso alle necessità del bene comune. Certo, si possono chiedere attenzioni agevolative, in ragione dell'apporto che diamo a tante cause umanizzanti, ma non lo si può fare con lo spirito arrogante di chi, perché fa il bene, pretende di essere diverso dagli altri. Questa è una delle cose che irrita maggiormente i rappresentanti delle pubbliche istituzioni ed è uno degli atteggiamenti più carichi di contro-testimonianza che possiamo esibire, anche perché la mentalità "laica" corrente riesce sempre meno a capire le nostre richieste. Una volta, specialmente nella società occidentale cosiddetta cristiana, era più ovvio appoggiare chi faceva del bene in nome della fede comune, ma oggi il clima è molto cambiato: si guarda alla funzione, all'esercizio effettivo dei servizi, non si accettano le pretese aprioristiche e le patenti scontate di socialità»⁹⁵.

ORATORIO ESTIVO E CONTRIBUTI PUBBLICI

Avvicinandosi il periodo estivo e quindi l'inizio degli oratori feriali nelle nostre parrocchie, giova ricordare brevemente quale sia la natura dell'attività di oratorio e in che modo si possa accedere in maniera lecita e corretta ai contributi pubblici erogati dai comuni.

L'oratorio è, come noto, un'attività istituzionale della parrocchia, che si definisce come *«una comunità che educa all'integrazione fede-vita, grazie al servizio di una comunità di educatori, in comunione di responsabilità e di collaborazione con tutti gli adulti. Il metodo dell'oratorio è quello dell'animazione, che consiste nel chiamare i ragazzi a partecipare a proposte educative che partono dai loro interessi e dai loro bisogni»* (Sinodo 47° Diocesi di Milano, cost. 218, § 1); nel rapporto con i terzi, l'oratorio, salvaguardando la propria identità, può *collaborare «con gli enti pubblici e le istituzioni civili che si interessano dei giovani del territorio»* (Sinodo 47° Diocesi di Milano, cost. 226, § 2).

La funzione educativa e sociale dell'attività di oratorio è stata riconosciuta dal Legislatore sia a livello regionale, con la legge Regione Lombardia 23 novembre 2001 n. 22, sia a livello nazionale con l'entrata in vigore della Legge 1 agosto 2003 n. 206, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 181 del 6 agosto 2003, che ha riconosciuto e incentivato *«la funzione educativa e sociale svolta nella comunità locale, mediante le attività di oratorio o attività similari, dalle parrocchie e dagli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica, nonché dagli enti delle altre confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato un'intesa ai sensi dell'articolo 8, terzo comma, della Costituzione, ferme restando le competenze delle regioni e degli enti locali in materia»*.

L'oratorio, in quanto attività di religione di un ente ecclesiastico, non può essere disciplinato da fonti dell'ordinamento statale o regionale, infatti le leggi menzionate non hanno definito l'oratorio, né hanno previsto norme di organizzazione o *standard* a cui adeguarsi, ma si sono limitate a ipotizzare forme di collaborazione nel contesto del sistema integrato di interventi e servizi sociali rivolti ai minori, disciplinato a sua volta dalla legge 328/2000¹.

¹ L'art. 1, c. 4, così precisa: *«gli enti locali, le regioni e lo Stato, nell'ambito delle ri-*

L'oratorio, pertanto, non può mai essere considerato e disciplinato come un servizio pubblico affidato/appaltato dal Comune alla Parrocchia: l'oratorio non è un Centro di Aggregazione Giovanile (CAG) o un Centro Diurno Ricreativo (CDR), soggetti a specifiche normative e forme di accreditamento. L'amministrazione comunale deve limitarsi ad una presa d'atto della valenza educativa e sociale dell'attività di oratorio, senza voler imporre illegittime forme di cogestione o di programmazione pubblica dell'attività stessa; qualora l'amministrazione intenda sostenere detta attività, può farlo attraverso l'erogazione di contributi a fondo perso² e/o servizi gratuiti o a condizioni agevolate (ad es. servizio mensa, trasporto pubblico, piscina comunale, personale di sostegno, ecc.).

Al fine di formalizzare correttamente l'erogazione del contributo/servizio pubblico, l'ufficio Avvocatura ha predisposto un modello di convenzione, di seguito riportato, da stipulare fra Parrocchia e Comune, che dovrà essere completato, datato e sottoscritto dalle parti³. Si suggerisce di sottoporre la bozza della convenzione agli uffici di Curia qualora venissero inserite nel testo integrazioni e/o modifiche.

Si ricorda, infine, che le parrocchie beneficiarie di un contributo pubblico sono tenute a presentare al Comune una relazione finale che dia conto dell'effettivo svolgimento delle attività svolte e un rendiconto inerente l'utilizzo delle somme ricevute; rimane, invece, di esclusiva competenza della Parrocchia tutto ciò che concerne l'organizzazione dell'attività di oratorio, cioè la definizione dei criteri educativi, la scelta dei programmi, la durata e l'orario giornaliero, la scelta degli educatori e la raccolta delle iscrizioni.

spettive competenze, riconoscono e agevolano il ruolo degli organismi non lucrativi di utilità sociale, degli organismi della cooperazione, delle associazioni e degli enti di promozione sociale, delle fondazioni e degli enti di patronato, delle organizzazioni di volontariato, degli enti riconosciuti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese operanti nel settore nella programmazione, nella organizzazione e nella gestione del sistema integrato di interventi e servizi sociali».

² Quindi non corrispettivo ma contributo a fondo perso, da non assoggettarsi ad IVA.

³ A tal proposito si tenga presente che l'oratorio è un'attività istituzionale dell'ente parrocchia e l'unico soggetto che può validamente sottoscrivere la convenzione è la parrocchia in persona del parroco legale rappresentante. Qualora la convenzione sia tra il comune e la comunità pastorale, ricordando che quest'ultima non è soggetto di diritto, occorre far sottoscrivere il testo alle singole parrocchie della comunità pastorale.

MODELLO DI CONVENZIONE PER IL SOSTEGNO DELL'ATTIVITÀ DI ORATORIO ESTIVO

Tra

il Comune di ...

e

la Parrocchia "... in ...

Premesso che:

- l'oratorio è un'attività istituzionale della Parrocchia, che si definisce come *«una comunità che educa all'integrazione fede-vita, grazie al servizio di una comunità di educatori, in comunione di responsabilità e di collaborazione con tutti gli adulti. Il metodo dell'oratorio è quello dell'animazione, che consiste nel chiamare i ragazzi a partecipare a proposte educative che partono dai loro interessi e dai loro bisogni»* (Sinodo 47° Diocesi di Milano, costituzione 218, § 1); nel rapporto con i terzi, l'oratorio, salvaguardando la propria identità, può *«collaborare con gli enti pubblici e le istituzioni civili che si interessano dei giovani del territorio»* (Sinodo 47° Diocesi di Milano, costituzione 226, § 2);
- il Comune, anche alla luce del proprio statuto, afferma l'interesse e l'obiettivo dell'amministrazione di realizzare servizi a sostegno dei ragazzi e della gioventù, per contrastare il disagio giovanile, la devianza minorile e per garantire uno sviluppo armonico della personalità del giovane. Tali obiettivi possono essere perseguiti con propri interventi e servizi specifici che si affiancano a quelli promossi dal privato sociale, e in particolare dalle parrocchie tramite gli oratori;
- la legge n. 328 dell'8 novembre 2000 *«Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali»*, all'articolo 1, comma 4, statuisce che *«gli enti locali, le regioni e lo Stato, nell'ambito delle rispettive competenze, riconoscono e agevolano il ruolo degli organismi non lucrativi di utilità sociale, degli organismi della cooperazione, delle associazioni e degli enti di promozione sociale, delle fondazioni e degli enti di patronato, delle organizzazioni di volontariato, degli enti riconosciuti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese operanti nel settore nella programmazione, nella organizzazione e nella gestione del sistema integrato di interventi e servizi sociali»*;
- la legge regionale 23 novembre 2001 n. 22 *«Azioni di sostegno e valorizzazione della funzione sociale ed educativa svolta dalle parrocchie mediante gli oratori»*, all'articolo 1, comma 1, afferma che *«La Regione riconosce, sulla base dei principi ispiratori che fanno riferimento alla sussidi-*

diarietà, alla cooperazione, alla partecipazione e al concorso per la costituzione di un sistema integrato a favore dell'area giovanile, la funzione educativa e sociale svolta dalle parrocchie mediante l'oratorio, che, in stretto rapporto con le famiglie, costituisce uno dei soggetti sociali ed educativi della comunità locale per la promozione, l'accompagnamento ed il supporto alla crescita armonica dei minori, adolescenti e giovani, che vi accedono spontaneamente»;

- la successiva legge n. 206 del 1 agosto 2003 «*Disposizioni per il riconoscimento della funzione sociale svolta dagli oratori e dagli enti che svolgono attività simili e per la valorizzazione del loro ruolo*» all'articolo 1, comma 1, ha confermato, a livello nazionale, che «*In conformità ai principi generali di cui al capo I della Legge 8 novembre 2000, n. 328, e a quanto previsto dalla legge 28 agosto 1997, n. 285, lo Stato riconosce e incentiva la funzione educativa e sociale svolta nella comunità locale, mediante le attività di oratorio o attività simili, dalle parrocchie e dagli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica, nonché dagli enti delle altre confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato un'intesa ai sensi dell'art.8, terzo comma, della Costituzione, ferme restando le competenze delle regioni e degli enti locali in materia*».

Considerato altresì che:

- il programma di attività di oratorio estivo per l'anno 2014 è stato presentato dalla Parrocchia di ... al Comune in data ...;
- in pari data sono state concordate fra le parti le indicazioni contenute nella presente convenzione relativa all'anno 2014.

Tutto ciò premesso si conviene quanto segue:

Art. 1

Le premesse formano parte integrante e sostanziale del presente accordo.

Art. 2

Il Comune riconosce, sulla base dei principi ispiratori che fanno riferimento alla sussidiarietà, alla cooperazione, alla partecipazione e al concorso per la costituzione di un sistema integrato a favore dell'area giovanile, la funzione educativa e sociale svolta dalla Parrocchia di ... mediante l'attività di oratorio estivo. Il Comune assicura azioni di sostegno dell'attività oratoriana in quanto tale, giusta la sua riconosciuta rilevanza sociale ed educativa.

Art. 3

Il Comune prende atto del programma dell'oratorio estivo 2014 e, alla luce della documentazione prodotta ed allegata, stanZIA un contributo complessivo a fondo perso di euro ... [oppure si impegna ad erogare gratuitamente o a condizioni agevolate i seguenti servizi alle seguenti modalità: ...].

Art. 4

Il Comune si impegna a liquidare il suddetto contributo complessivo, riconosciuto per l'attività dell'oratorio estivo 2014, con le seguenti modalità:

- a) 70% [o altra percentuale] alla sottoscrizione della presente convenzione;
- b) 30% entro il ..., a fronte di una relazione finale da parte della Parrocchia inerente l'effettivo svolgimento dell'attività di oratorio estivo, concordando eventuali detrazioni in caso di mancato svolgimento di qualche iniziativa o di consistente riduzione di qualche attività rispetto a quanto preventivato.

Non ricorrendo tali condizioni, il saldo verrà erogato.

Art. 5

Restano di esclusiva competenza della Parrocchia:

- a) definizione dei criteri educativi;
- b) raccolta delle iscrizioni con relative quote;
- c) organizzazione delle attività e delle gite;
- d) scelta dei programmi;
- e) durata dell'oratorio estivo e orari del medesimo;
- f) scelta degli educatori.

Letto, approvato e sottoscritto.

Luogo, data

Per il Comune di ...

Per la Parrocchia di ...

L'ATTESTATO DI PRESTAZIONE ENERGETICA

Nell'ottobre 2005 è entrato in vigore il decreto legislativo 19 agosto 2005 n. 192 con il quale è stata data attuazione alla *direttiva comunitaria 2002/91/CE* relativa al rendimento energetico nell'edilizia. La disciplina in esame è stata successivamente più volte modificata, in modo significativo dal decreto legge 4 giugno 2013 n. 63, convertito in legge 3 agosto 2013 n. 90, con il quale è stata data attuazione alla nuova direttiva comunitaria in materia (2010/31/UE) e da ultimo con il decreto *Destinazione Italia* (D.L.145/2013, conv. L. 9/2014). In seguito a tali modifiche, non si parla più di Attestato di Certificazione Energetica (ACE), bensì di Attestato di Prestazione Energetica, cd. APE, che ha lo scopo precipuo di indicare le caratteristiche energetiche dell'immobile. Oltre a fornire all'utente raccomandazioni per il miglioramento dell'efficienza energetica, l'attestato deve contenere tutti i dati che consentano di valutare e confrontare edifici diversi e quindi di poter scegliere l'edificio da acquistare o da locare in base anche alla prestazione energetica.

Proprio per consentire tale confronto, l'attestato deve classificare gli edifici, attribuendo a ciascun edificio una determinata classe energetica.

Viene compilato ad opera di un tecnico che sia in grado di valutare, tra l'altro, le caratteristiche termo-igrometriche, i consumi, la produzione di acqua calda, il raffrescamento e il riscaldamento degli ambienti, la tipologia di impianto e gli eventuali sistemi di produzione di energia rinnovabile.

1. CAMPO DI APPLICAZIONE

Il decreto *Destinazione Italia*, ultimo intervento legislativo a parziale modifica della disciplina in esame, ha sostanzialmente distinto tra:

- *obbligo di dotazione* dell'attestato, cioè necessità che l'immobile sia dotato dell'APE, a prescindere da un eventuale evento traslativo;
- *obbligo di allegazione* dell'attestato al contratto;
- *obbligo di consegna*, il cui adempimento va documentato con l'inseri-

- mento in atto di apposita clausola con la quale l'acquirente o il conduttore dichiarano di aver ricevuto l'attestato di prestazione energetica;
- *obbligo di informativa*, il cui adempimento viene documentato sempre con apposita clausola con la quale l'acquirente o il conduttore dichiarano di aver ricevuto le informazioni in ordine alla attestazione di prestazione energetica.

Partendo dall'analisi del nuovo articolo 6 del decreto legislativo 192/2005, proviamo ora ad individuare le principali novità:

1. con riferimento agli atti traslativi a titolo gratuito di immobili (donazioni), non vi è più l'obbligo di allegazione, consegna e informativa, pur rimanendo in vigore l'obbligo di dotazione (si consideri, infatti, che il secondo comma dell'art. 6 non è stato armonizzato con il successivo c. 3, pertanto con le modifiche previste dal decreto *Destinazione Italia*, nel caso di donazione di immobili, è rimasto l'obbligo di dotazione pur venendo meno gli obblighi di allegazione, consegna e informativa);
2. gli obblighi citati, cioè allegazione, consegna ed informativa, riguardano invece sempre gli atti di compravendita immobiliare e in generale tutti gli atti di trasferimento a titolo oneroso. La nuova formulazione dell'articolo citato conferma così l'interpretazione del Consiglio del Notariato che, già prima del decreto *Destinazione Italia*, valutando la *ratio* della normativa, considerava il termine vendita in senso lato, quale sinonimo di alienazione, comprensivo di ogni atto traslativo a titolo oneroso;
3. gli obblighi di consegna e informativa riguardano anche i nuovi contratti di locazione di edifici, o singole unità immobiliari, soggetti a registrazione (sono quindi da ritenersi esclusi le proroghe di locazione, le cessioni di contratto, i subentri, così come i contratti di locazione di durata inferiore ai 30 giorni che, come noto, non sono soggetti a registrazione), mentre l'allegazione al contratto è obbligatoria solo qualora i contratti riguardino interi edifici.

2. OBBLIGHI INERENTI ANNUNCI COMMERCIALI

L'obbligo di fornire i dati circa la prestazione energetica di un immobile nasce già prima della stipula dell'eventuale contratto di vendita o locazione: qualora si intenda vendere un immobile, ovvero stipulare un nuovo contratto di locazione, i relativi annunci commerciali devono riportare l'Indice di prestazione energetica (Ipe) dell'involucro edilizio e globale dell'edificio o dell'unità immobiliare e la corrispondente classe energetica, dati che si ricavano appunto dall'attestato di prestazione energetica. Fanno eccezione i contratti di locazione degli edifici residenziali utilizzati meno di quattro mesi all'anno. In caso di inadempimento, il responsabile dell'annuncio è punito con una sanzione amministrativa non inferiore a 500 euro e non superiore a 3000 euro.

Con riferimento al *contratto preliminare*, il Consiglio del Notariato, considerando lo stesso privo di effetti traslativi, ritiene che non sia assoggettabile alla disciplina in esame.

3. SANZIONI

Il decreto legislativo 192/2005, prima delle modifiche apportate dall'ultimo intervento legislativo, prevedeva, in caso di mancata allegazione, la sanzione della nullità assoluta, rilevabile da chiunque avesse interesse, imprescrittibile e senza possibilità di convalida.

Il decreto *Destinazione Italia* ha, come noto, eliminato tale pesante previsione, prevedendo l'applicazione di sanzioni amministrative pecuniarie:

«In caso di omessa dichiarazione o allegazione, se dovuta, le parti sono soggette al pagamento, in solido e in parti uguali, della sanzione amministrativa pecuniaria da euro 3.000 a euro 18.000; la sanzione è da euro 1.000 a euro 4.000 per i contratti di locazione di singole unità immobiliari e, se la durata della locazione non eccede i tre anni, essa è ridotta alla metà. Il pagamento della sanzione amministrativa non esenta comunque dall'obbligo di presentare la dichiarazione o la copia dell'attestato di prestazione energetica entro quarantacinque giorni».

L'accertamento e la contestazione della violazione sono di competenza della Guardia di finanza o, all'atto della registrazione, dell'Agenzia delle entrate.

Il decreto legislativo 192/2005 all'articolo 15 statuisce, inoltre, l'applicazione di sanzioni amministrative in caso di mancata *dotazione* laddove obbligatoria:

- nell'ipotesi di edifici di nuova costruzione e di quelli sottoposti a ristrutturazioni importanti, il costruttore o il proprietario è punito con la sanzione amministrativa non inferiore a 3000 euro e non superiore a 18000 euro;
- nell'ipotesi di vendita, il proprietario è punito con la sanzione non inferiore a 3.000 euro e non superiore a 18.000 euro;
- nell'ipotesi di nuovo contratto di locazione, il proprietario è punito con la sanzione non inferiore a 300 euro e non superiore a 1.800 euro.

4. CASI DI ESCLUSIONE DELL'OBBLIGO DI DOTAZIONE

Ci sono alcuni immobili che sono esclusi dall'obbligo di dotazione (e pertanto anche dei connessi obblighi di allegazione, consegna e informativa):

- i fabbricati isolati con superficie utile totale inferiore a 50 metri quadrati;

- i fabbricati industriali e artigianali, quando gli ambienti sono riscaldati per esigenze del processo produttivo o utilizzando reflui energetici del processo produttivo non altrimenti utilizzabili;
- i fabbricati agricoli non residenziali, sprovvisti di impianti di climatizzazione;
- gli edifici che risultano non compresi nelle categorie di edifici classificati sulla base della destinazione d'uso di cui all'articolo 3, D.P.R. 412/1993, il cui utilizzo *standard* non prevede l'installazione e l'utilizzo di sistemi tecnici, quali box, cantine, autorimesse, parcheggi multipiano, depositi, strutture stagionali a protezione degli impianti sportivi;
- gli edifici in cui non è necessario garantire un *comfort* abitativo (es. *garage*, depositi, cantine, legnaie, stalle, locali contatori, centrali termiche);
- gli edifici adibiti a luoghi di culto;
- i ruderi e i fabbricati al grezzo;
- gli edifici marginali, cioè quelli che non comportano un consumo energetico in relazione alle loro caratteristiche tipologiche e funzionali (ad es. portici, legnaie);
- gli edifici inagibili o comunque non utilizzabili, che dunque non comportano alcun consumo energetico (es. fabbricati in disuso, dichiarati inagibili o comunque non utilizzati né utilizzabili);
- i manufatti.

5. CONTENUTO DELL'APE E VALIDITÀ TEMPORALE

L'attestato di prestazione energetica deve contenere la classe di prestazione energetica dell'edificio, la data di rilascio, i dati di identificazione catastale dell'immobile, la sottoscrizione del tecnico che lo ha redatto e la relativa dichiarazione di indipendenza. Ovviamente, spetta al proprietario dell'immobile verificare che il tecnico sia in possesso dei requisiti di legge necessari per la redazione dell'attestato: a tal proposito si tenga presente che la maggior parte delle Regioni ha istituito all'*uopo* un apposito albo o registro dei certificatori accreditati.

L'APE dovrà essere redatto secondo procedure e metodologie di calcolo ad oggi non ancora note, poiché le stesse dovranno essere definite con uno o più decreti del MISE, Ministero dello Sviluppo Economico. Lo stesso Ministero, a seguito di dubbi sollevati da più parti circa la normativa tecnica da applicare per la redazione dell'attestato, in attesa dei decreti citati è intervenuto con due circolari, la prima n. 12976 del 25 giugno 2013 e la seconda del 7 agosto 2013, precisando che *«fino all'emanazione dei decreti previsti dall'articolo 4, si adempie alle prescrizioni di cui al decreto legge stesso redigendo l'APE secondo le modalità di calcolo di cui al decreto del Presidente della Repubblica 2 aprile 2009 n. 59, fatto salvo nelle Regioni che hanno provveduto ad emanare proprie disposizioni normative in attuazione della direttiva 2002/91/CE in cui, in forza dell'articolo 17 del Decre-*

to legislativo 19 agosto 2005, n. 192, si seguirà ad applicare la normativa regionale in materia».

Se ne deduce, pertanto, che sino all'entrata in vigore dell'atteso regolamento si dovrà fare riferimento alle metodologie previste dal D.P.R. 59/2009; si tenga presente che nelle Regioni o Province autonome che hanno legiferato in materia, si continueranno a redigere gli attestati secondo la normativa locale¹.

L'attestato ha una durata massima di dieci anni a far data dal suo rilascio e va aggiornato ad ogni intervento di ristrutturazione o riqualificazione che modifichi di fatto la classe energetica dell'immobile; si consideri che, ovviamente, la validità temporale è subordinata, come precisato dal quinto comma dell'articolo 6 del decreto legislativo 192/2005 «*al rispetto delle prescrizioni per le operazioni di controllo di efficienza energetica dei sistemi tecnici dell'edificio, in particolare per gli impianti termici, comprese le eventuali necessità di adeguamento*».

6. IL RUOLO DEL NOTAIO

Il Notaio non è tenuto a fare controlli in merito al contenuto tecnico dell'attestato, ma deve limitarsi ad una verifica meramente formale circa quel contenuto minimo che, in base alla normativa vigente, consenta di qualificarlo come attestato di prestazione energetica, cioè:

- indicazione della classe di prestazione energetica;
- data di rilascio e termine di validità;
- elementi idonei a collegare l'attestato all'immobile negoziato (dati di identificazione catastale, generalità del proprietario, indirizzo dell'immobile);
- sottoscrizione del tecnico che lo ha redatto;
- dichiarazione di indipendenza da parte del certificatore (cioè presenza dei requisiti di indipendenza ed imparzialità, ora disciplinati dall'art. 3 del D.P.R. 75/2013, quali ad esempio l'assenza di conflitto di interessi da intendersi come estraneità del certificatore stesso rispetto al processo di progettazione e realizzazione dell'edificio da certificare, o rispetto ai produttori dei materiali e dei componenti in esso incorporati, o rispetto ai vantaggi che possono derivare al richiedente, che in ogni caso non può essere né il coniuge, né un parente fino al quarto grado del medesimo).

¹ Regione Lombardia, con comunicato n. 100 dell'8.8.2013, ha reso noto che «*sono idonei all'allegazione ai contratti di trasferimento e di locazione di edifici o di singole unità immobiliari siti nel territorio della regione Lombardia, in originale o in copia conforme, anche in base all'epoca della loro redazione, oltre agli attestati di certificazione energetica redatti prima della data di entrata in vigore del D.L. 4 giugno 2013, n. 63, anche gli attestati di certificazione energetica redatti dopo l'entrata in vigore del D.L. 63/2013 e della legge 3 agosto 2013 n. 90, di conversione del decreto stesso, fino all'approvazione di nuove disposizioni regionali*».

L'AFFITTO DI AZIENDA - PROFILO CIVILISTICO

Le parrocchie e gli altri enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono svolgere anche attività commerciali, così come previsto dall'articolo 16, lettera b), legge 222/1985, che agli effetti delle leggi civili considera «attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro».

Si pensi ai classici bar dell'oratorio, assai diffusi, alle tante scuole materne, ai cine-teatri. Talvolta, per la gestione di dette attività, l'ente decide di ricorrere alla stipula di un contratto di affitto di azienda, affidando temporaneamente la gestione del complesso aziendale ad un imprenditore che, per la durata del contratto, si assume *in toto* il rischio di impresa.

Il contratto di affitto di azienda, avente ad oggetto il complesso unitario di tutti i beni, mobili ed immobili, materiali ed immateriali, organizzati dall'imprenditore per la produzione di beni e servizi, è comunemente qualificato come:

- *consensuale*, poiché si perfeziona con il mero consenso espresso dalle parti;
- *sinallagmatico*, perché trattasi di un contratto a prestazioni corrispettive;
- *ad esecuzione continuata*, cioè un contratto i cui effetti si prolungano nel tempo, con una prestazione unica ed ininterrotta.

1. DISCIPLINA CODICISTICA

L'insieme delle norme dettate a riguardo dal Legislatore appare assai scarno e senz'altro inadeguato ad offrire all'operatore certezza circa la normativa da applicare: il codice civile disciplina l'affitto d'azienda all'articolo 2562, con un mero rinvio all'articolo precedente inerente l'usufrutto di azienda. L'accostamento codicistico non è ingiustificato: entrambe le fattispecie non comportano il venir meno della proprietà sul complesso aziendale. In linea di massima, sia nell'usufrutto che nell'affitto di azienda, occorre bilanciare

due opposti ordini di interesse: da un lato l'interesse del proprietario dell'azienda ad essere garantito in ordine al fatto che, al termine del contratto, gli venga restituita un'azienda in buono stato di efficienza e funzionamento, dall'altro l'interesse dell'usufruttuario e dell'affittuario a potere esercitare in autonomia l'attività di impresa.

L'articolo 2561 del codice civile prevede:

- l'obbligo a carico dell'affittuario di esercitare l'azienda sotto la ditta che la contraddistingue, che può solo essere eventualmente integrata con l'indicazione del nome o della ditta dell'affittuario per la durata del contratto;
- l'obbligo a carico dell'affittuario di gestire l'azienda senza modificarne la destinazione e in modo da conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti e delle normali dotazioni di scorte;
- l'impegno a regolare in contanti la differenza tra le consistenze d'inventario all'inizio e quelle al termine del contratto, sulla base dei valori correnti al termine dell'affitto di azienda.

Sono senz'altro riferibili all'affitto di azienda anche:

- il divieto di concorrenza *ex* articolo 2557 codice civile – «*Chi aliena l'azienda deve astenersi, per il periodo di cinque anni dal trasferimento, dall'iniziare una nuova impresa che per l'oggetto, l'ubicazione o altre circostanze sia idonea a sviare la clientela dell'azienda ceduta*». La norma è volta a tutelare l'affittuario da iniziative che possano essere assunte dal proprietario tese a sottrarre la clientela dell'azienda affittata. Secondo un orientamento giurisprudenziale, il divieto in esame sussisterebbe anche in capo all'affittuario al termine dell'affitto d'azienda, perché quanto statuito dall'articolo in esame è applicabile a tutte le situazioni in cui si verifica la sostituzione di un imprenditore ad un altro nell'esercizio dell'impresa. Pertanto, in mancanza di specifica pattuizione tra le parti, al termine del contratto incombe anche sull'affittuario un divieto di concorrenza di durata quinquennale;
- la successione nei contratti *ex* articolo 2558 codice civile – «*Se non è pattuito diversamente, l'acquirente dell'azienda subentra nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa che non abbiano carattere personale. Il terzo contraente può tuttavia recedere dal contratto entro tre mesi dalla notizia del trasferimento, se sussiste una giusta causa, salvo in questo caso la responsabilità dell'alienante*». La successione dell'affittuario avviene di diritto ed è efficace nei confronti del terzo contraente senza necessità di previa comunicazione o accettazione; si applica ovviamente ai soli contratti a prestazioni corrispettive non ancora interamente eseguite dai contraenti. Il Legislatore non prevede alcuna specifica comunicazione al contraente ceduto, tanto che detta conoscenza, che consente allo stesso di esercitare la facoltà di recesso, può formarsi anche per effetto di circostanze indipendenti da un comportamento attivo delle parti. L'articolo in esame esclude tuttavia i contratti aventi carattere personale, cioè quei contratti nei quali assumono rile-

vanza l'identità e le qualità personali del concedente, nel senso che il terzo non avrebbe mai stipulato con un diverso soggetto. Circa il concetto di giusta causa che consente al terzo di recedere dal contratto, nella prassi si ritiene possa consistere in una situazione oggettiva, di natura personale, patrimoniale o aziendale, tale da non dare affidamento sulla regolare esecuzione, da parte dell'affittuario, del contratto stipulato fra terzo e affittante. Una volta decorso il termine di tre mesi, il rapporto contrattuale prosegue e viene inibita al terzo contraente la facoltà di intraprendere, nei confronti del concedente/affittante un'azione di risarcimento per eventuali danni;

- il trasferimento dei contratti di lavoro ex articolo 2112 codice civile – «*In caso di trasferimento d'azienda, il rapporto di lavoro continua con il cessionario ed il lavoratore conserva tutti i diritti che ne derivano*». Il Legislatore ha voluto disciplinare analiticamente la sorte dei rapporti di lavoro subordinato pendenti, statuendo la non derogabilità della disciplina suddetta: ciò significa che un'eventuale clausola contrattuale inserita dalle parti e finalizzata a derogare alla disciplina dettata dall'articolo citato sarebbe da considerarsi nulla. È pertanto inammissibile sia l'introduzione della facoltà di disdetta del concedente, sia la pattuizione contraria al subingresso automatico nei contratti di lavoro: in buona sostanza è rimessa unicamente al lavoratore la facoltà di risolvere il rapporto di lavoro;

Si tenga conto che con riferimento ai contratti di locazione di immobili commerciali, ove si svolge l'attività aziendale, si applica la disciplina dettata dall'articolo 36 della legge 392/1978, che consente al conduttore di sublocare l'immobile anche senza il consenso del locatore purché venga contestualmente locata l'azienda, dandone comunicazione al locatore mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento. Il locatore può opporsi, per gravi motivi, entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione;

2. FORMA DEL CONTRATTO

Il contratto di affitto di azienda prevede la forma scritta *ad probationem*, così come statuito dall'articolo 2556 comma 1 codice civile, salva l'osservanza delle forme stabilite dalla legge per il trasferimento dei singoli beni che compongono l'azienda. La forma scritta, richiesta come detto ai fini probatori e non per la validità dell'atto, è necessaria indipendentemente dalla natura dei beni facenti parte dell'azienda affittata.

Il secondo comma del medesimo articolo precisa altresì che i contratti, nella forma dell'atto pubblico o scrittura privata autenticata, vengano depositati per l'iscrizione nel registro delle imprese a cura del notaio rogante. Secondo il principio generale di cui all'articolo 2193 codice civile, alla pubblicità in esame viene riconosciuta efficacia dichiarativa, per cui l'intervenu-

ta iscrizione produce una presunzione di conoscenza del contratto da parte del terzo al quale l'atto può pertanto essere opposto senza eccezione alcuna. In mancanza di iscrizione, l'atto non è opponibile salvo che si provi la conoscenza specifica da parte del terzo.

3. RESPONSABILITÀ DEBITI AZIENDALI

Salvo diverso accordo fra le parti, per i debiti aziendali anteriori alla stipula del contratto di affitto di azienda risponde solo l'affittante e non anche l'affittuario (art. 2560 cod. civ.); fanno eccezione a tale principio i debiti di lavoro espressamente accollati anche all'affittuario ai sensi dell'articolo 2112, comma 2, codice civile (l'affittante e l'affittuario sono obbligati in solido per tutti i crediti vantati dal lavoratore al momento di stipula del contratto di affitto di azienda). Quanto ai debiti sorti durante l'affitto di azienda, la Suprema Corte precisa che «*la cessazione dell'affitto dell'azienda e la sua restituzione al proprietario concedente non comportano a carico di quest'ultimo – fuori delle ipotesi diversamente regolate dalla legge – la responsabilità, ex art. 2560 c.c., per i debiti contratti dall'affittuario, non essendo siffatta ipotesi riconducibile ad alcuna delle vicende traslative in relazione alle quali la norma è stata posta*» (Cass. Civ. 8/5/1981 n. 3027).

4. AFFITTO DI AZIENDA NELLA FASE STATICA E NELLA FASE DINAMICA

Assai discussa in dottrina e giurisprudenza è l'ammissibilità di un contratto di affitto di azienda qualora questa non sia ancora stata esercitata dall'imprenditore: pensiamo ad una parrocchia che decida di aprire un bar all'interno del complesso parrocchiale, provvedendo pertanto ad organizzare il complesso dei beni finalizzati a detta attività, e immediatamente decida di affittare il bar ad un soggetto terzo. Ci si chiede se sia ammissibile tale ipotesi, cioè la stipula di un contratto di affitto di azienda in fase statica, oppure se il passaggio di gestione a terzi possa avvenire solo con un'azienda in funzione, cioè in fase dinamica.

La questione affonda le radici nella individuazione delle fasi di costituzione del bene azienda.

La dottrina ritiene che si possa parlare di azienda solo quando il complesso dei beni ex articolo 2555 codice civile sia effettivamente utilizzato dall'imprenditore, ritenendo difficilmente configurabile un affitto di azienda che non preveda la successione nell'esercizio dell'impresa; la giurisprudenza, al contrario, ritiene ammissibile un affitto dell'azienda anche nella sua fase statica, perché l'elemento indispensabile da rinvenire consiste nella potenziale attitudine del complesso a realizzare la finalità economica cui è destinato. La Suprema Corte ha più volte precisato che «*la figura dell'affitto di azienda ricorre sia quando il complesso organizzato dei beni sia dedotto*

nella sua fase statica, sia quando venga dedotto in quella dinamica, e, pertanto, non è rilevante che la produttività non sussista ancora, o abbia cessato di esistere per l'interruzione o la temporanea sospensione dell'esercizio dell'impresa, essendo sufficiente che detta produttività sia una conseguenza potenziale dell'insieme, prevista e voluta dalle parti»¹.

In realtà, quindi, non esiste una risposta certa al quesito in esame ed è opportuno dunque valutare con attenzione caso per caso (nel caso delle parrocchie, si suggerisce di rivolgersi ai competenti uffici di Curia).

5. AFFITTO DI AZIENDA E LOCAZIONE DI IMMOBILE

L'affitto di azienda, come detto, consente al titolare dell'azienda di trasferire all'affittuario il diritto di godimento dell'azienda per un certo periodo di tempo, verso pagamento di un canone periodico. Nel caso in cui il concedente sia anche proprietario dell'immobile ove si svolge l'attività aziendale, è ben possibile che lo stesso venga concesso in affitto, non con separato contratto di locazione, ma quale parte integrante del complesso aziendale. In tal caso, non viene applicata la disciplina vincolistica delle locazioni commerciali di cui alla legge 392/1978, per cui l'affittuario non è tutelato dalle norme speciali della suddetta legge (si pensi alla durata, all'indennità di avviamento, al diritto di prelazione, ecc.) e soggiace a quanto statuito dalle parti nel contratto e, in generale, alla disciplina del codice civile.

La giurisprudenza, per distinguere fra le due tipologie contrattuali esaminate, ritiene che si debba indagare in merito all'oggetto del contratto: nel caso dell'affitto di azienda, l'oggetto è appunto il complesso dei beni organizzati per l'esercizio dell'impresa, compreso l'immobile che è, di fatto, in rapporto di complementarietà con gli altri beni; nel caso invece della locazione commerciale ex legge 392/1978, l'oggetto del contratto è l'immobile, considerato nella sua individualità con funzione prevalente.

6. AFFITTO DI AZIENDA E FALLIMENTO

Proviamo ora ad analizzare il rapporto fra il contratto di affitto di azienda e la procedura fallimentare: la legge fallimentare – Regio Decreto n. 267/1942 – all'articolo 79 ha dettato una specifica disciplina a riguardo, statuendo che il fallimento non sia causa di scioglimento del contratto di affitto di azienda, ma le parti abbiano comunque sessanta giorni di tempo per recedere dal medesimo, corrispondendo alla controparte un equo indennizzo.

Nel caso di fallimento del concedente, qualora ovviamente il contratto di affitto di azienda non sia cessato prima della dichiarazione di fallimento,

¹ Cass. Civ. 28/3/2003, n. 4700.

di norma si verifica la continuazione del contratto pur cambiando il soggetto legittimato a percepire il canone, che diventa il curatore fallimentare.

Qualora, invece, la procedura concorsuale colpisca l'affittuario, il curatore valuterà con grande attenzione se continuare o meno la gestione aziendale, che potrebbe depauperare il patrimonio a danno dei creditori del fallimento; qualora decida di recedere nel termine suindicato, dovrà ovviamente provvedere all'equo indennizzo a favore dell'affittante.

7. AUTORIZZAZIONI CANONICHE

Il contratto di affitto di azienda è considerato dall'ordinamento canonico come un atto di straordinaria amministrazione: pertanto, per essere valido anche dal punto di vista civilistico, deve essere previamente autorizzato dall'Ordinario diocesano.

Quindi, quando un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto intenda concedere in affitto a terzi la propria azienda (es. la scuola materna, un ristorante, un teatro, il bar dell'oratorio), deve presentare apposita istanza motivata al competente ufficio di Curia – nella Diocesi di Milano è l'Ufficio Amministrativo Diocesano –, allegando la bozza del contratto, e tutta la documentazione inerente l'azienda. L'Ordinario, dopo aver valutato gli aspetti pastorali, giuridici e fiscali, qualora ritenga di autorizzare l'operazione, emette apposito decreto che consente all'ente di sottoscrivere il contratto stesso.

8. UTILITÀ DEL CONTRATTO DI AFFITTO DI AZIENDA

Cerchiamo ora di evidenziare quali siano i casi in cui una parrocchia, titolare di attività commerciale, decida di ricorrere all'utilizzo del contratto di affitto di azienda:

1. l'attività commerciale della parrocchia ha assunto dimensioni importanti e il parroco non ha la forza né la capacità imprenditoriale per gestire l'attività stessa, pertanto preferisce affidarsi ad un bravo imprenditore, pur non volendo dismettere l'attività stessa, che al termine dell'affitto d'azienda torna in capo alla parrocchia (si pensi a molte scuole parrocchiali che nel corso degli anni si sono sviluppate, ad attività di ristorazione o cine-teatrali di notevoli dimensioni);
2. il parroco, in seguito alla costituzione di una comunità pastorale, si ritrova a dover gestire tre o quattro parrocchie, ognuna delle quali ha un'attività commerciale (scuola materna, bar dell'oratorio, ecc.): in tale ipotesi, è utile, se non anche necessario, trasferire tutto in capo ad una sola parrocchia (al fine di avere un solo centro di imputazione dei costi e meglio coordinare le attività stesse) oppure ad un altro ente, possibilmente promosso dalle parrocchie stesse (si pensi, ad es., ad una fondazione costi-

- tuita dalle parrocchie della medesima comunità pastorale e il cui consiglio di amministrazione sia nominato dalle stesse);²
3. la parrocchia ritiene utile affidare ad un imprenditore capace e professionale l'azienda che da tempo versa in stato di crisi, allo scopo di provare a ribaltare il *trend* negativo e salvare l'attività (non deve certamente trattarsi di situazione di insolvenza, perché in tal caso anche un imprenditore esperto ben difficilmente potrebbe ribaltare la situazione).

² In tali casi, si potrà pensare ad un comodato di azienda, che a differenza dell'affitto non prevede alcun corrispettivo.

RECLAMO E MEDIAZIONE: NOVITÀ 2014

La normativa sul processo tributario (D.Lgs. 31.12.1992, n. 546, art. 17-*bis*) impone al contribuente che voglia impugnare un atto dell'Agenzia delle entrate, di valore fino a 20.000 euro, di presentare preventivamente un "reclamo" alla stessa Agenzia, al fine di ottenere l'annullamento, totale o parziale, dell'atto o comunque la composizione della controversia tramite mediazione.

La Legge di Stabilità 2014 (L. 27.12. 2013, n. 147, art. 1, c. 611) ha rivisto la disciplina del reclamo/mediazione, apportando importanti modifiche e disponendo, tra l'altro, che la presentazione del reclamo non vale più come condizione di ammissibilità del ricorso, ma semplicemente come condizione di procedibilità. Ha previsto, inoltre, la sospensione della riscossione dei tributi richiesti con l'atto reclamato.

1. L'ISTITUTO DEL RECLAMO/MEDIAZIONE

A partire dal 1° aprile 2012, il contribuente che voglia impugnare un atto emesso dall'Agenzia delle entrate (non da altri soggetti come Comuni, Inps, ecc.) che sia di valore non superiore a 20.000 euro (tenendo conto esclusivamente dei tributi richiesti e senza considerare gli interessi e le relative sanzioni), deve preliminarmente presentare allo stesso Ufficio che ha emesso il provvedimento, un apposito reclamo con la richiesta di annullamento o di modifica del provvedimento stesso.

Trattasi degli atti emessi dall'Agenzia delle entrate e individuati come impugnabili dall'articolo 19 del decreto legislativo n. 546/1992:

- avviso di accertamento;
- avviso di liquidazione;
- provvedimento che irroga le sanzioni;
- ruolo, nel caso in cui il contribuente sollevi eccezioni concernenti l'attività dell'Agenzia delle entrate;
- rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e

- interessi o altri accessori non dovuti;
- diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
 - ogni altro atto emanato dall’Agenzia delle entrate, per il quale la legge preveda l’autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie.

L’istituto non si applica:

1. ai provvedimenti di recupero degli “aiuti di Stato”, che sono stati dichiarati illegittimi dalla Corte Europea, né agli atti che non siano emessi dall’Agenzia delle entrate;
2. alle cartelle, delle quali si intendano eccipire solo vizi imputabili ad Equitalia;
3. ai fermi di beni mobili registrati;
4. alle ipoteche esattoriali.

Al fine di indurre i contribuenti ad utilizzare l’istituto, il Legislatore ha anche disposto che per gli atti reclamabili non è ammessa la conciliazione giudiziale.

Il reclamo deve essere elaborato come un normale atto di impugnazione dato che, nel caso venga esplicitamente respinto o non venga accolto entro 90 giorni, produce gli stessi effetti del ricorso (art. 39, c. 9, punto 9 del D.L. citato). Di conseguenza deve contenere tutti i possibili motivi di impugnazione e di illegittimità dell’atto, che non potranno più essere presentati successivamente alla competente Commissione tributaria, nel caso il reclamo non fosse accolto.

Dal canto suo l’Agenzia delle entrate deve provvedere ad un adeguato riesame, a cura di una struttura diversa ed autonoma rispetto a quella che ha emanato l’atto reclamabile, in ossequio al principio di terzietà.

2. LA PRIMA VERSIONE DELL’ISTITUTO

Secondo la disciplina in vigore per gli atti notificati prima del 2 marzo 2014¹, la mancata presentazione del reclamo comporta l’inammissibilità del ricorso presentato direttamente alla Commissione tributaria competente. L’inammissibilità è rilevabile d’ufficio, in ogni stato e grado del processo, e provoca la perdita del diritto di azione. In pratica il processo tributario si chiude con la dichiarazione, da parte della Commissione, dell’inammissibilità del ricorso e l’atto che era stato impugnato, non più contestabile, produce tutti i suoi effetti.

La proposizione del reclamo, comunque, non comporta la sospensione della riscossione. Detta sospensione, non prevista dalla norma, non può essere concessa in via amministrativa e, non essendo ancora presentato il

¹ La nuova disciplina del reclamo/mediazione, prevista dalla Legge di Stabilità 2014, si applica agli atti notificati decorsi sessanta giorni dall’entrata in vigore (1.1.2014) della legge e quindi agli atti notificati dal 2.3.2014.

ricorso, nemmeno in via giurisdizionale.

Per questi atti, notificati fino al 1° marzo 2014, i termini per la costituzione in giudizio del contribuente previsto dall'articolo 22 del decreto legislativo 546/1992 (30 giorni) e dell'Ufficio previsto dall'articolo 23 del decreto legislativo 546/1992 (60 giorni) decorrono dal giorno successivo:

- a quello di compimento dei novanta giorni dal ricevimento dell'istanza da parte dell'Ufficio, qualora non sia stato notificato il procedimento di accoglimento della stessa ovvero non sia stato formalizzato l'accordo di mediazione;
- a quello di notificazione del provvedimento con il quale l'Ufficio respinge l'istanza prima del decorso dei predetti novanta giorni;
- a quello di notificazione del provvedimento con il quale l'Ufficio, prima del decorso di novanta giorni, accoglie parzialmente l'istanza (art. 17-bis, c. 9, D.Lgs. n. 546/1992).

La costituzione in giudizio del contribuente si perfeziona con il deposito, presso la competente Commissione tributaria provinciale, dell'atto già presentato all'Agenzia delle entrate.

3. LA DISCIPLINA DEL RECLAMO CON LE MODIFICHE APPORTATE DALLA LEGGE DI STABILITÀ 2014

a) *Soggetti interessati*

Fermo restando che il reclamo deve essere proposto con riferimento esclusivamente agli atti emessi dall'Agenzia delle entrate, di valore non superiore ad euro 20.000, con riferimento ai soli tributi e senza tener conto di interessi e sanzioni, tutti i contribuenti sono interessati, ove ricorrano i citati presupposti: persone fisiche, società di persone, di capitali, enti con o senza personalità giuridica, enti commerciali e non commerciali.

b) *Procedura di presentazione del reclamo*

Il reclamo deve essere presentato alla Direzione Provinciale ovvero alla Direzione regionale delle entrate che ha emesso l'atto impositivo, secondo le stesse modalità e termini previsti per la presentazione del ricorso giurisdizionale: entro 60 giorni dalla notifica dell'atto, mediante:

- spedizione in plico senza busta, raccomandato e con avviso di ricevimento;
- consegna diretta all'Ufficio fiscale che ha emesso l'atto;
- notifica a mezzo ufficiale giudiziario.

c) *Valore della controversia*

Come già accennato, il valore della lite è determinato in base all'importo dei tributi richiesti, al netto degli interessi e delle sanzioni. Se la con-

troversia riguarda esclusivamente le sanzioni il valore è costituito dalla somma di queste.

d) *Improcedibilità del ricorso per la mancata presentazione del reclamo*

Per gli atti notificati a partire dal 2 marzo 2014, la mancata presentazione del reclamo non comporta più l'inammissibilità, ma la semplice improcedibilità del ricorso che venga presentato direttamente alla Commissione tributaria.

La mancata presentazione del reclamo, inoltre, non è più rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, ma può essere eccepita solo dall'Agenzia delle entrate in sede di costituzione in giudizio: in tal caso la Commissione, rilevata l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione.

La presentazione del reclamo attiva il procedimento di mediazione che si deve concludere entro i 90 giorni successivi. Solo dopo che è scaduto tale periodo, secondo il comma 9 dell'articolo 17-*bis*, «*il reclamo produce gli effetti del ricorso*» e iniziano a decorrere i termini previsti per la presentazione del reclamo/ricorso alla Commissione tributaria provinciale, ai fini della costituzione in giudizio del ricorrente.

Questo vale anche se nel corso dei 90 giorni sia intervenuto un esplicito provvedimento di rigetto totale o parziale da parte dell'Agenzia delle entrate. Con la previgente disciplina, come già accennato, l'emissione di un provvedimento del genere faceva iniziare immediatamente la decorrenza dei 30 giorni per la costituzione in giudizio.

Inoltre, precisa il comma 9 dell'articolo 17-*bis*, come modificato dalla Legge di Stabilità 2014, «*ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali*». Ciò significa che, per espressa previsione normativa, si tiene conto anche della sospensione feriale, dal 1° agosto al 15 settembre, e di tutte le altre disposizioni relative alla sospensione o interruzione di detti termini.

e) *Sospensione automatica della riscossione*

Dall'entrata in vigore della nuova normativa, la proposizione del reclamo comporta la sospensione, *ex lege*, della riscossione in pendenza del procedimento di mediazione.

La sospensione riguarda tutti i tipi di imposte e si verifica anche nei casi in cui sussista il fondato pericolo per la riscossione che giustifica l'iscrizione nei ruoli straordinari o l'affidamento anticipato all'Agente della riscossione.

Pertanto, dal momento in cui riceve il reclamo e per i successivi 90 giorni, l'Ufficio:

– non invia all'Agente della riscossione i carichi relativi agli accertamenti

esecutivi²;

- comunica all'Agente la sospensione della riscossione, se l'atto impugnato è un ruolo;
- non procede all'iscrizione a ruolo, negli altri casi.

La sospensione della riscossione cessa allo spirare del termine dei 90 giorni, ma in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

Si fa osservare che per gli atti notificati fino al 1° marzo 2014 la presentazione del reclamo non sospendeva la riscossione, e la sospensione giudiziale si poteva richiedere solo dopo l'instaurazione del processo, con il deposito del ricorso presso la Commissione tributaria competente.

f) Inapplicabilità della conciliazione giudiziale

Tenuto conto che il procedimento del reclamo prevede una autonoma fase di mediazione, il legislatore, anche per incentivarne l'utilizzo, ha previsto l'inapplicabilità della conciliazione giudiziale per gli atti reclamabili. Quindi successivamente alla presentazione del ricorso avverso atti per i quali non è andato a buon fine il procedimento di mediazione, non si può presentare istanza di conciliazione giudiziale.

LE MODIFICHE APPORTATE DALLA L. 147/2013

4. ACCOGLIMENTO DEL RECLAMO E PROCEDIMENTO DI MEDIAZIONE

CASI	PER GLI ATTI NOTIFICATI FINO AL 1° MARZO 2014	PER GLI ATTI NOTIFICATI DOPO IL 1° MARZO 2014
Notifica del ricorso in luogo del reclamo	Inammissibilità	Improcedibilità
Termine per la costituzione in giudizio	30 giorni a decorrere: <ul style="list-style-type: none">– dallo spirare dei 90 giorni dalla presentazione del reclamo;– dalla ricezione del diniego, totale o parziale di mediazione	30 giorni a decorrere, in ogni caso, dallo spirare dei 90 giorni dalla presentazione del reclamo

² Sono gli accertamenti, di cui all'art. 29, D.L. 31.5.2010 n. 78, emessi dall'Agenzia delle entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni.

Termine di 90 giorni per esperire la mediazione	Decorre senza interruzioni o sospensioni	Si applica la sospensione feriale
Riscossione	La riscossione avviene secondo le norme contenute nelle singole leggi d'imposta	La riscossione è sospesa per 90 giorni dalla presentazione del reclamo
Contributi previdenziali ed assistenziali	Nessuna previsione nella prima versione della norma	L'accordo di mediazione produce effetti anche ai fini dei contributi

L'Ufficio può accogliere il reclamo accettando la proposta del contribuente ovvero, se non è d'accordo, formula una propria proposta di mediazione per comporre la vertenza.

Nel caso si arrivi ad una definizione tramite la mediazione si applicano gli stessi benefici ed intervengono gli stessi meccanismi previsti per la conciliazione giudiziale:

1. la procedura di mediazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto, ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale, da effettuare entro venti giorni dalla conclusione dell'accordo di mediazione;
2. le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 40 per cento delle somme irrogabili, con riferimento all'ammontare del tributo risultante dalla mediazione medesima;
3. l'accordo intervenuto tra le parti e perfezionato con il versamento costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute con le rate successive.

In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore al 40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo (art. 48, c. 6, del D.Lgs. n. 546/1992).

La Legge di Stabilità 2014 ha stabilito che l'esito del procedimento di mediazione riguarda anche i contributi previdenziali ed assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

Nell'atto di chiusura della mediazione, quindi, devono essere indicati anche i contributi calcolati sulla base del reddito imponibile definito nella composizione della vertenza.

Il pagamento dei contributi previdenziali ed assistenziali è necessario per il perfezionamento della mediazione e va effettuato, per i contributi INPS, mediante il mod. F24 che viene predisposto dall'Agenzia delle entrate; per gli altri enti previdenziali (casce di previdenza professionali) occorre fare riferimento alla normativa di settore.

5. ACCOGLIMENTO DEL RECLAMO CON EFFETTO SULLE SOLE SANZIONI

Come è stato già specificato con riguardo alla conciliazione giudiziale³, si può definire una mediazione anche quando il contribuente accetti l'intero importo della maggiore imposta accertata, al solo fine di beneficiare della conseguente riduzione delle sanzioni irrogate.

Con la Circolare n. 33 del 3 agosto 2012, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che anche quando si intende proporre ricorso avverso un provvedimento di sola irrogazione di sanzione tributaria, di valore non superiore a 20.000 euro, è necessario preliminarmente presentare istanza di mediazione tributaria. Lo stesso vale anche per l'impugnazione di un'iscrizione a ruolo effettuata per omesso o tardivo versamento emerso a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione, previsto dall'articolo 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

In questi casi, il contribuente che non si sia avvalso della definizione agevolata prevista dagli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 472 del 1997, o dall'articolo 2 del decreto legislativo 462 del 1997, che prevedono le riduzioni delle sanzioni ad un terzo dell'irrogato, possono usufruire del beneficio della mediazione con la riduzione delle sanzioni al 40 per cento dell'importo irrogato.

6. MANCATO ACCOGLIMENTO DEL RECLAMO E ASSENZA DI MEDIAZIONE

Come abbiamo già accennato, nel caso in cui non venga accolto entro i 90 giorni o venga espressamente respinto, in tutto o in parte, il reclamo assume le funzioni di un ricorso, già notificato all'Ufficio, e il contribuente può depositarlo presso la competente Commissione tributaria provinciale, per la costituzione in giudizio. Il deposito deve essere fatto entro i 30 giorni successivi allo spirare dei 90 giorni concessi per il tentativo di mediazione.

Ben si comprende, quindi, come il reclamo debba avere, fin dalla presentazione all'Ufficio, la forma e le caratteristiche di un ricorso.

Infatti deve contenere, a pena di inammissibilità, non solo tutti gli elementi previsti nell'articolo 18 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546⁴, ma anche l'indicazione del valore della lite, che «*deve risultare da apposita dichiarazione resa dalla parte nelle conclusioni del ricorso*» (c. 3-bis,

³ Circ. n. 291 del 18.12.1996, commento all'art. 48 del D.Lgs. 546/1992.

⁴ Il ricorso deve contenere l'indicazione:

- a) della commissione tributaria cui è diretto;
- b) del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale e dell'indirizzo di posta elettronica certificata;
- c) dell'ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale o del concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti il ricorso è proposto;
- d) dell'atto impugnato

art. 14, D.P.R. n. 115/2002) ed infine la dichiarazione di conformità dell'atto depositato rispetto a quello notificato all'Ufficio.

È opportuno ricordare che, decorsi i 90 giorni dalla presentazione del reclamo, senza che sia stato perfezionato un accordo di mediazione, la sospensione della riscossione viene meno e riprendono le relative procedure.

Occorre tener presente tuttavia che dalla data della presentazione del ricorso alla Commissione tributaria provinciale competente, può essere chiesta la sospensione giudiziale della riscossione (art. 47, D.Lgs. 546/1992). La domanda può essere contenuta nel reclamo/ricorso, oppure essere presentata mediante un atto separato, ma in quest'ultimo caso l'atto contenente l'istanza di sospensione della riscossione deve essere notificato all'Ufficio (art. 16, D.Lgs. 546/1992) e depositato, unitamente alla prova dell'avvenuta notifica, presso la segreteria della Commissione tributaria, dopo la costituzione in giudizio.

7. AUTORIZZAZIONE CANONICA A STARE IN GIUDIZIO PER GLI ENTI ECCLESIASTICI

Considerato che il reclamo è condizione di procedibilità per il giudizio presso la Commissione Tributaria Provinciale, e che deve già contenere tutti i motivi di impugnazione e di illegittimità dell'atto contestato (motivi che non potranno essere integrati in caso di esito negativo della mediazione) può essere presentato solo avendo acquisito la licenza dell'Ordinario ai sensi del canone 1288.

I RAPPORTI CON LA MAGISTRATURA PENALE

Questa nota intende fornire una sintetica presentazione dei diversi casi o situazioni in cui un soggetto sia convocato dall'autorità giudiziaria penale, affinché lo stesso conosca esattamente quali siano i propri diritti e i propri doveri. In altri termini, si vuole dare una guida circa i comportamenti da adottare.

Giova premettere, a puro titolo informativo, che la convocazione può giungere da uno dei seguenti soggetti:

- *Pubblico Ministero*, ossia il magistrato penale che persegue i reati (previsti dal codice penale ovvero dalle leggi speciali), organo che svolge le investigazioni penali e che rappresenta la pubblica accusa nel processo penale;
- *Polizia Giudiziaria*¹ che ha una serie di compiti, tra i quali quelli di prendere notizia della commissione dei reati, di impedire che i reati siano portati a conseguenze ulteriori e di compiere quanto necessario per acquisire le prove e per identificare gli autori dei reati. È evidente che anche questo organo svolge attività investigativa, che deve poi essere riferita al Pubblico Ministero;
- *Giudice* (monocratico o collegiale) che, come noto, è l'organo giurisdizionale che decide circa la colpevolezza o meno dell'imputato (ovvero del soggetto accusato di aver commesso un reato);
- *Parte privata*, in tali casi si tratta del difensore (ossia di un avvocato) che rappresenta il soggetto accusato di aver commesso un reato, ovvero che rappresenta la vittima del reato.

Una volta specificati quali siano i soggetti istituzionali che possono richiedere, in ambito penale, la convocazione di una persona, occorre descrivere, evidenziando anche le differenze, le ipotesi in cui ciò possa accadere.

¹ La Polizia Giudiziaria non costituisce un autonomo corpo, bensì una diramazione di specifici corpi, come ad es. quelli dell'Arma dei Carabinieri, della Polizia di Stato ovvero della Guardia di Finanza.

A tal fine, si distinguono tre diverse figure:

1. la persona sottoposta ad indagini ovvero l'imputato,
2. la persona informata sui fatti,
3. il testimone.

1. LA PERSONA SOTTOPOSTA AD INDAGINI – L'IMPUTATO

Il codice di procedura penale distingue la figura dell'indagato, da quella dell'imputato, anche se poi nella pratica non vi sono delle differenze sostanziali, considerato che l'articolo 61 c.p.p. estende alla prima i diritti e le garanzie della seconda.

La differenza tra queste due figure è meramente tecnico-processuale: infatti, l'indagato è la persona nei cui confronti sono cominciate delle indagini penali preliminari, rispetto alla eventuale commissione di un reato; mentre l'imputato è la persona nei cui confronti il Pubblico Ministero esercita l'azione penale (ossia, in termini generali, senza entrare nei specifici casi, quando richiede il rinvio a giudizio).

In altre parole, la qualità di imputato, ai sensi dell'articolo 60 c.p.p., è assunta dal momento in cui è formulata una imputazione, ovvero quando si passa dalla fase delle indagini preliminari, a quella del processo innanzi ad un giudice.

In sintesi, la qualità di indagato si assume quando iniziano le indagini preliminari e cessa con l'archiviazione del procedimento penale oppure si trasforma in quella di imputato, quando sostanzialmente viene esercitata l'azione penale e cessa nel momento della definizione del processo mediante sentenza.

Le indagini preliminari sono, per legge, coperte dal cosiddetto "segreto istruttorio"; dunque l'organo inquirente (Pubblico Ministero e Polizia Giudiziaria) non può rivelare il contenuto degli atti oggetto delle indagini. Conseguentemente, può capitare, come spesso accade, che l'indagato non sappia neppure dell'esistenza di un procedimento a suo carico, salvo che il Pubblico Ministero ovvero la Polizia Giudiziaria non debbano compiere uno dei cosiddetti "atti garantiti" ovvero un'attività che richieda la presenza del difensore dell'indagato (come ad es. una perquisizione ovvero un sequestro). In tali casi, uno dei suddetti organi comunica, oltre al compimento del primo atto che deve svolgere, la cosiddetta "informazione di garanzia", in base a quanto previsto dagli articoli 369 e 369-*bis* c.p.p., con la quale sono indicate le norme di legge che si assumono violate, la data ed il luogo del fatto, infine, l'invito a nominare un proprio difensore di fiducia (in mancanza di un difensore di fiducia, verrà nominato dall'autorità procedente un difensore d'ufficio).

Un'altra ipotesi in cui un soggetto viene a conoscenza dell'esistenza di un'indagine nei suoi confronti è allorché la Polizia Giudiziaria proceda alla sua identificazione. In tal caso, l'interessato riceve, normalmente, una

convocazione (per posta, ma può anche avvenire via telefono) nella quale è richiesto di presentarsi presso uno dei competenti uffici per svolgere la relativa formalità. Qualora taluno sia investito di una tale richiesta ha l'obbligo di presentarsi² e di fornire le proprie generalità, ma, in qualità di indagato, dispone di tutte le garanzie del caso, prima fra tutte quelle di non essere sentito senza la presenza di un difensore.

Ovviamente, si consiglia, in caso di ricevimento di tale comunicazione, avvertire tempestivamente un avvocato penalista, per essere informato dettagliatamente di tutti i diritti.

Infine, l'ipotesi più classica in cui taluno viene a conoscenza dell'esistenza di un procedimento penale, è quando il Pubblico Ministero (direttamente o tramite la Polizia Giudiziaria) notifica l'avviso di conclusione delle indagini preliminari, ai sensi dell'articolo 415-*bis* c.p.p.. Trattasi dell'atto che viene notificato allorché il P.M. ha terminato le proprie indagini.

In tal caso, qualora taluno riceva come primo atto tale avviso, occorre nominare immediatamente un difensore (se ciò non accade, verrà nominato, dall'autorità procedente un difensore d'ufficio), in quanto la legge riconosce all'indagato una serie di facoltà da esercitare entro 20 giorni (termine non perentorio, bensì ordinatorio), come ad esempio quella di richiedere nuove indagini, di essere interrogato, di presentare memorie difensive o documenti.

L'indagato ovvero l'imputato dispongono di un insieme di garanzie e di diritti riconosciuti dalla legge, in particolare:

- nominare un difensore di fiducia,
- presentare memorie scritte ovvero documenti,
- indicare e assumere prove,
- presenziare al processo ovvero rinunciare a comparire,
- scegliere, in caso di processo, uno dei riti alternativi (come ad es. il patteggiamento o il rito abbreviato),
- impugnare i provvedimenti giurisdizionali,
- libertà morale in sede di interrogatorio,
- facoltà di non rendere dichiarazioni o di rendere dichiarazioni spontanee.

Si ribadisce che tanto l'indagato quanto l'imputato, avendo, come detto, gli stessi diritti, non possono essere interrogati se non in presenza del proprio difensore e, in ogni caso, possono rifiutarsi di rispondere, senza alcuna conseguenza.

Infine, si vuole rendere edotti i lettori, che nel caso in cui taluno abbia il dubbio di aver commesso un reato ovvero abbia il dubbio che nei suoi confronti possano essere iniziate delle indagini penali, ha il diritto, direttamente o per mezzo di un difensore, di verificare presso la Procura della Re-

² Nel caso in cui l'interessato non si possa presentare, giova evidenziare che occorre fornire un legittimo impedimento, come ad es. una malattia che impedisca di recarsi presso il luogo indicato ovvero un impegno improrogabile.

pubblica competente per territorio (ossia quella sita nel luogo in cui si ritiene di aver commesso un fatto-reato), di verificare l'esistenza di un procedimento penale. Tale facoltà è prevista dall'articolo 335, comma 3, c.p.p..

Anche in tale caso, si consiglia, per praticità, di procedere con l'assistenza di un legale.

2. LA PERSONA INFORMATA SUI FATTI

Tale figura ricorre solo nella fase delle indagini preliminari.

Si tratta del soggetto che non è inquisito, ma che è in grado di riferire circostanze utili ai fini della ricostruzione del fatto, e dell'individuazione del colpevole.

In altre parole, è la persona che, nell'eventuale processo, assumerà la veste di testimone.

Un soggetto, pertanto, può essere convocato direttamente da un Pubblico Ministero ovvero dalla Polizia Giudiziaria, per essere sentito come "persona informata sui fatti". In tal caso, colui che sia investito di tale convocazione, ha l'obbligo di presentarsi presso l'organo richiedente, ha il dovere di dire la verità, di non riferire a terzi il contenuto delle informazioni rese e non ha il diritto alla presenza di un legale.

Si badi bene che eventuali dichiarazioni false rese avanti al Pubblico Ministero costituiscono un reato.

Per legge viene redatto un verbale che sintetizza quanto è stato riferito agli organi competenti. L'interessato non ha diritto ad averne copia.

L'eventuale impossibilità a comparire nella data e nel luogo richiesto deve essere sempre documentata in modo idoneo, altrimenti si incorre nel c.d. accompagnamento coattivo da parte della polizia.

Può capitare che un soggetto sentito come persona informata sui fatti, riferisca dei fatti da cui emerga una propria responsabilità penale. In tal caso, l'attività di domande-risposte è immediatamente sospesa e deve essere data comunicazione allo stesso della facoltà di nominare un proprio difensore. Qualora, tale attività non sia stata sospesa, le eventuali dichiarazioni auto-incriminanti non potranno essere utilizzate nei confronti di chi le abbia rese.

3. IL TESTIMONE

Il testimone è il soggetto che viene chiamato nel processo penale per essere esaminato dalle parti (Pubblico Ministero, Giudice, Avvocati), in ordine ai fatti e alle circostanze di cui sia in grado di riferire.

Si ribadisce che le dichiarazioni rese nel corso delle indagini preliminari non costituiscono testimonianza (vedi *supra*).

In base a quanto previsto dall'articolo 198 c.p.p., il testimone riferisce

su «fatti determinati, specifici, e non apprezzamenti personali o voci correnti sui fatti, né giudizi sulla moralità dell'imputato». Dunque, al testimone non possono essere richieste valutazioni o impressioni, ma semplicemente deve riferire ciò che ha visto e/o udito.

La convocazione a comparire in un processo penale per essere sentito come testimone è recapitata, normalmente, a mezzo posta con raccomandata con ricevuta di ritorno.

Solitamente è il Pubblico Ministero ovvero l'avvocato (dell'imputato ovvero della vittima del reato) a convocare un testimone. Può, però, capitare che la comunicazione pervenga dallo stesso Giudice.

Il testimone, come nel caso della persona informata sui fatti, non ha diritto all'assistenza di un legale nel corso della testimonianza in tribunale.

Ciò non toglie, tuttavia, che un legale possa essere sentito in via preventiva, per essere informati circa le relative prescrizioni e facoltà.

In ogni caso, a prescindere dal soggetto richiedente, il testimone riceve una comunicazione con l'indicazione del procedimento penale, del luogo e dell'ora in cui presentarsi e che la citazione è stata autorizzata dal giudice.

Il testimone è avvertito che, ai sensi dell'articolo 198 c.p.p., ha l'obbligo di presentarsi avanti al Tribunale, di attenersi alle prescrizioni date dal medesimo per le esigenze processuali e di rispondere secondo verità alle domande che gli saranno rivolte. È, altresì, avvertito che, in caso di mancata comparizione, non dovuta a legittimo impedimento potrà, a norma dell'articolo 133 c.p.p., essere accompagnato a mezzo della polizia giudiziaria e condannato al pagamento di una somma da euro 51 a euro 516 a favore della Cassa delle Ammende ed alla rifusione delle spese cui la mancata comparizione possa aver dato causa.

L'iter procedurale detta testimonianza è il seguente: il giudice avverte il testimone dell'obbligo di dire tutta la verità e di non nascondere nulla di quanto a sua conoscenza, informandolo delle conseguenze penali; il teste legge la formula di impegno.

Si sottolinea che se il testimone riferisce fatti falsi (anche solo parzialmente) ovvero è reticente commette un reato.

Vicende ostative alla testimonianza sono:

- l'incompatibilità con l'ufficio di testimone;
- la facoltà di astensione dei prossimi congiunti;
- l'opponibilità del segreto, professionale, di ufficio o di stato.

Innanzitutto sono incompatibili chi nello stesso procedimento penale ha assunto il ruolo di giudice, pubblico ministero e relativi ausiliari, i difensori che abbiano svolto attività investigativa ovvero il coimputato (salvo in quest'ultimo caso specifiche eccezioni).

Per quanto qui possa interessare, sono di maggior rilevanza le altre due ipotesi.

In base all'articolo 199 c.p.p, hanno, infatti, facoltà di astenersi dalla testimonianza i prossimi congiunti dell'imputato, ai quali sono parificati i

conviventi *more uxorio* e gli ex-coniugi ed i separati. Tuttavia, tutti hanno l'obbligo di testimoniare se sono la vittima del reato ovvero il denunciante/querelante.

Per quanto concerne, invece, l'opponibilità del segreto (art. 200 c.p.p.), lo stesso comporta il diritto-dovere o la mera facoltà di non testimoniare. In particolar modo, «*Non possono essere obbligati a deporre su quanto hanno conosciuto per ragione del proprio ministero, ufficio o professione a) i ministri di confessioni religiose, i cui statuti non contrastino con l'ordinamento giuridico italiano*».

APPROFONDIMENTI

LA CORTE DEI CONTI SI PRONUNCIA SULL'ISTITUTO DEL CINQUE PER MILLE

Quando la legge finanziaria del 2007 (L. 27.12.2006, n. 296) offrì l'opportunità ai contribuenti di destinare una quota delle proprie tasse al variegato mondo del terzo settore, indirizzando il nuovo istituto al sostegno di attività di particolare rilevanza sociale, il plauso per la scelta compiuta fu pressoché unanime¹.

L'introduzione del cinque per mille fu senza dubbio un gesto di fiducia, ampiamente conquistato, nei confronti delle capacità di un privato sociale divenuto, nel tempo, attento e capace interprete delle istanze anche specifiche provenienti dalla società civile.

L'istituto, sin dalla sua introduzione, ha subito trovato tra i contribuenti italiani un notevole riscontro, reso palese dai numeri legati alle somme raccolte ed al numero dei soggetti che hanno presentato richiesta di iscrizione negli appositi elenchi dei beneficiari.

A distanza di poco più di un lustro, nonostante le numerose polemiche sulla gestione, l'istituto mantiene comunque una forte schiera di sostenitori i quali tuttavia rivendicano, con sempre maggiore insistenza, una normativa che stabilizzi le procedure e dia certezza delle risorse messe in campo.

Alle richieste, alle critiche ed ai suggerimenti provenienti dai tanti e differenti protagonisti del terzo settore si è di recente aggiunto il forte e chiaro monito della Corte dei Conti, che in una ricca e minuziosa relazione ha espresso valutazioni assai critiche sulla gestione dell'istituto.

La Corte non si è tuttavia limitata ad esprimere critiche ad ampio raggio nei confronti dei soggetti, che a diverso titolo, risultano essere coinvolti negli aspetti procedurali ma ha suggerito, con spirito costruttivo, alcuni possibili interventi sia procedurali che di inquadramento generale.

Una critica, dunque, non finalizzata all'eliminazione della misura – come evidenziato da taluni – ma che vuole rilanciare l'esigenza ineludibile e non più prorogabile di una stabilizzazione della stessa e la predisposizione

¹ Circa la possibilità per gli enti ecclesiastici di accedere alla ripartizione del 5 per mille si veda *exLege* 3/4-2010, pag. 31.

di procedure atte a garantire maggiori certezze sulle risorse messe a disposizione e sulle tempistiche di erogazione delle somme destinate.

1. L'INTRODUZIONE DELL'ISTITUTO DEL CINQUE PER MILLE

La misura del 5 per mille è stata introdotta dalla Finanziaria 2006, «a titolo iniziale e sperimentale», come disposto testualmente dall'articolo 1 comma 337 della legge n. 266/2005. La *ratio* ispiratrice dell'istituto è riconducibile, in linea con l'affermazione del principio di sussidiarietà orizzontale², alla volontà di approntare uno strumento in grado di raccogliere nuove risorse da destinare al sostegno di attività meritevoli di interesse sociale, svolte da un'eterogenea schiera di soggetti del privato sociale nonché da parte dei comuni.

Nel predisporre tale strumento si è inteso valorizzare il ruolo dei cittadini conferendo loro la possibilità di sostenere talune attività “di interesse generale” con una scelta diretta ed analitica.

Attraverso il cinque per mille, infatti, al contribuente è stata concessa la possibilità di destinare una quota del proprio Irpef, indicando in dichiarazione dei redditi il beneficiario e scegliendolo all'interno di un ampio elenco di soggetti, preventivamente vagliati ed ammessi, le cui finalità siano ritenute particolarmente meritevoli.

La relazione accompagnatoria alla proposta di legge evidenziava infatti la volontà di introdurre «*un crescente e più diretto coinvolgimento della società nelle scelte di destinazione e di gestione delle risorse pubbliche*» che consentisse, attraverso la libertà di scelta del cittadino, «*un esercizio responsabile della libertà individuale sostituendo il classico rapporto fiscale lineare tra Stato e individuo con un rapporto triangolare, tra Stato-società-persona*».

In linea con tale pensiero si è poi espressa anche la Corte Costituzionale la quale, intervenendo a chiarire la qualificazione giuridica del cinque per mille, ha evidenziato che a seguito della dichiarazione di volontà del contribuente in merito alla destinazione della quota «*la pretesa tributaria dello Stato si riduce della quota del 5 per mille degli incassi in conto competenza relativi all'Irpef [...] del singolo contribuente e il relativo importo viene trattenuto dallo Stato non più a titolo di tributo erariale ma come somma che lo Stato medesimo è obbligato, come mandatario necessario ex lege, a corrispondere ai soggetti indicati dal contribuente stesso, svolgenti attività ritenute meritevoli dall'ordinamento [...] ed inclusi in apposite liste [...]. Il finanziamento di detti soggetti è, perciò, direttamente ascrivibile alla volontà del*

² L'art. 118, c. 4 della Costituzione dispone che «*Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà*».

contribuente [...] e la quota del 5 per mille dell'Irpef perde la natura di entrata tributaria erariale ed assume quella di provvista versata obbligatoriamente all'erario per tale finanziamento»³.

In tale contesto, per dovere di completezza, è opportuno richiamare anche la più recente posizione assunta dal Consiglio di Stato, il quale si è pronunciato in modo difforme rispetto al Giudice delle leggi, portando nuova incertezza sulla qualificazione giuridica dell'istituto. Il Consiglio di Stato ha, infatti, sostenuto che «*il meccanismo del 5 per mille non costituisce una liberalità del cittadino, ma deriva da una scelta dello Stato di consentire la destinazione di una parte delle sue spettanze ad enti che svolgono un ruolo sussidiario in materia di politiche sociali, mediante una possibile devoluzione in occasione della dichiarazione dei redditi, la cui materiale liquidazione viene subordinata a requisiti, modalità e controlli*»⁴.

2. LA DELIBERAZIONE DELLA CORTE DEI CONTI

La recente deliberazione n. 14/2013/G del 5 dicembre 2013 della Corte dei Conti in tema di cinque per mille è da ricondursi all'interno dei compiti istituzionali⁵ che le sono propri tanto che la pronuncia della Corte contiene un'esplicita richiesta alle Amministrazioni interessate di comunicare alla stessa Corte ed al Parlamento, entro sei mesi dalla data di ricevimento della relazione, le misure consequenziali che si intendano adottare oppure, entro un mese, di provvedere all'invio di un provvedimento motivato nel caso in cui esse ritengano di non ottemperare ai rilievi formulati nella relazione.

La deliberazione che ci si appresta ad analizzare disegna un quadro davvero impietoso rispetto alla "messa in opera" dell'istituto del cinque per mille. La Corte rimarca con enfasi le proprie osservazioni svolgendo una complessa ed articolata disamina ed elencando le criticità, le problematiche ma soprattutto le inefficienze che sembrano aver afflitto sin dalla sua genesi, e tuttora ancora affliggere, l'istituto in esame.

³ Cf Sent. n. 202/2007. I Giudici della Corte Costituzionale hanno fatto discendere tale opinione anche alla luce di un'accurata analisi del Decreto regolamentare evidenziando come dall'intero decreto attuativo risultasse «*confermato quanto desumibile dalla lettura sistematica delle norme [...] e, cioè, che la devoluzione della quota del 5 per mille dell'Irpef ai soggetti beneficiari si realizza in base alla volontà del contribuente, sia pure con la necessaria mediazione dello Stato, il quale non effettua una spesa, ma si limita, in esecuzione del vincolo di destinazione impresso dal medesimo contribuente, a corrispondere l'indicata quota d'imposta ad un soggetto svolgente un'attività considerata dall'ordinamento socialmente o eticamente meritevole. Solo in mancanza di un'idonea manifestazione di volontà del contribuente in tal senso, la quota del 5 per mille mantiene la sua originaria natura di entrata tributaria erariale e resta, perciò, destinata al complesso della spesa pubblica statale [...]*».

⁴ Cf Sez. II C.S., parere decisorio n. 5428/2012 del 16.12.2012.

⁵ Si tratta dell'attività di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato.

I magistrati contabili cercano, tuttavia, di individuare e stimolare all'introduzione di alcuni elementi di correzione in un sistema di regolamentazione farraginoso e stratificato dal quale si potrà uscire, con tutta probabilità, solo attraverso una norma di stabilizzazione che intervenga a disciplinare nel complesso l'intero *iter* applicativo.

3. LE CRITICITÀ DELL'ISTITUTO

a) *Instabilità delle disposizioni*

Dopo la sua introduzione l'istituto ha trovato attuazione, ancora sino ad oggi, attraverso un'oscillante reiterazione delle disposizioni di legge⁶ che anno dopo anno ne hanno riproposto il meccanismo introducendo a volte novità – anche con effetti retroattivi – generando così continui dubbi sull'*an* e sul *quantum*.

Il ritardo nell'emanazione delle disposizioni, l'incertezza legata alla quantificazione dell'importo (viziato da un "tetto massimo" di spesa), la variabilità nell'individuazione dei beneficiari, l'integrazione anche successiva delle liste e le procedure farraginose sono stati gli elementi che hanno condizionato in senso negativo, un'ottima intuizione del legislatore. Deleterio per l'efficacia dell'istituto, il senso di precarietà e di incertezza derivante da una normativa provvisoria, lacunosa, eterogenea e spesso soggetta a modifiche anche in corso di vigenza e persino con effetti retroattivi.

La Corte dei Conti evidenzia proprio l'incompletezza di tale normativa, carente ma anche priva di organicità e nella quale sono state, di fatto, definite solamente le categorie dei beneficiari e l'obbligo di rendicontazione lasciando ai successivi decreti, spesso reiterati, il compito di disciplinare gli altri aspetti pur fondamentali dell'istituto. Decreti che, sottolineano inoltre i Giudici contabili, sono di natura non regolamentare e attraverso i quali vengono, di fatto, elusi i vincoli posti dall'articolo 17 della legge n. 400/1988 per l'adozione dei regolamenti. Uno strumento, dunque, attraverso il quale il legislatore ha demandato in ambito governativo la disciplina di rilevanti aspetti di natura normativa, il cui abuso è stato, tra l'altro, spesso sottolineato anche dalla dottrina.

Il ricorso a tali decreti ha inoltre portato ad evidenti disparità di trattamento tra gli enti, in ragione della categoria di appartenenza riferibile ad

Per un approfondimento dettagliato è possibile ripercorrere le disposizioni citate in apertura di deliberazione.

⁶ Il 25.9.2013, la Camera dei Deputati ha approvato il progetto di legge che, tra le altre cose, conferisce delega al Governo affinché adotti decreti legislativi volti a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali che appaiono ingiustificate o superate, nonché a razionalizzare e stabilizzare l'istituto della destinazione del 5 per mille dell'Irpef.

uno o all'altro Ministero. Così, per taluni enti beneficiari è stata prevista l'iscrizione negli elenchi da effettuarsi *una tantum* e per sempre (cf ricerca sanitaria), diversamente da quanto previsto per le altre categorie, le quali ogni anno devono ripetere la procedura.

Anche le scadenze utili per l'iscrizione sono state differenti in ragione della categoria di appartenenza e persino le regole di rendicontazione, avendo ogni Ministero disciplinato autonomamente tali modalità.

L'eterogeneità delle previsioni non ha mancato di colpire l'attenzione dei Giudici della Corte che hanno dato specifica evidenza nel loro rapporto a tale aspetto, predisponendo un'apposita tabella (cf all. 1, pag. 69 della deliberazione), finalizzata ad evidenziare l'estrema eterogeneità e confusione delle procedure.

b) I beneficiari

Nel paragrafo dedicato ai "Beneficiari", dopo aver individuato i soggetti destinatari della misura, la Corte snocciola un lungo elenco di incongruenze che hanno caratterizzato la misura nel corso degli anni.

Tra le distorsioni più evidenti presenti nella regolamentazione è opportuno porre in evidenza:

- i casi di esclusione degli enti con personalità giuridica di diritto pubblico per la categoria del "volontariato" ma non per gli enti della ricerca scientifica, sanitaria o per i comuni ove la natura pubblica non ha rappresentato un elemento ostativo;
- l'incertezza che per anni ha caratterizzato la tipologia delle fondazioni, dapprima previste nella categoria del volontariato poi escluse, ove non qualificabili come Onlus o di ricerca scientifica, e successivamente riammesse nel solo caso delle fondazioni nazionali di "carattere culturale", requisito quest'ultimo privo di ogni riferimento legislativo e di incerta qualificazione. Infine le fondazioni sono state ammesse con un vincolo di operatività riconducibile ai settori Onlus;
- la categoria del sostegno alle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici, che non contempla la possibilità di individuare l'ente da parte dei contribuenti ma che prevede sia l'amministrazione stessa a stabilire i destinatari del contributo; ciò ha suscitato forti perplessità giacché il criterio è, di fatto, in contrasto con la *ratio* stessa dell'istituto del 5 per mille.

In linea più generale, la Corte evidenzia gravi disfunzioni nella selezione dei "beneficiari", legate al fatto che il Ministero del lavoro e delle politiche sociali risulta essere privo di competenza rispetto alla compilazione degli elenchi, ambito del quale si occupa l'Agenzia delle entrate dietro convenzione onerosa stipulata con il Ministero la quale ha portato, tra l'altro, a conflittualità ed allungamenti nelle tempistiche.

L'Agenzia delle entrate rileva, da parte sua, difficoltà nei controlli e, in taluni casi, la totale assenza degli stessi in relazione alle categorie ammes-

se anche in ragione del fatto che tale controllo non rientrerebbe tra le attività della stessa Agenzia, attesa la natura non fiscale del contributo⁷.

Proprio la carenza di controlli rigorosi sulla selezione ha portato, soprattutto inizialmente, alla presenza di un numero assai elevato dei soggetti richiedenti, tra i quali taluni privi del perseguimento quell'interesse generale e comune finalizzato al soddisfacimento dei bisogni collettivi. In tale contesto sono ancora assai vivi nell'opinione pubblica i numerosi articoli comparisi su noti quotidiani che hanno denunciato, negli anni, numerosi casi di organismi la cui presenza negli elenchi del 5 per mille si riteneva fosse per lo meno discutibile.

In merito a questo aspetto, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha evidenziato la necessità di un intervento ad ampio raggio finalizzato a consentire «*un controllo sui registri provinciali e regionali da parte delle articolazioni della Direzione generale competenti in materia di Onlus, volontariato e associazionismo, ovvero per incidere con un nuovo assetto normativo, tenuto conto che l'unico registro nazionale tenuto dal Ministero cui si iscrivono possibili destinatari del 5 per mille è quello delle associazioni di promozione sociale*»⁸.

Emerge, altresì, una difficoltà quasi insormontabile relativa ai controlli generata, da un lato, dalla non corretta individuazione delle caratteristiche degli enti ammessi e, dall'altro, dalla necessità di una revisione ad ampio raggio e di un controllo dei differenti Albi/registri locali e regionali, sui quali necessariamente devono basarsi le ammissioni alle differenti categorie alle quali viene concesso il beneficio.

Differenti, tra l'altro, anche le valutazioni dei Ministeri ai quali fanno riferimento le categorie di enti ammessi. Così se il Ministero del lavoro e delle politiche sociali e l'Agenzia delle entrate sembrano ritenere sufficiente l'individuazione diretta di categorie di enti meritevoli (seppur adottando misure stringenti), il Ministero dell'istruzione e quello dell'interno ritengono sia più utile ed efficace finanziare progetti specifici.

Viene tuttavia da pensare che una modalità tesa ad erogare le somme ai singoli progetti sarebbe di complessa attuazione e verifica.

c) Le procedure di attuazione del cinque per mille

Un decreto di natura non regolamentare (D.P.C.M.) dispone in merito alle procedure inerenti alle fasi di attuazione della misura. Con Circolare annuale dell'Agenzia delle entrate vengono, altresì, emanate le istruzioni per

⁷ Nella convenzione del 26.10.2010 fra Ministero del lavoro ed Agenzia delle entrate, è stabilito che il Ministero debba riscontrare «*l'elenco dei soggetti destinatari dei pagamenti [...] redatto dall'Agenzia [...], segnalando eventuali posizioni da sospendere.*» Tale attività risulta esercitata dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali una sola volta.

⁸ Cf nota n. 34/0004415/MA004.A001 del 4.4.2013.

l'anno di riferimento.

La procedura derivante da tali atti è risultata comunque complessa e spesso soggetta a mutamenti successivi che hanno generato incertezza e confusione, oltre che dilazioni dei tempi dell'erogazione delle somme.

Inadeguato anche, in talune edizioni, il coordinamento dei tempi per l'iscrizione con quelli della scelta dei contribuenti in quanto per molti di essi tale scelta è avvenuta in assenza della pubblicazione degli elenchi, generando ciò evidenti problemi in caso di non ammissione dell'ente.

Le organizzazioni rappresentative degli enti del volontariato hanno invece lamentato l'eccessiva burocrazia evidenziando come vi siano complessivamente otto enti pubblici coinvolti nella fase di iscrizione e in quella successiva di controllo, con relativa confusione nell'individuazione del soggetto al quale chiedere informazioni relative ad esclusione dall'elenco o al ritardo nell'erogazione delle somme.

d) Il tetto di spesa

Anche l'introduzione di un tetto di spesa rende la misura del cinque per mille falsata rispetto alla sua denominazione, dando luogo di fatto ad una rimodulazione delle somme assegnate che genera una percentuale sempre inferiore rispetto a quella prevista dalla misura.

La Corte, ma la questione è da tempo denunciata da più parti, evidenzia che al fine di garantire la piena esecuzione della volontà e la libera scelta dei contribuenti, è necessario eliminare il tetto di spesa, in modo tale che l'attribuzione del 5 per mille dell'Irpef non si traduca, di fatto, in una percentuale minore.

Di recente, anche il Servizio Bilancio della Camera, esaminando la legge di Stabilità 2014, ha affermato che i 400 milioni attribuiti dal Senato al 5 per mille 2014 non possono considerarsi un limite di spesa bensì una previsione di spesa (art. 1, c. 131 del D.D.L.). Nell'analisi tecnica, gli esperti evidenziano che, sotto il profilo metodologico, *«il meccanismo di attribuzione della quota Irpef del 5 per mille si basa sulle opzioni dei contribuenti. Pertanto i relativi oneri possono risultare variabili di anno in anno in ragione delle scelte effettuate e, di conseguenza, non appaiono circoscrivibili – in linea di principio – entro limiti di spesa. Ciò considerato, l'eventuale mancata rispondenza dell'onere rispetto al fabbisogno finanziario derivante dalle opzioni espresse potrebbe determinare la necessità di integrare successivamente lo stanziamento con norma di rango legislativo»*.

Insomma, come dire che trattandosi di previsione e non di limite, sarà necessario stanziare nuove risorse se la previsione/limite viene superata.

e) La rendicontazione

La legge n. 244/2007 ha introdotto l'obbligo di rendicontare l'utilizzo del cinque per mille. Rispetto a tale obbligo le maggiori rimostranze sono

state identificate i) nell'appesantimento dei costi determinati dalla redazione di un ulteriore rendiconto, ii) nell'obbligo di utilizzo delle somme entro un anno dall'incasso, fatta eccezione per gli enti della ricerca sanitaria, per i quali il Ministero della salute ha ritenuto di non dover porre tale limite agli enti dallo stesso vigilati.

In tale prospettiva deve tenersi conto delle recenti Linee Guida del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del luglio 2013, le quali hanno introdotto la possibilità di accantonamento, in tutto o in parte, dell'importo percepito, con l'obbligo di spendere le somme entro ventiquattro mesi dalla percezione del contributo e la possibilità di esenzione dalla rendicontazione, nel caso di redazione del rendiconto sociale. Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha comunque evidenziato che il numero degli enti che non hanno inviato il rendiconto risulta essere significativo; tuttavia, risulta difficile l'individuazione degli stessi a causa del cattivo raccordo con l'Agenzia delle entrate.

Altra nota dolente sembra essere la carenza di controllo effettivo per quegli enti non obbligati all'invio della rendicontazione a causa di una oggettiva carenza delle risorse; in tale contesto, sarebbe almeno parzialmente risolutiva una più rigorosa selezione degli enti beneficiari.

4. MODALITÀ DI EROGAZIONE E CAUSE DEL RITARDO

La ripartizione dei fondi avviene attraverso i singoli Ministeri ma il decreto di ripartizione viene emanato solo a fine anno, comportando ciò un notevole ritardo nell'assegnazione dei fondi stessi. Una delle proposte per rendere più veloci i tempi di erogazione prevede che le quote individuate dall'Agenzia delle entrate restino nel bilancio del Ministero dell'economia e delle finanze che si accollerebbe pertanto il compito di effettuare i pagamenti, riservandosi alle amministrazioni competenti solo i controlli ed evitandosi con ciò l'emanazione di un apposito decreto di riparto. Tale soluzione, tuttavia non vede un consenso di tutte le amministrazioni e, in particolar modo, dell'amministrazione finanziaria.

Resta pertanto un notevole scarto temporale nell'attribuzione delle quote (circa due anni) che si ripercuote anche sull'utilizzo delle somme e sull'affidamento che gli enti fanno sulle stesse per l'attuazione dei progetti.

Secondo l'amministrazione finanziaria, la tempistica così dilatata nei pagamenti trova ragione nella provvisorietà dell'istituto che, ogni anno, necessita di un'espressa previsione normativa, e, dunque comporta che vi sia una continua variabilità dei soggetti destinatari del beneficio⁹. Dello stesso

⁹ Si sono, inoltre, succedute norme che hanno disposto la riapertura dei termini per la partecipazione al riparto del contributo, con la conseguente riammissione di enti precedentemente esclusi ed il conseguente rallentamento dei pagamenti per gli esercizi interessati, in quanto è stato necessario rielaborare le ripartizioni e gli elenchi predisposti.

avviso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali che attribuisce i ritardi alla farraginosità della normativa ed ai continui aggiornamenti degli elenchi. In verità, sottolinea la Corte, non sono estranee alla lungaggine delle tempistiche anche le disfunzioni interne all'amministrazione.

5. LA DISTRIBUZIONE DEI CONTRIBUTI TRA I BENEFICIARI

a) *Le scelte dei contribuenti*

Nella parte inerente all'analisi delle scelte operate dai contribuenti la Corte dei Conti svolge, attraverso numerose tabelle, una sintesi numerica delle scelte espresse negli anni per le varie categorie di beneficiari ammessi¹⁰.

Viene rilevato un costante aumento dei contribuenti nel numero complessivo di coloro che hanno optato per la misura (dai 13 milioni nel 2006 fino quasi ai 17 milioni nel 2011) ed, a partire dal 2008, una maggiore attenzione all'ambito soggettivo, testimoniata dall'aumento delle scelte specifiche espresse a fronte di una diminuzione di quelle generiche.

Rilevante anche il numero degli enti esclusi, soprattutto nelle prime edizioni del cinque per mille, che sta ad attestare le difficoltà procedurali, tuttora non trascurabili, che è necessario superare attraverso la stabilizzazione della misura.

b) *La concentrazione dei contributi in favore di alcuni beneficiari*

Ulteriore questione posta sotto la lente della Corte è quella legata alle modalità di iscrizione e riparto della misura che, di fatto, agevolano gli organismi di grandi dimensioni che dispongono di più ragguardevoli capacità organizzative, di ampie disponibilità finanziarie e soprattutto di grande visibilità. I destinatari degli importi più cospicui risultano essere quelli dotati di più ampia visibilità, i quali possono permettersi anche cospicui investimenti in campagne pubblicitarie. Tale concentrazione può suscitare perplessità, seppure una minore frammentazione potrebbe rivelarsi funzionale allo sviluppo di un sistema di servizi socialmente orientati più efficiente e solido.

Per colmare la sperequazione di visibilità tra gli enti, tuttavia, talune amministrazioni avrebbero evidenziato l'eventualità di predisporre uno o più database informativi detenuti da loro stesse per dare modo ai contribuenti di reperire le informazioni relative al bilancio sociale, alla qualificazione giuridica, alla struttura operativa del beneficiario ed ai progetti concreti finanziati permettendo in tal modo una scelta del tutto consapevole e ponderata.

Appositi database, dunque, ai quali gli enti beneficiari potrebbero iscri-

¹⁰ L'allegato n. 2 alla delibera propone poi una riaggregazione delle scelte, per i vari anni, per ciascuna categoria riportando anche lo stato delle erogazioni.

versi per dare visibilità alle proprie iniziative. Una modalità questa che offrirebbe uno strumento di visibilità alternativo rispetto alle onerose campagne pubblicitarie attraverso depliant, spot o altre modalità promozionali, le quali tra l'altro risultano gravare anche molto sul bilancio degli enti e generano evidenti discriminazioni sulla base delle differenti capacità economiche.

c) La dispersione dei contributi

L'altra faccia della moneta è però la dispersione eccessiva degli importi, dovuta ad una sovrabbondanza di beneficiari che raccolgono somme così esigue da non avere alcuna ricaduta positiva sugli enti destinatari generando invece forti costi di gestione e ritardi nelle procedure.

In tale ambito si è valutata la possibilità di inserire soglie minime e in assenza del raggiungimento delle stesse di dirottare i fondi non assegnati ad enti operanti in ambiti simili¹¹.

6. CONCLUSIONI

L'analisi dei Giudici contabili non lascia dubbi circa la necessità di intervenire sulla misura per introdurre correttivi di vario genere.

Il nodo principale da sciogliere sta nel carattere provvisorio della norma che determina instabilità, incertezza e frammentarietà della disciplina. La carenza di certezza nelle risorse implica impossibilità di programmazione negli interventi.

È necessario però intervenire anche sulle procedure per snellire l'apparato procedurale confuso e dispendioso e non adeguato al ruolo di responsabilità crescente che si sta assegnando al privato sociale. La numerosità delle amministrazioni coinvolte genera ritardi nelle assegnazioni delle somme e nei successivi pagamenti, anche a causa dello scarso coordinamento delle amministrazioni coinvolte¹².

Inoltre la categoria più numerosa, quella degli "enti del volontariato", è posta sotto il controllo dell'Agenzia delle entrate la quale tuttavia ha evidenziato che «*i controlli effettuati ai fini dell'ammissibilità al riparto del 5 per mille non rientrano tra le attività di controllo sostanziale dell'Agenzia delle entrate, attesa, peraltro, la natura non fiscale del contributo*».

Il Legislatore, dunque, qualora voglia proseguire l'esperienza del 5

¹¹ Si noti che, già ora, gli importi inferiori a 12 euro non sono assegnati e rimangono nella disponibilità dei diversi Ministeri.

¹² La Corte evidenzia che sono «*otto gli enti pubblici coinvolti nella fase di iscrizione e in quella successiva di controllo.*» Gli enti *non profit* si sono trovati, spesso, in difficoltà nell'individuare il soggetto cui chiedere le ragioni ostative all'iscrizione o le informazioni relative al ritardo nell'erogazione delle somme destinate dai contribuenti.

per mille non può che scegliere la strada della stabilizzazione dell'istituto, al fine di garantire, attraverso una normativa organica e non precaria, un assetto stabile nell'individuazione dei soggetti destinatari, nelle procedure di individuazione dei soggetti destinatari, nell'erogazione dei fondi e nei controlli.

A conclusione di tale breve analisi sia consentito ricordare che quanto autorevolmente evidenziato ora dalla Corte dei Conti era in parte già contenuto in un documento emanato nel lontano 2008 l'Agenzia per Onlus¹³. Già allora l'Agenzia, in un documento di proposta in merito alla disciplina legislativa per razionalizzare e rendere stabile l'istituto del cinque per mille, evidenziò molti degli aspetti oggi richiamati dalla Corte dei Conti ed alcune possibili soluzioni. Dieci paragrafi¹⁴ nei quali è possibile ritrovare la maggior parte delle inefficienze e problematicità. Oltre che talune possibili soluzioni, oggi riscontrate dalla Corte dei Conti.

Resta da augurarsi che la voce autorevole dei magistrati contabili non resti inascoltata come quella dell'allora Agenzia per le Onlus.

¹³ Poi divenuta Agenzia per il terzo settore e, successivamente soppressa ed incorporata all'interno del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

¹⁴ Il documento contempla un paragrafo introduttivo, uno sui soggetti beneficiari, uno sulle forme di pubblicità dell'elenco dei soggetti ammessi al beneficio, uno sulla validazione dei soggetti ammessi al beneficio, uno sulla destinazione del 5 per mille, uno sulla razionalizzazione del riparto del 5 per mille, in particolare in modo da non penalizzare i soggetti medio piccoli, uno sulla rendicontazione delle somme, uno sul ruolo della Agenzia delle Onlus sulla sensibilizzazione rispetto al 5 per mille, uno sulla questione del tetto di spesa ed infine uno sulla corresponsione del 5 per mille.

ASSOCIAZIONI CIVILI - PARTE I INQUADRAMENTO GENERALE

1. ENTI *NON PROFIT* CON PERSONALITÀ GIURIDICA ED ENTI SENZA PERSONALITÀ GIURIDICA. IL D.P.R. 361/2000. PROFILI DI RESPONSABILITÀ

Un ente *non profit*¹ può validamente esistere nel nostro ordinamento giuridico sia come ente “con personalità giuridica” (si tratta degli “enti riconosciuti” o “persone giuridiche”) che come ente “di fatto” (si parla in questo caso di “enti non riconosciuti” o “senza personalità giuridica”).

Entrambe le categorie di enti, infatti, possono legittimamente operare e divenire titolari di diritti e di obblighi; possono, ad esempio, acquistare beni (anche immobili), ricevere donazioni o eredità, stipulare contratti nonché assumere dipendenti. Tuttavia, in ragione del diverso *status* giuridico ad essi riconosciuto, l’ordinamento giuridico prevede, a volte, l’applicazione di norme differenti.

Gli enti privati acquistano la personalità giuridica (e l’autonomia patrimoniale) tramite iscrizione nel Registro delle persone giuridiche riconosciute istituito presso la Prefettura (se l’ente opera a livello nazionale o in più di una Regione) o presso la Regione (se l’ente opera a livello regionale). Il procedimento per ottenere la personalità giuridica ed i registri delle Persone giuridiche riconosciute sono disciplinati dal D.P.R. 361/2000.

Nell’ordinamento giuridico italiano solo gli enti con personalità giuridica godono della c.d. *autonomia patrimoniale perfetta*; infatti, con l’iscrizione nel Registro delle persone giuridiche riconosciute, l’ente ottiene la separazione patrimoniale perfetta tra il patrimonio dell’associazione e quello personale degli amministratori e degli altri soggetti che operano rappresentando l’ente.

¹ Sono ricondotti al mondo degli enti *non profit* le associazioni, le fondazioni, i comitati del Libro I del codice civile, e le società cooperative disciplinate dal Libro V, nonché gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti.

Il riconoscimento, che, si ripete, avviene mediante iscrizione dell'ente nel Registro citato, è dunque indispensabile per evitare la responsabilità patrimoniale personale ed illimitata degli amministratori e degli altri soggetti che rappresentano o gestiscono l'ente. Per ottenere la personalità giuridica è necessario presentare apposita istanza (solitamente reperibile sui siti internet delle autorità competenti) alla Prefettura o alla Regione ove ha sede l'ente. La domanda, in bollo², deve indicare:

- lo scopo possibile e lecito;
- il patrimonio, che deve risultare adeguato alla realizzazione dello scopo;
- l'ambito territoriale in cui l'ente intende operare.

Alla domanda devono essere allegati:

- copia autentica dell'atto costitutivo e dello statuto;
- relazione sulla situazione economico-patrimoniale;
- documentazione atta a dimostrare la consistenza del patrimonio;
- relazione sull'attività dell'ente (prospettive sull'attività futura e valutazioni su quella eventualmente già svolta);
- se trattasi di ente non riconosciuto già operativo, copia degli ultimi documenti contabili approvati;
- se Onlus, attestazione di iscrizione all'Anagrafe unica per le Onlus;
- se organizzazione di volontariato, copia del certificato di iscrizione nel relativo registro.

L'istanza va sottoscritta dal fondatore ovvero da coloro ai quali è conferita la rappresentanza dell'ente e deve essere presentata, a seconda delle competenze, alla Prefettura o alla Regione in cui è stabilita la sede dell'ente. L'autorità competente deve accertare che l'ente:

- soddisfi le condizioni previste dalla normativa di riferimento per la costituzione dell'ente;
- persegua uno scopo possibile e lecito;
- sia dotato di un patrimonio adeguato alla realizzazione dello scopo e che sia, quindi, idoneo e sufficiente ad assicurarne l'esistenza.

L'autorità competente deve iscrivere l'ente nel Registro entro 120 giorni dalla data di presentazione della domanda³. Qualora l'autorità competente ravvisi ragioni ostative all'iscrizione o la necessità di integrare la documentazione presentata, entro il suddetto termine, ne dà motivata comunicazione ai richiedenti, i quali, nei successivi trenta giorni, possono presentare memorie e documenti. Se, nell'ulteriore termine di trenta giorni, l'ufficio non comunica ai richiedenti il motivato diniego ovvero non provvede all'iscrizione, questa si intende negata (*silenzio diniego*).

² Tranne i casi di esenzione dall'imposta di bollo, come è il caso delle organizzazioni di volontariato e delle Onlus.

³ Al momento dell'iscrizione nel Registro vanno annotati: la data dell'atto costitutivo, la denominazione, lo scopo, il patrimonio, la durata (ove determinata), la sede dell'ente, il cognome, il nome e il codice fiscale degli amministratori.

Con le modalità e nei termini previsti per l'acquisto della personalità giuridica devono essere iscritti nel registro anche:

- le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto;
- il trasferimento della sede e l'istituzione di sedi secondarie;
- la sostituzione degli amministratori, con indicazione di quelli ai quali è attribuita la rappresentanza;
- le deliberazioni di scioglimento o i provvedimenti che ordinano lo scioglimento o accertano l'estinzione;
- il nominativo dei liquidatori;
- tutti gli altri atti e fatti la cui iscrizione è espressamente prevista da norme di legge o di regolamento.

Il Registro ed i relativi documenti, per espressa previsione legislativa, possono essere esaminati da chiunque ne faccia richiesta e i soggetti interessati hanno il diritto di ottenere estratti e certificati.

Come già detto, l'elemento caratteristico principale delle persone giuridiche è l'*autonomia patrimoniale perfetta*, che permette la completa distinzione e separazione del patrimonio dell'ente da quello personale degli amministratori (o degli altri soggetti che rappresentano l'ente).

Al contrario, gli enti non riconosciuti godono di *autonomia patrimoniale imperfetta*, infatti, l'articolo 38 codice civile da un lato, stabilisce che «*per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune*», ma, dall'altro, che delle obbligazioni «*rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto*» dell'ente.

Tale disposizione conferma che all'ente non riconosciuto l'ordinamento giuridico attribuisce un certo grado di soggettività, in quanto identifica un patrimonio e dei diritti che sullo stesso possono essere esercitati dai terzi. In altre parole, l'ente risponde direttamente delle proprie obbligazioni nei limiti del fondo comune (costituito dai contributi degli associati e dai beni dell'ente). Tuttavia, la seconda parte dell'articolo in esame precisa che tale patrimonio non è perfettamente autonomo, infatti, per il soddisfacimento delle loro pretese, i terzi possono anche agire contro il patrimonio personale di coloro che hanno rappresentato l'ente.

È opportuno evidenziare che la norma non utilizza il termine "amministratori", ma fa, più genericamente, riferimento alle *persone che hanno agito in nome e per conto dell'ente*, includendo quindi anche soggetti che non ricoprono una carica, ma che hanno, ad esempio, ricevuto un mandato a trattare un determinato affare.

Si evidenzia, infine, che la *responsabilità* delle persone che hanno agito in rappresentanza dell'ente è di tipo *solidale*, pertanto ognuna di esse, in caso di insufficienza del fondo comune, sarà tenuta verso il terzo al risarcimento dell'intero danno, salvo il diritto di rivalersi pro-quota sugli altri soggetti obbligati in solido che abbiano agito in nome e per conto dell'ente.

Riassumendo, quindi, i creditori personali degli amministratori non po-

tranno esercitare i propri diritti sul patrimonio dell'ente, sia esso riconosciuto o non riconosciuto, mentre, solo nel caso di ente *senza personalità giuridica*, i creditori di questo potranno pretendere che gli amministratori (o gli altri soggetti che hanno rappresentato l'ente) paghino i debiti dell'ente con il loro patrimonio personale.

2. GLI ENTI NON PROFIT NEL CODICE CIVILE: ASSOCIAZIONI, FONDAZIONI E COMITATI

Il codice civile del 1942 tratta di tre tipi i soggetti giuridici diversi dalle società:

- a) le associazioni riconosciute e le fondazioni sono disciplinate dagli articoli da 14 a 35 del codice civile,
- b) alle associazioni non riconosciute invece il codice civile dedica gli articoli da 36 a 38,
- c) i comitati sono, infine, disciplinati dagli articoli da 39 a 42.

2.1 Le associazioni

L'associazione può essere definita come una organizzazione collettiva e stabile, avente per oggetto la *gestione di un interesse comune degli associati*. L'associazione si caratterizza per il fatto che lo scopo (di tipo culturale, sociale, assistenziale, ecc.) viene perseguito direttamente da una pluralità di persone che lo hanno espresso e che lo condividono (prevalenza dell'elemento personale). L'atto costitutivo ha la natura di "negoziato aperto", consentendo quindi successive adesioni all'associazione. Gli associati possono verificare l'affinità d'intenti dei soggetti che intendono diventare associati (nello statuto vanno, infatti, indicati i requisiti di ammissibilità degli associati).

La legge non richiede nessuna forma particolare per la valida costituzione di un'associazione (teoricamente si può costituire anche oralmente); è però richiesta la forma dell'atto pubblico per ottenere il riconoscimento della personalità giuridica. L'articolo 16 del codice civile stabilisce che nell'atto costitutivo o nello statuto di un'associazione riconosciuta devono essere indicati:

- denominazione,
- scopo,
- patrimonio,
- sede,
- regole relative all'organizzazione e all'amministrazione interne,
- diritti e doveri degli associati,
- condizioni per l'ammissione di nuovi membri.

Se, invece, un'associazione non intende richiedere l'iscrizione nel Registro delle persone giuridiche, ai fini della sua valida costituzione non è ri-

chiesta alcuna forma particolare, se non quella necessariamente richiesta dalla natura degli eventuali apporti degli associati (es. conferimento di immobili); pertanto, nell'atto costitutivo o nello statuto sarà sufficiente indicare:

- lo scopo;
- le condizioni per l'ammissione di nuovi membri;
- le regole relative all'organizzazione e all'amministrazione interne in quanto l'operatività dell'associazione è disciplinata dalle disposizioni statutarie.

Si ribadisce che la sostanziale differenza tra associazioni riconosciute e non riconosciute riguarda i diritti che i creditori dell'ente possono vantare nei confronti delle persone coinvolte nella gestione dell'ente. Infatti, per le *associazioni riconosciute* vige la *separazione patrimoniale perfetta*; quindi i creditori dell'ente non hanno alcun diritto sul patrimonio personale dei soggetti che hanno gestito l'ente. Al contrario, i membri di *un'associazione non riconosciuta* che hanno agito in nome e per conto di questa sono personalmente e solidalmente responsabili verso i creditori (*autonomia patrimoniale imperfetta*); infatti questi hanno il diritto di rifarsi sul loro patrimonio personale se il patrimonio dell'ente risulta insufficiente per la soddisfazione dei loro crediti.

Per la valida costituzione di un'associazione la legge richiede la necessaria presenza di due organi: l'assemblea e l'organo amministrativo. Ovviamente nulla vieta che l'organizzazione interna sia più complessa prevedendo anche l'istituzione di altri organi come, ad esempio, un organo di revisione, un comitato scientifico o un collegio dei probiviri.

Assemblea

L'assemblea è l'*organo sovrano* a cui competono le decisioni più importanti per la vita dell'associazione; spettano, infatti, all'assemblea, ad esempio, l'approvazione del bilancio, la delibera di scioglimento e destinazione del patrimonio, la nomina e la revoca degli amministratori, l'esclusione di associati. Nelle assemblee delle associazioni vige il principio "una testa un voto"; ciò significa che ogni socio ha diritto ad un voto, a prescindere dal valore del proprio apporto patrimoniale all'ente.

Il codice civile (art. 20) stabilisce che l'assemblea deve essere convocata dagli amministratori almeno una volta l'anno per l'approvazione del bilancio. Inoltre, l'assemblea deve essere convocata quando se ne ravvisa la necessità o quando ne è fatta richiesta motivata da almeno un decimo degli associati. In quest'ultimo caso, se gli amministratori non vi provvedono, la convocazione può essere ordinata dal presidente del tribunale.

Il principio generale (art. 21 cod. civ.) è che le deliberazioni dell'assemblea sono prese a maggioranza di voti (*maggioranza semplice*) e con la presenza di almeno la metà degli associati. In seconda convocazione la deliberazione è valida qualunque sia il numero degli intervenuti. Per modificare l'atto costitutivo o lo statuto, invece, se in essi non è altrimenti disposto, occorrono la presenza di almeno tre quarti degli associati e il voto favorevo-

le della maggioranza dei presenti (*maggioranza qualificata*). Per deliberare lo scioglimento dell'associazione e la devoluzione del patrimonio, infine, occorre il voto favorevole di almeno tre quarti degli associati.

Si noti come il codice civile precisa che le maggioranze richieste per la modifica dell'atto costitutivo o dello statuto di un'associazione riconosciuta sono derogabili (viene infatti utilizzata la locuzione "se in essi non è altrimenti disposto"), mentre la maggioranza richiesta per deliberare lo scioglimento dell'associazione non è derogabile (il codice, infatti, utilizza il termine "occorrono").

Organo amministrativo

È opinione comune che gli amministratori delle associazioni possano essere solamente persone fisiche. La dottrina non è uniforme in merito al fatto che gli amministratori debbano essere forzatamente associati o possano invece essere soggetti terzi rispetto all'associazione stessa. Sembra, comunque, che l'orientamento prevalente, anche in giurisprudenza, sia quello di considerare la qualifica di associato come necessaria per rivestire la carica di amministratore. L'organo amministrativo delle associazioni è comunemente denominato consiglio di amministrazione o consiglio direttivo, espressioni da considerare sinonime.

Gli amministratori sono responsabili verso l'associazione secondo le norme del mandato (art. 18 cod. civ.); pertanto, se vi è stato l'inadempimento di un obbligo imposto dalla legge o dallo statuto agli amministratori, o se esso non è stato compiuto con la dovuta diligenza, questi sono tenuti al risarcimento dei danni arrecati all'associazione e la loro responsabilità è di tipo solidale. L'amministratore che non ha partecipato all'atto che ha causato il danno è esonerato da responsabilità, salvo il caso in cui, essendo a cognizione che l'atto si stava per compiere, non abbia fatto annotare o non abbia comunicato il proprio dissenso.

La legge non dice nulla circa i poteri e le funzioni dell'organo amministrativo delle persone giuridiche, ma la dottrina è concorde nel ritenere applicabili i principi stabiliti in materia di società. Le eventuali azioni di responsabilità contro gli amministratori delle associazioni per fatti da loro compiuti sono deliberate dall'assemblea e sono esercitate dai nuovi amministratori o dai liquidatori (art. 22 cod. civ.).

In caso di scioglimento di un'associazione riconosciuta l'eventuale patrimonio residuo dovrà essere devoluto in conformità dell'atto costitutivo o dello statuto; qualora atto costitutivo o statuto nulla prevedano, si osservano le deliberazioni dell'assemblea che ha stabilito lo scioglimento e, quando anche queste mancano, provvede l'autorità governativa destinando il patrimonio residuo ad altro ente con fini analoghi. In caso di scioglimento di un'associazione non riconosciuta, il codice civile implicitamente attribuisce agli associati il diritto di procedere, una volta esaurita la liquidazione, alla distribuzione dell'eventuale patrimonio residuo.

2.2 Le fondazioni

La fondazione si può definire come una stabile organizzazione costituita al fine di raggiungere uno scopo socialmente rilevante; a tal fine i fondatori attribuiscono all'ente il patrimonio necessario (ed adeguato) per raggiungere lo scopo prestabilito. A differenza dall'associazione, la legge stabilisce la forma che deve avere l'atto di costituzione della fondazione, che può essere costituita solo per *atto pubblico* o *per testamento*. Si ritiene opportuno precisare che il codice civile prevede unicamente la figura della *fondazione riconosciuta*. In realtà, la legge non vieta espressamente l'esistenza di una fondazione non riconosciuta, ma dottrina e giurisprudenza non hanno indirizzi uniformi, quindi non è certamente opportuno consigliarne la costituzione.

Per quanto riguarda i contenuti dell'atto costitutivo e dello statuto la norma di riferimento è nuovamente l'articolo 16 del codice civile, con l'unica differenza rispetto alle associazioni riconosciute che in luogo dei diritti e doveri degli associati e delle condizioni per l'ammissione di nuovi membri (elementi caratteristici delle associazioni e certamente non applicabili al modello fondazionale previsto dal codice), devono essere indicati i *criteri di erogazione delle rendite*.

L'indicazione dei criteri di erogazione delle rendite sarà, tra l'altro, necessaria solo nel caso di *fondazioni erogative* (quelle fondazioni cioè che dalla gestione del proprio patrimonio ricavano le risorse da destinare alla realizzazione delle proprie finalità istituzionali, solitamente con attività erogative a favore di soggetti terzi), mentre tali criteri non saranno da indicare negli statuti delle *fondazioni operative* (quelle fondazioni, cioè, che invece di erogare risorse a terzi, operano direttamente e realizzano attività e progetti nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali).

Il patrimonio assegnato dai fondatori alla fondazione viene definitivamente sottratto dal patrimonio di questi per essere esclusivamente destinato alla realizzazione dello scopo, che nelle fondazioni è pressoché immutabile. Come accade per le associazioni riconosciute, con l'iscrizione della fondazione nel Registro delle persone giuridiche riconosciute presso la Prefettura o presso la Regione dove la fondazione ha la propria sede, il patrimonio della fondazione e quello dei fondatori divengono perfettamente separati ed autonomi.

Se originariamente le *associazioni* si distinguevano per il c.d. *elemento personale* (l'aggregazione di persone) e le *fondazioni* per il c.d. *elemento patrimoniale* (un patrimonio, spesso ingente, destinato ad uno scopo), nelle realtà più moderne, sia di fondazioni che di associazioni, i due elementi spesso si ritrovano con peso equivalente o, addirittura, in proporzioni inverse.

L'unico organo necessario per il funzionamento della fondazione è l'*organo amministrativo*, tuttavia, come accade per le associazioni, la legge certo non vieta la costituzione di altri organi. La nomina e le attribuzioni del-

l'organo amministrativo sono disciplinati nell'atto di fondazione, tuttavia, le limitazioni al potere di rappresentare la fondazione che non siano state depositate presso il Registro delle persone giuridiche non possono essere opposte ai terzi.

Il codice civile (art. 25) espressamente attribuisce all'autorità governativa (Prefettura o Regione) il potere di controllare l'amministrazione delle fondazioni, al fine di verificare la destinazione del fondo allo scopo prefissato dai fondatori. L'organo amministrativo, infatti, non ha il potere di modificare liberamente l'atto di fondazione, né di deliberare l'estinzione o la modifica dello scopo; possono invece proporre tali interventi all'autorità governativa che ha riconosciuto la fondazione; infatti solo l'autorità governativa ha il potere di modificare lo scopo di una fondazione.

Accanto all'organo amministrativo, l'atto di fondazione può prevedere la nomina di altri organi collegiali, quali, ad esempio, assemblee, consigli generali, comitati esecutivi.

Spesso l'atto di fondazione già prevede i casi di estinzione dell'ente ed i soggetti a cui sarà devoluto l'eventuale patrimonio residuo; in caso contrario, interviene l'autorità governativa attribuendo i beni ad altri enti con fini analoghi. Se lo scopo della fondazione è raggiunto, o diventa impossibile o il patrimonio diventa insufficiente e l'atto di fondazione nulla prevede, l'autorità competente può ordinare la trasformazione della fondazione; in altri termini, il patrimonio viene destinato al raggiungimento di un altro scopo, che dovrà essere il più simile possibile a quello originariamente stabilito dai fondatori.

Fondazioni di partecipazione

Il modello tradizionale di fondazione fin qui descritto dà vita ad una struttura molto rigida, che spesso non presenta la "duttilità" necessaria per rispondere ad esigenze di carattere gestionale ed organizzativo; si è, infatti, sentita una crescente necessità di dotarsi di stabili organizzazioni di persone e mezzi; in altri termini di un'organizzazione di tipo imprenditoriale. In risposta alle nuove esigenze organizzative appena accennate, nella prassi degli ultimi anni è nato un nuovo modello di fondazione, i cui tratti essenziali possono essere così sinteticamente individuati:

- accanto al *fondo di dotazione* (il fondo inizialmente costituito dal fondatore o dai fondatori) vi è anche un *fondo di gestione*, che costituisce una specie di "cassa" della fondazione ed è pensato come mezzo per finanziare le attività di tipo sociale, culturale, eccetera che la fondazione intende svolgere. Il fondo di gestione è "aperto", quindi vi possono confluire le somme erogate da soggetti sia pubblici che privati diversi dal fondatore. Viene così data la possibilità al soggetto finanziatore sia di controllare l'utilizzo dei contributi dati alla fondazione, sia di discutere e influenzare le scelte economiche e culturali della fondazione, partecipando più direttamente alle attività della stessa;

- possibile presenza nella fondazione di enti pubblici territoriali, in questo senso la fondazione può costituire uno strumento attraverso il quale è possibile instaurare un dialogo e una concreta collaborazione tra soggetti privati ed enti pubblici;
- possibile presenza di fondatori od enti finanziatori che contribuiscono in modo significativo e continuativo a dotare la fondazione dei mezzi necessari per raggiungere i propri scopi, oltre a portare in essa esperienza e capacità imprenditoriale;
- presenza di partecipanti i quali, mediante il versamento di somme di denaro ovvero mediante la prestazione di lavoro volontario od ancora mediante la donazione di beni, contribuiscono in modo determinante all'esistenza e allo sviluppo dell'ente, nonché al raggiungimento degli scopi prefissati;
- riunione e sintesi dei soggetti menzionati in un organo collegiale, solitamente denominato "consiglio di indirizzo" o "collegio dei partecipanti", che può anche avere il compito di deliberare gli atti più importanti per la vita dell'ente o alcuni di questi.

Le descritte caratteristiche di questo tipo di fondazione possono garantire un rapporto di proporzionalità tra il contributo erogato alla fondazione e la rappresentanza del finanziatore all'interno della stessa, condizione questa spesso determinante per ottenere dei contributi di un certo rilievo. Questo modello di fondazione è stato denominato nella prassi "fondazione aperta" o "fondazione di partecipazione"; tale modello fondazionale non è espressamente disciplinato dalla legge, tuttavia, la sua validità è stata ampiamente riconosciuta.

2.3 I comitati

Il comitato si può definire come un'organizzazione di persone che, solitamente tramite un'attività di raccolta fondi presso il pubblico, mira a perseguire scopi di interesse generale e a realizzare una determinata iniziativa. Si distinguono spesso due fasi nella vita di un comitato: la prima nella quale i *promotori* fanno una pubblica dichiarazione dello scopo che intendono perseguire e cercano di reperire i fondi presso i *sottoscrittori* o *finanziatori*; la seconda, in cui i fondi raccolti vengono destinati ed utilizzati per lo scopo dichiarato dai promotori. La struttura del comitato è tendenzialmente "chiusa"; infatti, di regola, il comitato è costituito dal gruppo dei promotori, dal quale restano esclusi i sottoscrittori/finanziatori.

Il comitato è costituito con un accordo tra i promotori e, come accade per le associazioni, ai fini della sua validità, la legge non richiede alcuna forma specifica. Sarebbe possibile l'esistenza di comitati riconosciuti (art. 41 cod. civ.), tuttavia, la dottrina non è unanime nell'individuare la forma nella quale esso potrebbe esistere e, nella prassi, si individuano solo comitati senza personalità giuridica. Può accadere, invece, che i promotori diano vi-

ta ad un comitato e, in un secondo momento, presentino domanda di riconoscimento giuridico all'autorità governativa competente; in questo caso, se l'autorità governativa concederà il riconoscimento della personalità giuridica, tendenzialmente lo farà qualificando l'ente come fondazione.

Per quanto riguarda lo scopo dei comitati vengono indicati (art. 39 cod. civ.) scopi di natura occasionale e non permanente, come la promozione di opere pubbliche, esposizioni, mostre e festeggiamenti, tuttavia, nulla vieta, come ampiamente confermato anche dalla prassi, che un comitato possa perseguire finalità che siano durature e non di natura temporanea. Si osserva, inoltre, che solitamente lo scopo dei comitati non è "interno" (ovvero "mutualistico" e a vantaggio dei membri dell'organizzazione), ma con preminente rilevanza "esterna".

Generalmente, si caratterizza per essere un gruppo piuttosto ristretto (i promotori) che si riunisce per dare vita al comitato (si tratta solitamente di gruppi di persone meno numerosi rispetto a quelli che danno vita alle associazioni). L'organizzazione interna dei comitati è definita nello statuto e, in assenza di espresse previsioni, si applica il regime stabilito per associazioni e fondazioni, in quanto compatibile con la natura del comitato.

I membri del comitato sono personalmente e solidalmente responsabili per l'adempimento delle obbligazioni assunte dal comitato. Di conseguenza, solo i membri onorari, che non abbiano compiuto attività legalmente rilevanti saranno esenti da responsabilità. Tuttavia, solo i membri che gestiscono direttamente il comitato (quindi i promotori/organizzatori e non certo i sottoscrittori/finanziatori) sono personalmente e solidalmente responsabili per la conservazione del fondo e la destinazione dello stesso allo scopo dichiarato.

In caso di scioglimento del comitato, l'autorità pubblica è competente per la determinazione della destinazione del fondo residuo, salvo che l'atto costitutivo o lo statuto dispongano diversamente.

3. GLI ENTI NON PROFIT NELLA LEGISLAZIONE SPECIALE

Alla disciplina codicistica, contenuta nei pochi e scarni articoli del Libro I del codice civile a cui si è fatto cenno nel precedente paragrafo, il Legislatore ha affiancato, nel corso degli ultimi decenni, delle normative di carattere speciale che regolano le diverse "forme giuridico-organizzative" che la prassi ha nel tempo manifestato e prodotto. Le norme codicistiche contengono disposizioni di carattere generale per la costituzione e per il funzionamento degli enti *non profit* (associazioni, fondazioni e comitati) a cui, di volta in volta, dovranno sovrapporsi e coordinarsi quelle della "forma giuridico-amministrativa" eventualmente scelta (organizzazione di volontariato, associazione di promozione sociale, organizzazione non lucrativa di utilità sociale, ecc.).

Purtroppo le disposizioni normative citate, oltre ad essere piuttosto abbondanti, sono anche poco coordinate e coerenti. Questa abbondante

produzione legislativa, cresciuta stratificandosi e senza un preciso disegno ordinatore, contribuisce a creare un quadro complesso, frammentato e di difficile interpretazione ed utilizzo.

Inoltre, per alcune fattispecie, la legislazione nazionale ha fatto ricorso allo strumento della *legge quadro*, disciplinando la materia per principi generali e linee di indirizzo e rinviando alle Regioni il compito di emanare le relative disposizioni di dettaglio. Pertanto, per la costituzione ed il funzionamento di alcune tipologie di enti (come, ad es., le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale), oltre a fare riferimento alle norme del codice civile e della legge speciale di riferimento, è necessario applicare anche le disposizioni della relativa legge regionale.

Quasi tutte le leggi che riguardano gli enti senza fini di lucro, prevedendo e concedendo incentivi ed agevolazioni, si sono preoccupate sia di definire le condizioni che debbono essere rispettate dagli enti per godere di tali benefici, che di istituire elenchi, albi, anagrafi o registri delle organizzazioni che, nel rispetto delle condizioni poste dalle norme di riferimento, hanno diritto ad un "trattamento privilegiato"; possono ad esempio usufruire di incentivi di natura fiscale (come l'esenzione di talune imposte, la deducibilità per il donatore delle donazioni effettuate all'organizzazione) e stipulare convenzioni con gli enti pubblici.

Nelle prossime pagine verrà quindi svolta una sommaria analisi delle caratteristiche specifiche di alcune delle forme giuridico-amministrative introdotte dalle citate leggi speciali.

3.1 Organizzazioni di Volontariato (OdV)

Le OdV sono disciplinate dalla legge n. 266/1991 «*Legge-quadro sul volontariato*» che delega alle Regioni l'istituzione dei Registri delle organizzazioni di volontariato e rinvia a successive leggi regionali il recepimento della legge e la sua attuazione.

La legge 266 prevede la libertà di forma giuridica per la costituzione di una OdV, infatti, esse «*possono assumere la forma giuridica che ritengono più adeguata al perseguimento dei loro fini, salvo il limite di compatibilità con lo scopo solidaristico*». Tuttavia, di fatto, la sola forma giuridica che è considerata unanimemente ammissibile all'iscrizione nei registri del volontariato è quella dell'associazione, mentre per quanto riguarda forme organizzative diverse si riscontrano notevoli differenze da regione a regione, pertanto, preliminarmente alla presentazione della domanda di iscrizione è consigliabile un confronto diretto con l'ufficio competente.

È considerato organizzazione di volontariato ogni organismo liberamente costituito al fine di svolgere la propria attività avvalendosi in modo determinante e prevalente delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti, senza fini di lucro ed esclusivamente per fini di solidarietà. Le disposizioni della legge 266 stabiliscono i requisiti in presenza dei quali un'OdV può essere iscritta nei Registri Regionali e usufruire, quindi,

delle relative agevolazioni fiscali. Pertanto, nell'atto costitutivo o nello statuto, oltre a quanto disposto dal codice civile per le diverse forme giuridiche che l'organizzazione assume, devono essere espressamente previsti:

- assenza di fini di lucro;
- democraticità della struttura;
- elettività e gratuità delle cariche associative;
- gratuità delle prestazioni fornite dagli aderenti;
- criteri di ammissione e di esclusione degli aderenti, nonché loro obblighi e diritti;
- obbligo di formazione del bilancio e modalità di approvazione dello stesso da parte dell'assemblea degli aderenti;
- clausola sulla devoluzione dell'eventuale patrimonio residuo in caso di scioglimento dell'organizzazione (patrimonio che dovrà essere devoluto ad altre organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali operanti in identico o analogo settore).

Le organizzazioni di volontariato che presentano i suddetti requisiti e che allegano alla richiesta copia dell'atto costitutivo e dello statuto o degli accordi degli aderenti hanno diritto ad essere iscritte nei Registri del volontariato. Oltre alle agevolazioni fiscali, ulteriori incentivi per ottenere l'iscrizione nei registri del volontariato sono quello di poter stipulare convenzioni con gli enti pubblici (trascorsi almeno sei mesi dall'iscrizione) e di accedere ai contributi pubblici.

In alcune regioni (Lombardia, Piemonte, Emilia Romagna e Toscana) la legge regionale emanata in applicazione della legge 266, oltre ad istituire il registro regionale ha anche suddiviso lo stesso in sezioni provinciali, demandando appunto alle province la gestione di tali sezioni. Pertanto, in questi casi, la domanda di iscrizione va presentata presso le amministrazioni provinciali.

3.2 Associazioni di Promozione Sociale (APS)

Le APS sono disciplinate dalla legge 383/2000 che, come la legge 266, è una legge quadro che stabilisce i principi generali applicabili in materia ed istituisce il *registro nazionale delle APS* presso la presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento degli affari sociali, demandando la disciplina di dettaglio e l'istituzione dei registri locali alle regioni. La scelta circa il registro a cui iscriversi (nazionale o regionale) sarà determinata dall'ambito territoriale di operatività dell'associazione. La legge 383 stabilisce che possono iscriversi al registro nazionale le APS a carattere nazionale, vale a dire le APS costituite ed operanti da almeno un anno, che svolgono la propria attività in almeno cinque regioni e in almeno venti province.

Si noti che la legge espressamente prevede che l'iscrizione al registro nazionale delle APS nazionali comporta il *diritto di automatica iscrizione* nel registro medesimo dei *livelli di organizzazione territoriale e dei circoli affiliati*, attribuendo ad essi tutti i benefici e le agevolazioni previsti per le APS

iscritte nei registri.

Sono considerate APS le associazioni, riconosciute e non riconosciute, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati. Sono, invece, *espressamente esclusi dal novero delle APS*: i partiti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni dei datori di lavoro, le associazioni professionali e di categoria e tutte le associazioni che hanno come finalità esclusiva la tutela esclusiva di interessi economici dei propri associati. Pertanto, le categorie di enti citate non potranno iscriversi nei relativi registri nemmeno se in possesso di tutti i requisiti richiesti dalla legge 383.

A questo riguardo, la legge 383 stabilisce, poi, che *non possono acquisire la qualifica di APS* i circoli privati e le associazioni comunque denominate che:

- prevedono limitazioni per quanto riguarda le condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati; o
- prevedono il diritto di trasferimento della quota associativa; o
- che collegano in qualche modo la partecipazione alla vita associativa alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale.

L'*unico requisito di forma*, per quanto riguarda la costituzione di una APS, è quello dell'*atto costitutivo redatto per iscritto*; ai fini costitutivi, quindi, la legge non richiede l'adempimento di altre formalità. Resta inteso che ove sia necessario attribuire *data certa* alla costituzione dell'ente sarà opportuno procedere anche alla registrazione dell'atto presso l'ufficio del registro.

Le APS per potersi iscrivere nei relativi registri e poter, quindi, usufruire dei benefici ed agevolazioni per esse previsti, oltre ad essere costituite con *atto scritto*, devono espressamente prevedere nei propri atti costitutivi e statuti quanto segue (art. 3):

- sede legale, denominazione e oggetto sociale;
- attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- assenza di fini di lucro e previsione che i proventi delle attività non possono, anche in forme indirette, essere divisi fra gli associati;
- obbligo di reinvestire l'eventuale avanzo di gestione a favore di attività istituzionali statutariamente previste;
- norme sull'ordinamento interno ispirato a *principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati* ed elettività delle cariche associative;
- criteri per l'ammissione e l'esclusione degli associati e loro diritti ed obblighi;
- obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari e modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- modalità di scioglimento dell'associazione;
- obbligo di *devoluzione del patrimonio* residuo in caso di scioglimento,

cessazione o estinzione, dopo la liquidazione, a *fini di utilità sociale*.

L'iscrizione nei registri delle APS (a carattere nazionale o regionale) costituisce condizione necessaria per *stipulare convenzioni con gli enti pubblici* e per usufruire dei benefici previsti dalla legge 383 e dalle conseguenti leggi regionali.

In alcune regioni (Lombardia, Piemonte, Emilia Romagna e Toscana) la legge regionale emanata in applicazione della legge 383, oltre ad istituire il registro regionale ha anche suddiviso lo stesso in sezioni provinciali, demandando appunto alle province la gestione di tali sezioni. Pertanto, in questi casi, la domanda di iscrizione va presentata presso le amministrazioni provinciali.

3.3 Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus)

Le Onlus sono disciplinate dall'articolo 10 del decreto legislativo 460/1997; il decreto stabilisce che possono essere Onlus le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato i cui statuti o atti costitutivi, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, prevedono espressamente:

- a) lo svolgimento di attività in uno o più dei settori tassativamente indicati dall'articolo 10⁴;
- b) l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;
- c) il divieto di svolgere attività diverse da quelle tassativamente previste dalla legge, ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;
- d) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre Onlus che per legge, statuto o regola-

⁴ 1) assistenza sociale e socio-sanitaria;

2) assistenza sanitaria;

3) beneficenza;

4) istruzione;

5) formazione;

6) sport dilettantistico;

7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla L. 1.6.1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al D.P.R. 30.9.1963, n. 1409;

8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'art. 7 del D.Lgs. 5.2.1997, n. 22;

9) promozione della cultura e dell'arte;

10) tutela dei diritti civili;

11) ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'art. 17 della L. 23.8.1988, n. 400.

- mento fanno parte della medesima ed unitaria struttura;
- e) l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;
 - f) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662⁵, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
 - g) l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;
 - h) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
 - i) l'uso, nella denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione "organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o dell'acronimo "Onlus".

Per acquisire la qualifica di Onlus e poterla quindi legittimamente utilizzare, beneficiando delle relative agevolazioni, l'organizzazione deve iscriversi all'Anagrafe delle Onlus, istituita presso il Ministero delle finanze e tenuta a livello locale dalle Direzioni Regionali delle Entrate⁶.

- La normativa sulle Onlus identifica tre diverse tipologie di soggetti Onlus:
- *Onlus di opzione*: enti che nel rispetto di tutti i requisiti di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 460/1997 ottengono l'iscrizione nell'Anagrafe delle Onlus;
 - *Onlus di diritto*, vale a dire enti ed organizzazioni di particolare natura che, se rispettano tutte le prescrizioni speciali per esse appositamente previste dalle rispettive leggi di riferimento possono qualificarsi anche come Onlus. In questo caso, pertanto, non è necessario procedere alla verifica dei requisiti prescritti dall'articolo 10 del decreto legislativo 460, ma è "sufficiente" che tali enti risultino iscritti nei registri di riferimento; essi sono (i) le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali e disciplinate dalla legge 266/1991 e dalle relative leggi regionali, (ii) le organizzazioni non governative disciplinate dalla legge 49/1987 ed iscritte nell'elenco tenuto dal Ministero degli esteri e (iii) le cooperative sociali di cui alla legge 381/1991 e loro consorzi (solo se con base sociale formata totalmente da cooperative sociali). Le *Onlus di diritto* non si iscrivo-

⁵ L'organismo di controllo a cui la norma fa riferimento era originariamente l'Agenzia per le Onlus, denominata successivamente Agenzia per il Terzo Settore e, infine, soppressa nel 2012 (art. 8, c. 23, D.L. n. 16 del 2.3.2012), con attribuzione delle relative funzioni al Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

⁶ La domanda di iscrizione va presentata tramite apposito modello di comunicazione reperibile sul sito dell'Agenzia delle entrate.

no all'Anagrafe delle Onlus ma solamente al proprio registro o elenco di riferimento;

- “Onlus parziali”, vale a dire enti che pur non essendo Onlus nel loro complesso, possono qualificarsi tali limitatamente all’esercizio di alcune attività, nel caso in cui queste rientrino tra quelle tassativamente previste per le Onlus dall’articolo 10 del decreto 460. In tale categoria rientrano unicamente gli enti ecclesiastici e alle associazioni di promozione sociale le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell’interno (L. 287/1991, art. 3, c. 6, lett. e). A questo riguardo, si ritiene opportuno precisare che: (i) le agevolazioni per i “rami di attività Onlus” sono concesse a questi enti a condizione che per le attività Onlus siano tenute scritture contabili separate; (ii) le associazioni di promozione sociale qui menzionate, nonostante l’omonimia, sono enti diversi dalle APS disciplinate dalla legge 383; il riferimento normativo delle associazioni di promozione sociale che possono diventare *Onlus parziali*, pertanto, è contenuto nella citata legge 287/1991.

Un ente può legittimamente qualificarsi Onlus solo a seguito dell’iscrizione presso l’Anagrafe delle Onlus e, anzi, a seguito dell’iscrizione all’Anagrafe per gli enti iscritti vige l’obbligo di utilizzare la locuzione “Organizzazione non lucrativa di utilità sociale” o l’acronimo “Onlus” in ogni comunicazione al pubblico o segno distintivo dell’ente. L’unica eccezione vale per le “Onlus di diritto”, le quali, da un lato, non devono iscriversi all’Anagrafe delle Onlus (essendo sufficiente l’iscrizione nei registri di riferimento) e, dall’altro, hanno la facoltà (e non l’obbligo) di indicare la locuzione “Organizzazione non lucrativa di utilità sociale” o l’acronimo “Onlus” nelle proprie comunicazioni o segni distintivi⁷.

3.4 Società e associazioni sportive dilettantistiche

L’ordinamento giuridico italiano attribuisce all’ordinamento sportivo una certa autonomia, infatti, al CONI, alle Federazioni Sportive, alle Discipline Sportive Associate e agli Enti di Promozione Sportiva⁸ è demandata la regolamentazione di alcuni aspetti degli enti sportivi dilettantistici. Pertanto, l’articolo 90 della legge 289/2002 determina le modalità di costituzione ed i requisiti statuari degli enti sportivi dilettantistici, ma sono le Federazioni Sportive, le Discipline Sportive Associate e gli Enti di Promozione Sportiva a valutare l’affiliazione dei singoli enti, potendola subordinare anche al recepimento negli statuti di ulteriori vincoli. L’affiliazione ad uno degli enti federativi citati costituisce *riconoscimento ai fini sportivi dell’attività dell’ente*, garantendo l’accesso al Registro del CONI ed ai conseguenti benefici fiscali.

⁷ Anche per le cosiddette “Onlus parziali” - ramo Onlus dell’ente ecclesiastico e associazioni di promozione sociale ex L. 287/1991 - l’uso dell’acronimo è facoltativo.

⁸ Per l’elenco completo delle Federazioni Sportive, delle Discipline Sportive Associate e degli Enti di Promozione Sportiva si veda il sito www.coni.it

Il riconoscimento ai fini sportivi di un'associazione sportiva dilettantistica (ASD) non è necessario all'associazione per poter venire ad esistenza ed operare; esso costituisce, infatti, una condizione necessaria ai soli fini dell'iscrizione nel Registro delle Associazioni e delle Società sportive istituito presso il CONI, condizione, a sua volta, richiesta per beneficiare delle agevolazioni fiscali.

L'iscrizione al registro del CONI è subordinata al possesso di requisiti soggettivi ed oggettivi che vengono accertati al momento dell'affiliazione ad una Federazione Sportiva Nazionale, ad una Disciplina Sportiva Associata o a un Ente di Promozione Sportiva. L'elenco degli enti iscritti viene annualmente inviato all'Agenzia delle entrate.

Una peculiarità degli enti sportivi dilettantistici, rispetto alle altre forme giuridico-amministrative fino ad ora esaminate consiste nel fatto che gli enti sportivi, per espressa previsione normativa, possono costituirsi anche in forma societaria⁹. Si possono, pertanto, costituire le seguenti tipologie di enti sportivi dilettantistici:

- a) *associazione sportiva non riconosciuta*,
- b) *associazione sportiva con personalità giuridica*,
- c) *società sportiva di capitali o cooperativa* (costituita secondo le disposizioni vigenti; fanno eccezione le disposizioni che prevedono le finalità di lucro).

Le società e associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica.

A prescindere dalla forma nella quale vengono costituiti, gli enti sportivi dilettantistici, per potersi iscrivere nel Registro del CONI devono possedere due tipologie di requisiti:

- a) requisiti soggettivi: (i) costituzione in una delle forme citate; (ii) effettivo svolgimento di un'attività sportiva dilettantistica; (iii) affiliazione ad una Federazione Sportiva, ad una Disciplina Sportiva Associata o a un Ente di Promozione Sportiva;
- b) requisiti oggettivi. Nell'atto costitutivo e nello statuto, redatti in forma scritta, devono essere espressamente previsti:
 - la denominazione;
 - la sede legale;
 - l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica;
 - l'attribuzione della rappresentanza legale;

⁹ In realtà, l'art. 10 del D.Lgs. 460/1997, tra le tipologie di soggetti che possono richiedere l'iscrizione all'Anagrafe delle Onlus, cita anche le società cooperative. Tuttavia, tale fattispecie, per quanto noto alla scrivente, sembra essere rimasta "lettera morta", in quanto, nella realtà, far convivere le finalità solidaristiche prescritte dalla normativa sulle Onlus con le finalità mutualistiche, che imprescindibilmente caratterizzano questo tipo di società, non è apparso, almeno fino ad ora, molto praticabile.

- l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette;
- le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive dilettantistiche che assumono la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del codice civile;
- l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- le modalità di scioglimento dell'associazione;
- l'obbligo di devoluzione del patrimonio ai fini sportivi in caso di scioglimento.

Il Registro degli enti sportivi dilettantistici è, come già detto, tenuto dal CONI ed è unico per tutto il territorio nazionale.

4. ENTI DI TIPO ASSOCIATIVO ART. 148 TUIR (BREVI CENNI)

A prescindere dall'adozione o meno di una delle forme giuridico-amministrative esaminate nel precedente paragrafo 3, il nostro ordinamento prevede alcuni benefici ed agevolazioni fiscali anche in favore di soggetti che non si siano iscritti a nessun albo o registro particolare.

Il riferimento, in particolare è all'articolo 148 del TUIR (Testo Unico delle Imposte sui Redditi – D.P.R. 917 del 22.12.1986) intitolato «*Enti di tipo associativo*», i cui destinatari sono gli enti non commerciali¹⁰ di tipo associativo.

L'articolo 148, comma 1 del TUIR dispone che non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dagli enti non commerciali di tipo associativo. Inoltre, le quote o i contributi associativi versati dagli associati o partecipanti non concorrono a formare il reddito complessivo dell'ente.

¹⁰ Ai sensi dell'art. 73, c. 1, lett. c) del TUIR gli "enti non commerciali" sono «*gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale*». La qualificazione dell'attività come commerciale deve farsi in applicazione delle previsioni di cui all'art. 55 TUIR. I criteri per determinare quale sia l'*oggetto esclusivo o principale dell'attività* (definito come l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto) sono definiti dai cc. 4 e 5 dell'art. 73 del TUIR.

L'art. 149, c. 1 del TUIR stabilisce che «*indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta*». Con la perdita della qualifica l'ente è soggetto al regime previsto per gli enti commerciali.

Il comma successivo, invece, stabilisce che sono commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese, pur nel rispetto delle finalità istituzionali, agli associati verso il pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Infatti, la definizione di contributi o quote differenziati costituirebbe un corrispettivo, conseguente al rapporto sinallagmatico costituito tra i soci e l'ente di tipo associativo.

Tuttavia, se nel rispetto delle finalità istituzionali, l'ente rende agli associati prestazioni di servizi (i) verso pagamento di corrispettivi (che non possono eccedere i costi di diretta imputazione), (ii) che non rientrano tra quelle elencate nell'articolo 2195 del codice civile e (iii) che sono rese senza una specifica organizzazione, tali attività sono considerate non commerciali.

Infine, l'articolo 148, comma 3, del TUIR stabilisce che per determinate associazioni non si considerano commerciali le attività rese, in diretta attuazione degli scopi istituzionali, verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre organizzazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti o dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali.

Gli enti non commerciali di tipo associativo possono fruire di tali agevolazioni fiscali solo a condizione di prevedere espressamente nei propri atti costitutivi o statuti, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, alcune specifiche clausole (molte delle quali, tra l'altro, sono comuni a quelle già evidenziate nel par. 3, dove sono state analizzate le singole forme giuridico-amministrative):

- a) il divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione;
- b) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente in caso di suo scioglimento, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo (art. 3, c. 190, L. 662 del 23.12.1996);
- c) disciplina uniforme del rapporto associativo volta a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
- d) l'obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario, secondo le disposizioni statutarie;
- e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo, sovranità dell'assemblea degli associati e criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti;
- f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo.

Ad ogni modo, il Legislatore alla fine dell'articolo 148, tenendo in con-

siderazione le caratteristiche peculiari di determinate categorie di enti associativi ha previsto che le disposizioni di cui alle precedenti lettere c) ed e) non devono essere rispettate nel caso di associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché di associazioni politiche, sindacali e di categoria.

IL CONTRATTO DI ASSICURAZIONE - PARTE I LA GESTIONE DEL RISCHIO

Non avrebbe senso parlare di rischio senza esaminare la sequenzialità degli eventi in cui tale concetto si colloca, soprattutto alla luce del danno, cioè dell'elemento che è di immediata percezione da parte di ciascuno di noi.

Analizziamo perciò brevemente i concetti pratici di:

- Pericolo
- Rischio
- Sinistro
- Danno

Rappresentano un pericolo:

una buca nel manto stradale
un vaso con dei fiori sul davanzale

Rappresentano il rischio:

la probabilità che un veicolo o un pedone vadano nella buca, associata al danno che mediamente si può verificare in situazioni similari
la probabilità che il vaso cada dal davanzale, associata al danno a terzi che mediamente si può verificare in situazioni similari

Rappresentano il sinistro:

il veicolo o il pedone che vanno nella buca
il vaso che cade dal davanzale

Rappresentano il danno:

la rottura delle sospensioni del veicolo
la lesione al pedone che cade nella buca
la lesione al passante colpito dal vaso

Il concetto di rischio travalica, quindi, quello primario di pericolo ed implica

la coesistenza di due elementi fondamentali: la *probabilità di accadimento* di un dato evento e l'*incidenza media dell'evento stesso in termini di danno*. Le compagnie di assicurazione, istituzionalmente e professionalmente, si occupano del calcolo del rischio con l'obiettivo di definirne gli aspetti economici e contestualmente di garantire la miglior prestazione ai propri assicurati in caso di sinistro. In tali ambiti i due suddetti elementi sono assai diffusi rispettivamente con i termini di: *frequenza di accadimento e fattore di danno medio*.

Nel settore Incendio, ad esempio, la *frequenza di accadimento* è data dal rapporto tra il numero degli enti assicurati colpiti dall'evento ed il numero totale degli enti assicurati contro i danni conseguenti all'evento medesimo. Tale rilevazione può essere condotta con cadenza annuale o poliennale sulle varie tipologie di enti in relazione alle caratteristiche strutturali e alle attività degli stessi e viene comunque riferita all'annualità per esigenze contrattuali di ordine tecnico e amministrativo.

La *frequenza di accadimento* fornisce peraltro un'informazione parziale sul *rischio*, relativamente ad una data categoria di enti, in quanto prescinde dall'incidenza media dei danni prodotti dal suddetto evento.

Sorge quindi la necessità di definire, nel medesimo periodo di osservazione, il parametro *fattore di danno medio*. Esso viene calcolato come rapporto tra l'entità media dei danni relativi agli enti tra loro similari colpiti dall'evento dannoso, e l'entità del capitale medio relativo a tutti gli enti assicurati della medesima tipologia.

Il *rischio* viene calcolato moltiplicando la *frequenza di accadimento* per il *fattore di danno medio*.

Abbiamo dato una definizione prettamente tecnica di *rischio* che richiede una struttura dedicata per la sua determinazione. Ciò non significa che la filosofia su tale tematica debba essere circoscritta ad esperti in materia. Siamo convinti infatti che il coltivare la sensibilità sulla gestione dei rischi sia un dovere intimamente connesso all'etica che presiede alla conduzione di ogni realtà più o meno complessa.

Potremmo, a tale scopo, concretizzare ed enucleare nel concetto di *prevenzione*, tutti i provvedimenti atti a ridurre la frequenza di un evento dannoso, cioè a ridurre la sua probabilità di accadimento. Quest'ultima, per i non addetti ai lavori, dovrà essere intesa come elemento dalle connotazioni soggettive, affinate dall'esperienza, caratterizzato dai riscontri emergenti dall'evoluzione tecnologica, volti a migliorare l'efficacia della prevenzione stessa. Potremmo, analogamente, concretizzare ed enucleare nel concetto di *protezione*, tutti i provvedimenti atti a limitare la gravità di un evento dannoso, cioè la sua magnitudo. Va da sé che un'efficace protezione contro l'incendio, il furto, gli infortuni, i danni elettrici, gli allagamenti, gli eventi naturali in genere, in particolare gli eventi catastrofici come il terremoto, l'inondazione, lo smottamento e il franamento del terreno, può essere realizzata mediante l'applicazione razionale delle tecniche attualmente disponibili, in osservanza alle norme di Legge, ma soprattutto, in presenza di sensibilità e orienta-

mento verso un'equilibrata gestione dei rischi, con un'adeguata dose di buon senso.

L'assicurazione è l'ultima nata nel percorso di sicurezza e di gestione del rischio effettuato dall'uomo e, in quanto tale, presuppone che assicurato e assicuratore convergano nel limitare la probabilità del verificarsi del sinistro e nel circoscriverne la magnitudo. Prevenzione e protezione si muovono pertanto all'unisono con la prestazione assicurativa. Non è necessaria, come già detto, una cultura ingegneristica per realizzare armonicamente questa simbiosi; lo testimonia quanto andiamo a raccontare qui di seguito.

Il 27 di aprile dell'anno 1914 don Dario Piorgi della Diocesi di Perugia sottoscrive con la Società Cattolica di Assicurazione, agenzia di Perugia, la polizza n° 145739 contro i danni dell'incendio per conto della Parrocchia di cui è parroco pro-tempore. Il capitale assicurato è pari a £ 19.300 e il relativo premio a £ 12,82; la durata del contratto è di 9 anni e 242 giorni. Fa parte della somma assicurata, oltre ai fabbricati della chiesa e della casa canonica e alle cose ivi contenute, anche un organo a canne, di pregiata fattura e di valore significativo, che necessita di una rigorosa manutenzione periodica. A tal proposito, alle condizioni di polizza viene aggiunta e sottoscritta da entrambe le parti la clausola che riportiamo integralmente:

“Sotto pena di perdere ogni diritto ad indennità l'assicurato si obbliga, in tutti i restauri da farsi nell'organo suddescritto, necessitando l'impiego di un lume, di servirsi di lanterna chiusa e cadauno degli operai impiegativi dovrà tenere pronte due secchie piene d'acqua.”

Siamo certi che né l'agente della Cattolica di Perugia, né il parroco don Dario Piorgi avevano frequentato un master in *risk management*. Siamo altrettanto certi che entrambi, grazie alla loro onestà intellettuale e al loro senso di responsabilità, hanno interpretato correttamente gli elementi fondamentali della *prevenzione* (riduzione della frequenza di accadimento) e della *protezione* (riduzione dell'entità del danno), rispettivamente mediante i due accorgimenti della lanterna chiusa e delle due secchie piene d'acqua.

I concetti della prevenzione e della protezione, e quindi della sicurezza, più che mai attuali, erano validi pertanto anche alla vigilia del primo conflitto mondiale e lo sono stati ancor prima, come si evince dalla seguente curiosità.

Napoleone collezionò sui campi di battaglia successi dopo successi. Parte del merito fu attribuito al maresciallo Berthier, capo di stato maggiore, che, fra i suoi compiti, aveva anche quello di tradurre in istruzioni le mosse tattiche dell'imperatore. Era nel metodo sistematico e rigoroso di Berthier inviare gli ordini ad unità combattenti per mezzo di tre o più corrieri; egli voleva essere certo che i messaggi arrivassero a destinazione e che gli schieramenti sul campo corrispondessero a quelli tracciati sulle mappe del quartiere generale.

Berthier morì alcuni giorni prima della campagna di Waterloo, e Soult, che gli succedette, non si ispirò ai criteri del suo predecessore. Nelle ore antecedenti l'ultimo scontro inviò una sola staffetta al generale Vandamme con l'ordine di attaccare subito. Il messaggero cadde da cavallo, si fratturò una gamba, ed il messaggio non arrivò.

Ancora un solo corriere Soult inviò al maresciallo De Grouchy, per dirgli di congiungere la sua armata alle altre truppe francesi, da cui distava alcuni chilometri, ma l'istruzione non giunse mai a destinazione.

La storia avrebbe avuto un corso diverso, come alcuni ritengono, se a sviluppare i piani di battaglia ci fosse stato ancora il vecchio maresciallo? Certo è che la pratica della ridondanza, pilastro dell'ingegneria moderna volto a garantire alti livelli di sicurezza, nelle campagne napoleoniche diede prova e controprova della sua efficacia.

BILANCIO ITL