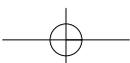
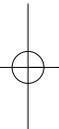

AGGIORNAMENTI NORMATIVI



Lorenzo Simonelli

IL BILANCIO PREVENTIVO E GLI ENTI ECCLESIASTICI

Per le imprese l'elaborazione del "preventivo" è un adempimento acquisito non tanto perché previsto da una norma, ma in quanto è riconosciuto come lo strumento indispensabile per garantire l'efficacia, l'efficienza e la sostenibilità dell'attività imprenditoriale.

Non altrettanto può, invece, dirsi per le organizzazioni *non profit*¹, la cui finalità tipica non è la distribuzione di un reddito, ma la produzione e la distribuzione di "beni" la cui natura trascende il profilo economico².

¹ Questa categoria identifica gli enti ai quali è fatto divieto di "distribuire gli utili" (anche nelle forme indirette e ben identificate dal legislatore; per es. remunerando i dipendenti o acquistando i beni e i servizi a prezzi fuori mercato) ma non è impedito di realizzare degli avanzi di gestione, purchè siano utilizzati per il conseguimento delle proprie finalità istituzionali. Del tutto diversa è la categoria degli "enti non commerciali": ha natura fiscale ed è ben definita dall'art. 73, c. 1, lett. c) del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR) – per cui vi appartengono le persone giuridiche diverse dalle società (comprese quelle cooperative) che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (o d'impresa) – e dall'art. 149 TUIR che sanziona con la perdita di tale qualifica l'ente che svolge prevalentemente o esclusivamente attività commerciale. Gli enti ecclesiastici, alla luce della normativa canonica che li disciplina, non hanno come fine la distribuzione degli utili e, in forza del c. 4 dell'art. 149 del TUIR, sono "per presunzione di legge" enti non commerciali.

² «Come è noto il *proprium* di queste organizzazioni è quello di creare valore sia strumentale – espresso dai beni e servizi prodotti – sia espressivo – le Organizzazioni della società civile (Osc) consentono a coloro che in esse operano di esprimere la propria identità attraverso le opere. Il valore strumentale è misurato in termini di efficienza ed efficacia; il valore espressivo (o simbolico) delle Osc è misurato, invece, dalla loro capacità di produrre significati e di soddisfare il bisogno di riconoscimento delle persone; dalla capacità cioè di generare relazioni interpersonali. In altri termini, il Terzo Settore non si limita alla semplice cura delle persone portatrici di bisogni, ma ambisce a curarle in modo relazionale. Ecco perché qualità strumentale e qualità espressiva devono marciare assieme nel Terzo Settore, proprio come ci ricorda la celebre metafora di Platone nel Fedro: "Il solco sarà diritto se i due cavalli che trainano l'aratro avanzano alla medesima velocità". In caso contrario, il

Anche gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, il cui fine non è di natura economica e che per questo sono considerati dall'ordinamento italiano come organizzazioni *non profit*³, soffrono di questa carenza, come è attestato dagli studi – a dire il vero pochi – realizzati sull'argomento⁴.

Eppure appartiene alla natura umana la capacità e la necessità di programmare, di organizzare e di controllare affinché ciò che ora è soltanto atteso e desiderato possa – domani – essere realizzato⁵.

Proprio questa considerazione fa emergere che ciò che manca negli enti ecclesiastici non è anzitutto la programmazione e la costruzione di un preventivo, quanto, invece, il metodo per elaborarlo e la capacità di controllare la sua realizzazione. In altre parole: esiste una qualche forma di pre-

solco piegherà a destra o a sinistra ed il raccolto sarà modesto», S. ZAMAGNI (a cura), *Libro bianco del Terzo Settore*, Il Mulino, 2011, 20. Circa la definizione del Terzo Settore si veda anche l'art. 2 del disegno di Legge Delega di riforma del settore «1. I decreti legislativi di cui all'articolo 1 disciplinano la costituzione, le forme organizzative e di amministrazione e le funzioni degli enti privati che, con finalità ideale e senza scopo di lucro, promuovono e realizzano attività d'interesse generale, di valorizzazione della partecipazione e di solidarietà sociale, ovvero producono o scambiano beni o servizi di utilità sociale, anche attraverso forme di mutualità con fini di coesione sociale».

³ Negli ultimi anni, soprattutto alla luce delle normative di sistema e di settore, verrebbe da dire che l'ente ecclesiastico più che "incluso" con le sue specificità nel variegato mondo del Terzo Settore o delle Organizzazioni *non profit* è, in realtà, "dimenticato" dalla legislazione e dalla prassi amministrativa nonostante la sua natura/origine peculiare sia tutelata non solo dalla Costituzione, ma anche dal diritto internazionale in forza del Concordato Lateranense e successive modificazioni. L'esito più immediato di tale approccio è la "riduzione" dell'ente ecclesiastico ad uno degli enti del Libro I del codice civile o all'impresa (come nel caso di applicazione delle procedure concorsuali o del D.Lgs. n. 231/2001). Ma questa è una riflessione che merita di essere sviluppata in altra sede.

⁴ M. GRUMO, *Gestione, bilancio e sostenibilità economica degli enti ecclesiastici*, Vita e Pensiero, 2010, «Le considerazioni contenute nel presente scritto si fondano sull'analisi svolta nel quadriennio 2004-2008 in numerose occasioni di studio e di confronto con gli enti ecclesiastici, tra cui le due edizioni del corso in "Gestione, amministrazione e controllo degli enti ecclesiastici" organizzato da Altis/Cesen – Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano». L'analisi ha riguardato i bilanci di 40 diocesi italiane, di 40 parrocchie italiane e di 10 istituti religiosi a carattere internazionale.

⁵ Tanto è naturale la necessità di programmare, che anche Gesù la evoca in alcune parabole come un dato inoppugnabile: «Chi di voi, infatti, volendo costruire una torre, non si siede prima a calcolare la spesa per vedere se ha abbastanza per poterla finire? Perché non succeda che, quando ne abbia posto le fondamenta e non la possa finire, tutti quelli che la vedranno comincino a beffarsi di lui, dicendo: "Quest'uomo ha cominciato a costruire e non ha potuto terminare". Oppure quale re, partendo in guerra contro un altro re, non siede prima a esaminare se può affrontare con diecimila uomini chi gli viene incontro con ventimila? Se no, mentre l'altro è ancora lontano, gli manda dei messaggeri per chiedere pace» (Lc. 14,28-32).

ventivo, ma spesso rimane nei pensieri di chi gestisce l'ente o, al più, è abbozzato in qualche documento in modo così minimale e privo della necessaria coerenza e sistematicità da non avere alcuna utilità in ordine alla realizzazione dell'opera⁶.

Per quanto riguarda il bilancio consuntivo la situazione è significativamente differente in quanto è più consueta la sua redazione, seppur con modalità e contenuti tanto diversi⁷ da far dubitare, talvolta, che si tratti di un vero "bilancio" consuntivo.

1. UNA SENSIBILITÀ PIUTTOSTO TIEPIDA

Come detto, se è un fatto acclarato che negli enti ecclesiastici sia piuttosto tiepida la sensibilità nei confronti del "preventivo" e degli altri documenti di progettazione e di programmazione, è, invece, più complesso accertare le ragioni e le cause di tale situazione.

Alla luce dei pochi studi sull'argomento e dell'esperienza acquisita dagli uffici delle Curie diocesane, è possibile individuare tre cause ed una ragione (che ne cela un'altra assai poco virtuosa).

a) Un "deficit culturale"

È diffusa la convinzione (errata) che l'elaborazione di un preventivo e dei diversi documenti che ne sono il presupposto e che lo accompagnano non solo appartenga al mondo *profit*, all'impresa speculativa e alle logiche prettamente economico-finanziarie, ma sia anche così profondamente caratterizzata da questo contesto lucrativo che la sua adozione da parte dell'ente ecclesiastico comporti inevitabilmente uno stravolgimento della sua azione che per intrinseca natura è tesa verso fini e beni non economici.

⁶ Può apparire paradossale, ma questi documenti, cui è dato impropriamente il nome di preventivo, più che assicurare *ex ante* circa la buona riuscita dell'operazione consentono a chi è adeguatamente formato e ben conosce le dinamiche della vita dell'ente ecclesiastico di avere la ragionevole certezza del suo fallimento per i motivi che saranno di seguito illustrati.

⁷ Sono ancora gli studi specialistici ad attestare la differenza; rispetto a quelli riguardanti il preventivo, sono più numerosi e sono più elaborate le riflessioni in merito al modo adeguato di tenere la contabilità e di predisporre un consuntivo (o un più semplice rendiconto). M. GRUMO, *Gestione, bilancio e sostenibilità economica degli enti ecclesiastici*; G.M. COLOMBO – M. SETTI, *Contabilità e bilancio degli enti non profit*, IPSOA, 2009 (Capitolo 6); M. POLETTI – S. GHENO, *Manuale per la gestione delle opere sociali*, Milano, 2014 (Capitolo 5); A. PROPERSI – G. ROSSI, *Gli enti non profit*, Gruppo24Ore, 2010; P. CLEMENTI – G. COLOMBO – C. REDAELLI, *Gli enti religiosi. Natura giuridica e regime tributario. Le attività istituzionali e commerciali. La contabilità e il bilancio*, Il Sole 24 Ore, Milano, 1999.

Questo è un pregiudizio culturale del tutto privo di fondamento che il prof. Grumo evidenzia con chiarezza:

«Certo parlare di management degli enti ecclesiastici (almeno in Italia) è un fatto nuovo (e inconsueto) per almeno due motivi:

[...]

la preoccupazione che l'applicazione dei principi dell'economia aziendale possa andare a snaturare l'identità più alta dell'ente ecclesiastico portando a una sorta di "aziendalizzazione" impropria delle opere benefiche. Come si vedrà, questo problema è riconducibile a un'errata implementazione e non attiene invece direttamente ai principi dell'economia d'azienda, che, come noto, è la scienza dello sviluppo delle organizzazioni e non della loro trasformazione in negativo. [...]

Il concetto di utile non coincide negli enti ecclesiastici assolutamente con quello di profitto, né tanto meno con quello di un atteggiamento speculativo. Esso va associato invece ai concetti di pianificazione e attenta gestione delle attività e delle strutture, la quale, prima che essere una regola economica, costituisce un'irrinunciabile regola di giustizia verso la missione, verso l'istituzione e verso tutta la comunità. Missione e buona gestione non sono quindi concetti antitetici e soprattutto non devono diventarli. L'utile, in assenza di atteggiamenti speculativi, rappresenta inoltre la più diretta evidenza di comportamenti di gestione corretti e sotto controllo»⁸.

Se è certamente vero che non tutte le logiche e i metodi di elaborazione del preventivo sono compatibili con le opere e i progetti propri dell'ente ecclesiastico, si deve ammettere che non esiste alcuna incompatibilità di fondo tra i fini propri della Chiesa (can. 1254, § 2 «*I fini propri sono principalmente: ordinare il culto divino, provvedere ad un onesto sostentamento del clero e degli altri ministri, esercitare opere di apostolato sacro e di carità, specialmente a servizio dei poveri*») e la necessità di programmare il modo per conseguirli e determinare le risorse che sono necessarie. La programmazione, infatti, quando è gestita in modo adeguato⁹ non è un ostacolo per l'ente ecclesiastico che vuole rispondere con tempestività ed efficacia alle necessità e alle finalità che gli sono proprie (per es. la carità spicciola cui è chiamata la parrocchia, oppure il bisogno di assistenza cui intende rispondere un istituto religioso e che richiede un'adeguata organizzazione; oppure la necessità di significativi contributi cui deve provvedere una diocesi per

⁸ M. GRUMO, *Gestione, bilancio e sostenibilità economica degli enti ecclesiastici*, 5 e 16.

⁹ Programmare un'attività d'impresa è diverso da programmare le attività assistenziali di un istituto che ha nella carità il proprio fine. Mentre l'impresa con finalità lucrativa ha come orizzonte la possibilità di massimizzare il profitto e di garantire analoghe *performance* nel futuro, l'opera caritativa risponde invece alle esigenze di chi ha bisogno, senza poter governare i tempi della loro manifestazione. In questo senso sarebbe del tutto scorretto gestire con analoghi criteri la programmazione di queste opere/azioni così radicalmente diverse.

sostenere le proprie parrocchie); al contrario gli permette di perpetuarsi nel tempo e di non consumare irresponsabilmente le risorse oggi disponibili.

L'equivoco culturale si rafforza poi anche a motivo del fatto che non è facile incontrare e studiare le esperienze positive di quegli enti ecclesiastici i cui organi di governo hanno da tempo adottato la pratica del bilancio preventivo e altre simili tecniche di buona gestione¹⁰ in quanto questa "trasmissione" chiede di investire tempo per codificare e rendere accessibile agli altri (attraverso documenti, report, condivisioni di prassi tecniche e motivazionali) il percorso svolto.

b) Un "deficit formativo"

La storia mostra come senza formazione non si vada molto lontano e che non è vero che il "carisma" o la "missione" rendono qualsiasi scelta la miglior scelta.

In altri termini, chi è investito dell'amministrazione dei beni e delle opere degli enti ecclesiastici non può non riconoscere quanto sia preziosa e decisiva la formazione: la sua e quella di coloro che lo coadiuvano¹¹.

Se alcune abilità sono di fatto mediamente e sufficientemente presenti in tutte le persone adulte, non altrettanto può dirsi, soprattutto oggi, di quelle necessarie per condurre determinate attività o per costruirne di nuove, per almeno due motivi:

- il contesto sociale in cui si vive esige peculiari conoscenze che si acquisiscono con lo studio (la gestione di una piccola scuola materna parrocchiale è, oggi, soggetta a regole giuridiche, economiche ed organizzative, nonché a richieste delle famiglie, cui non possono rispondere le sole capacità comunemente acquisite dalle persone nei primi 20-25 anni di vita);
- la realizzazione delle attività proprie degli enti ecclesiastici (l'evangelizzazione, la carità, la formazione cristiana, ...) e la cura degli strumenti temporali necessari (le chiese e gli edifici, le disponibilità finanziarie, il tempo dei fedeli, ...) richiedono l'organizzazione intelligente e adeguata delle cosiddette "risorse" affinché il loro consumo si riveli non solo effica-

¹⁰ Per apprezzare e conoscere la bontà dell'esperienza altrui ed acquisirne le capacità, è necessaria la pazienza dello studio e dell'applicazione; non è infatti sufficiente leggere qualche documento o qualche report, perché così si diventa – al più – buoni imitatori o ripetitori ma non amministratori capaci di applicare alla propria realtà il metodo della progettazione e programmazione. Ma questa è già questione di "formazione".

¹¹ «*Quanto ai beni ecclesiastici propriamente detti, i sacerdoti devono amministrarli, come esige la natura stessa di tali cose, a norma delle leggi ecclesiastiche, e possibilmente con l'aiuto di esperti laici*» (*Presbyterorum Ordinis*, n. 17). L'espressione "esperti", che sia sostantivo o aggettivo, indica una abilità acquisita con la formazione e l'esperienza.

ce, ma anche efficiente, e non si risolve in uno “spreco” che grida vendetta al cospetto di Dio¹².

Questo *deficit* formativo si manifesta con particolare evidenza proprio in riferimento alla fase di programmazione e di controllo delle opere e delle attività promosse dagli enti ecclesiastici; ancor più oggi in un contesto economico-sociale di crisi che ha ridotto drasticamente le risorse disponibili per iniziative “fuori mercato”. È infatti evidente a tutti coloro che partecipano alla vita degli enti ecclesiastici come la diminuzione di risorse finanziarie, ma anche il ridursi significativo di alcune tradizionali forme di collaborazione volontaria basata sulla semplice appartenenza ecclesiale, fanno emergere – come un lago che va asciugandosi – le situazioni di spreco e le forme di cattiva organizzazione alle quali potrebbe porre rimedio un approccio meno improvvisato e più capace (formato) di utilizzare i buoni strumenti della programmazione¹³. Sulla questione si tornerà più avanti.

c) Un “ritardo” delle conoscenze tecnico-scientifiche

Chi opera nel mondo dell’impresa non incontra difficoltà quando decide di percorrere la strada della programmazione e del controllo in quanto gli studi sull’argomento sono davvero numerosi, approfonditi, specializzati (in relazione alle diverse tipologie di soggetti che esercitano l’impresa e ai diversi ambiti produttivi) e confermati da robuste serie storiche che ne attestano l’efficacia.

Altrettanto non può dirsi per il mondo del *non profit*, soprattutto quello non impegnato in attività d’impresa, e di quello ecclesiale.

Certamente, come già accennato, gli studiosi illustrano con chiarezza e fondamento che non vi è incompatibilità tra la logica della programmazione e la tipicità dei soggetti e delle opere ecclesiali ed hanno già evidenziato alcune specificità che devono essere considerate nell’elaborazione del preventivo di questa tipologia di soggetti, ma la riflessione fatica ad elaborare il cosiddetto “ultimo miglio”. In altre parole, l’amministratore di una parrocchia, di una casa religiosa, di una fondazione di culto, di una diocesi, fatica a trovare gli strumenti tecnici adeguati per redigere il preventivo del proprio ente.

¹² Alcuni anni fa ho avuto occasione di partecipare ad una riunione promossa dalle Suore del Cottolengo in vista del Capitolo. Mi è rimasta impressa una parola della superiora mentre mi accompagnava a conoscere le opere della loro casa di Torino: «*noi crediamo fermamente alla provvidenza, tanto da non volerne sprecare nemmeno una briciola*». Queste poche parole sono una mirabile sintesi della sinergia tra la grazia divina e la formazione umana.

¹³ Sarebbe palesemente infondato sostenere che la progettazione e l’elaborazione del preventivo sono il toccasana di qualsiasi situazione di crisi; è invece probabilmente vero che l’utilizzo adeguato degli strumenti della programmazione permette di distinguere le gestioni ormai irrimediabilmente perse (evitando così di sprecare risorse) da quelle che potrebbero essere ricondotte ad una situazione di sostenibilità adottando scelte più oculate.

Questa situazione può essere, probabilmente, spiegata in riferimento ad un duplice fatto:

- il mondo ecclesiale solo da pochissimo tempo ha cominciato a farsi adeguatamente conoscere al mondo degli studiosi e a chieder loro un aiuto circa il metodo e la tecnica della progettazione e del controllo,
- il mondo accademico non ha ancora acquisito una conoscenza sufficientemente approfondita delle logiche e delle dinamiche proprie della vita delle realtà ecclesiali, la cui varietà e i cui risvolti gestionali sono difficilmente immaginabili dall'esterno.

In questa fase ancora iniziale di maturazione delle conoscenze tecnico-scientifiche i frutti si rivelano essere un po' acerbi¹⁴ e questo legittima un certo scetticismo e/o la diffidenza verso il "preventivo" e la sua utilità.

d) Lo scontro inutile tra la "perseveranza a tutti i costi" e il "cambiamento a tutti i costi"

L'argomento è molto delicato ed è reso difficoltoso da un approccio – non fondato – che evoca il "si è sempre fatto così" e "questa attività fatta in questo modo è indispensabile per la missione evangelica"; d'altra parte non ha più solide basi l'opposto approccio che evoca, semplicemente, "è necessario cambiare". Ciò che accomuna le due prospettive è infatti l'incapacità di rendere ragione dei motivi per cui una soluzione è ritenuta migliore o più opportuna dell'altra. Certo chi propone il cambiamento ha un po' di vantaggio perché può evocare i fatti e i risultati che attestano la scarsa efficacia ed efficienza della gestione attuale, tuttavia l'aver accertato che la strada ora percorsa non è la migliore non implica in modo automatico che si è individuata quella più adatta¹⁵.

¹⁴ Alcuni esempi di frutti non ancora sufficientemente maturi e, dunque poco gustosi per gli amministratori degli enti ecclesiastici: a) il preventivo è in grado di indicare quando è del tutto impossibile realizzare un'attività di natura ecclesiale e non speculativa? b) le caratteristiche evangeliche di una iniziativa (che non hanno una misura economica) possono trovare spazio ed essere apprezzate all'interno del preventivo? c) Quale affidabilità può avere un preventivo, tenuto conto che la maggior parte delle risorse finanziarie a disposizione di un ente ecclesiastico non provengono da rapporti di scambio ma dalla generosità dei fedeli? «*In molte classi di istituti non profit solo una parte dei costi è coperta da ricavi provenienti da cessioni di beni a terzi; l'equilibrio reddituale non si realizza dunque come equilibrio tra costi e ricavi; l'equilibrio reddituale si realizza facendo conto su elargizioni volontarie, donazioni, lasciti, quote associative, lavoro volontario, ecc. provenienti prevalentemente da soggetti privati ma anche da enti pubblici. Lo snodo critico in materia è rappresentato dalla stabilità nel tempo di tali flussi di contributi. In molti casi essi svaniscono dopo pochissimi anni di attività dell'istituto quando la carica originaria si esaurisce*», AIROLDI G. – BRUNETTI G. – V. CODA, *Corso di economia aziendale*, Il Mulino, 2005, 175.

¹⁵ In ufficio ho un *figus benjamin* che di tanto in tanto perde le foglie e subito nasce un dibattito con le mie collaboratrici: troppa acqua o poca acqua, troppa luce o po-

Frequentemente sia la resistenza sia l'ansia verso il cambiamento, che entro certi limiti sono condizioni fisiologiche, diventano difficili da superare perché in realtà celano un attaccamento e un'affezione delle persone coinvolte che non possono essere rubricati come la giusta e sana passione per un'opera o un'iniziativa¹⁶. Di questa situazione sono spesso ostaggio le opere mosse da ispirazioni ideali e il prezzo che deve essere pagato per convertire le gestioni non più sostenibili è purtroppo assai elevato, soprattutto in termini di relazioni personali e di benessere emotivo di coloro che sono coinvolti.

Da ultimo vi è anche una ragione – purtroppo – poco virtuosa¹⁷: poter avere le mani sempre libere ... si intende per il bene dell'opera.

Il preventivo è oggettivamente un vincolo perché impedisce di abbandonare senza adeguati motivi il percorso prefissato, e proprio per questa ragione alcuni amministratori tendono ad interpretarlo come una *diminutio* dell'autorità del loro ruolo/ufficio, quasi che il dare oggettività ad un progetto sia un pregiudizio per l'esercizio del governo loro affidato.

Per la morale cattolica già il proprietario non può interpretarsi come arbitro assoluto dell'uso dei beni, tanto meno colui che è semplice ammini-

ca luce, troppo caldo o troppo freddo. Mi vado convincendo che se il *ficus* potesse parlare rimprovererebbe tutti semplicemente perché cerchiamo la soluzione migliore ... sulla sua pelle. Il *ficus* sopravvive, le attività probabilmente muoiono. In altri termini: quante volte l'unica legge che governa il cambiamento è semplicemente la "legge del pendolo" e non il frutto di un paziente esercizio di analisi, programmazione e controllo?

¹⁶ Non è infatti raro che un giudizio negativo, frutto di una analisi corretta della situazione e non di un approccio affrettato e superficiale, sia interpretato anzitutto come un giudizio negativo sulle persone che finora hanno gestito l'opera. A nessuno fa piacere sapere che si è corresponsabili di un risultato negativo, ma non raramente la responsabilità di un progetto rivelatosi poi insostenibile e causa di costi non irrilevanti, è riconducibile a diverse cause/protagonisti: alle circostanze particolarmente sfavorevoli o alla situazione ereditata significativamente pregiudicata, a chi ha deciso male, a chi ha dato consulenze del tutto superficiali, a chi ha impedito il buon esito delle decisioni assunte da altri anche solo con un comportamento passivo, a chi non ha esercitato in modo adeguato la vigilanza, alla volontà di accontentare o compiacere qualcuno...

¹⁷ La mancanza di virtuosità non implica necessariamente un comportamento dolo-
so dell'amministratore. La storia mostra come in tante situazioni il sacerdote o il/la religioso/a cui è stata affidata l'amministrazione dell'ente e delle sue opere interpretava l'ufficio ricevuto in modo errato più per coscienza quasi "invincibilmente erronea" che per volontà di agire nel disprezzo delle norme e delle regole di buona amministrazione (ovvero con dolo o colpa grave). Purtroppo gli effetti della sua errata amministrazione non si distinguono in base al dolo o alla coscienza erronea, ed in entrambi i casi si verifica una *mala gestio*. Se il dolo non può essere rimediato da un'opera formativa, adeguati percorsi formativi possono, invece, concorrere ad evitare che la coscienza diventi erronea o, addirittura, invincibilmente erronea.

stratore di beni che per la tradizione cristiana sono di altri¹⁸: anzi proprio il fatto che è un semplice amministratore lo impegna – moralmente e giuridicamente – a rendere conto delle sue scelte.

Uno dei segni che rivela questo approccio errato al ruolo di amministratore è l'assenza di un gruppo di persone che assistono e coadiuvano l'amministratore¹⁹ oppure una loro presenza solo formale²⁰.

2. QUALE UTILITÀ DAL “PREVENTIVO”?

Non è questa la sede per sviluppare una riflessione su cosa sia un “preventivo”, né per illustrare gli elementi che lo compongono e lo caratterizzano o le modalità per redigerlo; più semplicemente si vorrebbe dare evidenza:

– dei benefici che può attendersi l'amministratore dell'ente ecclesiastico,

¹⁸ V. DE PAOLIS, *I beni temporali della Chiesa*, EDB, Bologna, 2011, 114 «Dal punto di vista morale era più importante il primo dei suddetti soggetti [soggetto utilitatis], mentre, a livello giuridico, rilevava maggiormente il secondo [soggetto inhaesionis]. Per tanti secoli, nella prassi non si diede molto peso al soggetto di appartenenza: l'importante era che i beni venissero effettivamente impiegati in favore dei fini cui erano destinati. Di fatto, la dimensione religiosa propria dei beni ecclesiastici emergeva da questi ultimi piuttosto che dal soggetto di dominio: ciò che contava era l'intenzione per la quale erano stati donati. Dal momento poi che il donante intendeva onorare Dio o Cristo o i santi, ecc., era comune anche affermare che tali beni erano di Dio, di Cristo o dei santi, oppure degli scopi per cui venivano dati. Così, per esempio, si parlava del *patrimonium pauperum* per i beni destinati ai poveri».

¹⁹ Can. 1280 «Ogni persona giuridica abbia il proprio consiglio per gli affari economici o almeno due consiglieri, che coadiuvano l'amministratore nell'adempimento del suo compito, a norma degli statuti».

²⁰ La presenza è solo formale (e dunque inutile) quando i consiglieri confermano a priori le scelte dell'amministratore, oppure sono a lui legati in modo sbagliato tanto da compiacerlo (anche solo per deferenza) senza mai stimolarlo con autentici pareri, oppure quando non vi è alcuna traccia documentale di pareri che vanno oltre rispetto a quanto proposto dall'amministratore. Ritengo che tutti coloro che esercitano il consiglio nella Chiesa non possano dimenticare quanto affermato dal § 3 del can. 212 che codifica uno dei fondamentali diritti/doveri riconosciuti a tutti i battezzati: «§ 1. I fedeli, consapevoli della propria responsabilità, sono tenuti ad osservare con cristiana obbedienza ciò che i sacri Pastori, in quanto rappresentano Cristo, dichiarano come maestri della fede o dispongono come capi della Chiesa. § 2. I fedeli hanno il diritto di manifestare ai Pastori della Chiesa le proprie necessità, soprattutto spirituali, e i propri desideri. § 3. In modo proporzionato alla scienza, alla competenza e al prestigio di cui godono, essi hanno il diritto, e anzi talvolta anche il dovere, di manifestare ai sacri Pastori il loro pensiero su ciò che riguarda il bene della Chiesa; e di renderlo noto agli altri fedeli, salva restando l'integrità della fede e dei costumi e il rispetto verso i Pastori, tenendo inoltre presente l'utilità comune e la dignità della persona».

- di alcune attenzioni che occorre avere quando si pongono le fondamenta del preventivo di un ente ecclesiastico che gestisce diversi tipi di attività.

È tuttavia necessario far riferimento ad una sua definizione, dopo averlo collocato all'interno della triade "pianificazione, programmazione e controllo", così da evitare fraintendimenti e/o la nascita di aspettative irragionevoli:

«La pianificazione strategica è il processo mediante il quale vengono definiti gli obiettivi, le politiche e gli assetti delle combinazioni economiche dell'azienda. Si tratta di stabilire dove l'impresa intende operare (settore, comparto, area geografica, ecc.), quali obiettivi si intendono perseguire, come si vuole operare in quel contesto, e così via. [...] Il sistema di programmazione e controllo si manifesta sotto forma di processi che portano a correlare esplicitamente tre variabili: le unità organizzative, gli obiettivi e le risorse. I processi di programmazione e di controllo assegnano alle unità organizzative, definite dalla struttura, gli obiettivi da realizzare in un certo arco temporale e le relative risorse. [...] Per loro natura tali sistemi orientano l'attenzione all'efficienza (al rapporto tra obiettivi da raggiungere e risorse disponibili) e al breve periodo e sono potenti strumenti di coordinamento. Nei tempi recenti sono stati anche riorientati all'efficacia (rapporto tra obiettivi e risultati).

In particolare, la programmazione è il processo che, sulla base degli indirizzi strategici prestabiliti nel piano, individua le alternative di azione concrete da attuare in un periodo, di regola annuale, stabilendo le risorse da impiegare e definendo i compiti dei vari responsabili. Il risultato di questo è la definizione di un programma di esercizio o budget che contiene, con le azioni da compiere nel periodo, l'indicazione dei risultati economici attesi dalle diverse posizioni organizzative coinvolte [...].

Strettamente connesso con la programmazione è il controllo. Esso si identifica nel processo che, sulla base di un continuo riscontro tra obiettivi e risultati è volto ad assicurare la realizzazione degli obiettivi aziendali. In tal modo si verifica periodicamente la convenienza delle alternative prescelte e in corso di attuazione si promuovono interventi volti alla formulazione di nuovi e più adeguati programmi»²¹.

Questa citazione potrebbe apparire inadeguata e poco utile per le opere gestite dall'ente ecclesiastico in quanto chiaramente orientata alle esigenze delle attività produttive e commerciali del mondo *profit*; in realtà ciò che più conta è la logica sottesa a quelle operazioni, come opportunamente nota il prof. Grumo:

«Certamente parlare di performance, di efficienza, di economicità, e più in generale di risultati con riferimento al mondo degli enti ecclesiastici può destare qualche imbarazzo iniziale [...]. In realtà, si tratta solamente di occuparsi dei risultati globali e degli effetti delle attività svolte: aspetti che, laddo-

²¹ AIROLDI G. – BRUNETTI G. – V. CODA, *Corso di economia aziendale*, Il Mulino, 2005, 290.

ve possibile, devono essere misurati, poiché la misurazione costituisce alla fine l'unico mezzo per migliorarli realmente nel tempo, ma anche per delegarli in maggior sicurezza, specie nell'attuale contesto di calo delle vocazioni. Il concetto di performance va inteso quindi in senso tecnico e si riferisce ai risultati complessivi prodotti dall'ente ecclesiastico (risultati religiosi, pastorali ma anche economici). Non si tratta pertanto di un termine tipico delle imprese profit, e quindi poco coerente con la natura dell'ente ecclesiastico. La differenza sta invece in un diverso contenuto, e cioè in una diversa declinazione di tale concetto nei differenti istituti»²².

Compreso, dunque, che in ambito ecclesiale (e in genere nel *non profit*) è necessario operare una trasposizione terminologica e, come si vedrà, anche una integrazione degli elementi che devono essere oggetto della programmazione e del controllo, questi strumenti possono garantire importanti benefici sia alle opere dell'ente ecclesiastico, sia a favore di coloro che sono coinvolti nell'amministrazione.

Premesso che il "preventivo" (o *budget*) si colloca all'interno della fase cosiddetta di "programmazione" e definisce con precisione la qualità e la quantità di risorse necessarie per realizzare una determinata opera o iniziativa, l'economia aziendale lo articola nei seguenti documenti:

- a) il preventivo economico, che quantifica la ricchezza che può essere generata o il *deficit* che deve essere finanziato in relazione ad una determinata opera, contrapponendo i costi (non solo monetari) e i proventi/contributi attesi;
- b) il preventivo patrimoniale, ovvero i beni propri che è necessario acquisire e conservare;
- c) il preventivo finanziario, che quantifica le risorse proprie o di terzi (debiti) necessarie per realizzare l'opera in un determinato arco temporale ed elabora il flusso di cassa (fabbisogno monetario) relativo;
- d) il preventivo del carico fiscale;
- e) il preventivo del "lavoro" necessario, dando evidenza delle diverse competenze richieste e delle relative quantità.

Ebbene proprio la disponibilità di questi dati costituisce per l'amministratore (e per chi svolge la vigilanza canonica) un obiettivo benefico per una feconda gestione dell'ente ecclesiastico in quanto permette di conoscere, prima di cominciare una gestione:

- a) se una precisa attività è in grado di garantire da sé stessa la propria stabilità nel tempo (in quanto produce avanzi di gestione) o se richiede l'intervento di economie terze (in quanto genera *deficit* gestionali fisiologici, come accade per le opere di carità o beneficenza);
- b) se l'ente ecclesiastico è dotato dei mezzi patrimoniali necessari ed è in

²² M. GRUMO, *Gestione, bilancio e sostenibilità economica degli enti ecclesiastici*, Vita e Pensiero, 2010, 57.

- grado di garantire la loro sostituzione (per es. con le manutenzioni, ristrutturazioni o nuove acquisizioni);
- c) quali risorse finanziarie sono necessarie in un determinato periodo, come reperire quelle non coperte dai mezzi propri, a quali costi (interessi passivi e costi per garanzie), con quali tempi di rientro e – infine, ma non da ultimo – come reperire i fondi per saldare i debiti e chiudere i prestiti;
- d) l'ammontare degli oneri tributari (che probabilmente sussistono anche quando un'opera non genera avanzi di gestione);
- e) la cosiddetta pianta organica (e le rigidità/flessibilità connesse con i diversi contratti che devono essere stipulati).

È evidente che l'elaborazione di un buon preventivo non ha l'effetto della bacchetta magica che può risolvere tutti i problemi in quanto, come detto, si tratta di uno strumento di natura conoscitiva; dunque non genera risorse (se non quelle risparmiate evitando le inefficienze), non impedisce l'imprevisto o il verificarsi di eventi che eccedono il controllo dell'amministratore²³, non evita la fatica di porre i singoli e concreti atti di gestione affrontando giorno per giorno le sorprese della storia.

Tuttavia, proprio per il fatto di essere una fonte di conoscenza permette di individuare in anticipo eventuali zone di inefficienza (o di spreco) o quelle di possibile miglioramento, nonché i punti limite superando i quali si pone a rischio la stessa attività se non, addirittura, la sopravvivenza dell'ente ecclesiastico. Inoltre impedisce il cosiddetto "effetto sorpresa" che si verifica quando – in assenza di una adeguata programmazione e controllo – solo alla chiusura del bilancio consuntivo si ha la piena coscienza e la puntuale quantificazione economica e monetaria delle difficoltà (eufemismo) gestionali incontrate.

Proprio questo effetto sorpresa è, infatti, uno dei più gravi pericoli cui è soggetta una gestione non programmata in quanto:

- grava il futuro e la comunità cristiana che verrà, dei *deficit* accumulati e dell'onere di reperire le risorse finanziarie necessarie per ripagare i debiti;
- consuma il patrimonio dei beni della comunità ecclesiale²⁴ al di fuori di una logica di erogazioni o dismissioni riflessa e razionale;
- innesca una dinamica viziosa per cui il processo di dissipazione del patrimonio cresce di velocità ed è sempre meno reversibile senza drastici

²³ Un esempio: la buona programmazione dell'attività scolastica non è in grado di proteggere l'ente ecclesiastico dalla flessione delle iscrizioni causate, come in questi anni, dalla crisi economica e del lavoro.

²⁴ Questo pericolo ha un effetto contagioso in quanto alle necessità finanziarie impellenti di un determinato ente ecclesiastico caduto in una situazione di *deficit* (a causa di una mancata programmazione) si provvede – generalmente – attingendo risorse di altri enti del mondo ecclesiale, fondi che non potranno essere utilizzati per sostenere altre opere o iniziative.

interventi di ristrutturazione (per es. chiusura di attività, riduzione del personale, vendita del patrimonio²⁵).

Questi e altri benefici, come anticipato, non sono solo a favore dell'ente e delle sue opere, ma anche degli amministratori (che possono con maggior facilità rimanere all'interno della gestione del "buon padre di famiglia" e rendere agevolmente conto ai superiori delle loro scelte) e di colui cui spetta la vigilanza canonica (anzitutto quando è chiamato ad autorizzare un atto di amministrazione straordinaria o una alienazione di un immobile costituente il patrimonio dell'ente).

3. LE AVVERTENZE NELL'ELABORAZIONE DEL PREVENTIVO DEGLI ENTI ECCLESIASTICI

Come anticipato al "preventivo" – che è un elemento all'interno del processo di progettazione, programmazione e controllo – è affidato il compito di puntualizzare il "quantum" delle risorse che sono necessarie per l'attività che si è deciso di realizzare.

Di norma la chiave di volta che regge il preventivo (in vista del consuntivo) è il risultato economico (e finanziario) positivo dell'attività, che nel mondo *profit* si definisce come profitto/utile. Quando invece si tratta di iniziative *non profit* il risultato cui tende l'operazione non è il profitto economico, ma altri beni-benefici (l'educazione dei ragazzi, la vita liturgica, l'assistenza ai bisognosi, la formazione scolastica, la vita consacrata) che non possono essere apprezzati utilizzando anzitutto criteri economico/finanziari²⁶.

Se, dunque, il profilo economico-finanziario-patrimoniale non è un criterio esaustivo per valutare queste attività, ciò non può però significare che i risultati evidenziati dal "preventivo" possano essere considerati poco rilevanti o significativi.

L'esempio dell'attività di beneficenza può aiutare ad entrare in modo adeguato nelle logiche del preventivo dell'ente *non profit*:

- a) quando la beneficenza consiste nella semplice distribuzione di contributi in denaro ai bisognosi (scopo dell'ente), il preventivo potrebbe limitarsi a determinare le quantità dei singoli contributi e l'attività avrà termine quando saranno esaurite le risorse finanziarie a disposizione;
- b) quando, invece, la beneficenza si realizza erogando servizi che necessi-

²⁵ Generalmente quando non si può evitare di alienare porzioni del patrimonio per ridurre od estinguere la posizione debitoria verso fornitori o istituti di credito, i beni prescelti sono quelli più preziosi, cioè quelli che in realtà sarebbero da mantenere in patrimonio, in quanto più appetibili sul mercato.

²⁶ I criteri economico-finanziari possono riferirsi sia ai risultati assoluti, cioè alla differenza tra gli elementi positivi e negativi, che a quelli relativi, cioè agli indici che esprimono il rapporto tra i risultati ottenuti e le risorse impiegate.

tano una più o meno significativa organizzazione (per es. la mensa per i poveri, la casa di accoglienza), sarebbe improvvido intraprendere questa attività senza avere ragionevoli certezze in ordine al modo di reperire con stabilità le risorse finanziarie necessarie per realizzarla (per es. l'uso di un ambiente idoneo, l'acquisizione delle attrezzature, la disponibilità di personale retribuito, l'acquisto di materie prime...).

In altre parole, anche per le attività e le opere *non profit* è un passaggio ineludibile progettare e programmare così da aver consapevolezza delle risorse necessarie per cominciare e perpetuare nel tempo l'iniziativa; in quest'ottica è infatti indifferente che le risorse provengano dalla medesima attività (come accade alle imprese commerciali che reperiscono le risorse dalla vendita di beni o dalla prestazione di servizi) o siano garantite, in tutto o in parte²⁷, da economie terze²⁸.

Dunque, sia per le attività *profit* come per quelle *non profit* è necessario elaborare un preventivo la cui chiave di volta è sempre l'equilibrio²⁹; ciò che invece le distingue è il modo di raggiungerlo e le voci contabili che vi concorrono:

- per le attività *profit* l'equilibrio è garantito in modo virtuoso solo se i componenti positivi (ricavi, proventi, contributi) garantiscono la copertura di tutti i costi/oneri (non solo monetari) e generano anche un avanzo economico e finanziario che costituisce l'utile che sarà attribuito all'imprenditore;
- per le attività *non profit* l'equilibrio può dirsi raggiunto quando i componenti positivi coprono i costi/oneri sostenuti (non solo monetari) e assicurano le risorse necessarie per garantire la continuità dell'attività e il suo sviluppo³⁰.

²⁷ Si veda il caso dell'attività scolastica paritaria le cui risorse sono garantite dai contributi pubblici, dalle rette pagate dalle famiglie, dalla beneficenza.

²⁸ «*In linea generale, per gli istituti non profit vale quanto detto per le imprese anche se, naturalmente, importanti varianti derivano dal fatto che gli istituti non profit non operano cedendo prodotti a condizioni di mercato e non devono (non possono) distribuire risultati reddituali residuali. In molte classi di istituti non profit solo una parte limitata dei costi è coperta da ricavi provenienti da cessione di beni a terzi; l'equilibrio reddituale non si realizza dunque come equilibrio tra costi e ricavi; l'equilibrio reddituale si realizza facendo conto su elargizioni volontarie, donazioni, lasciti, quote associative, lavoro volontario, ecc. provenienti prevalentemente da soggetti privati ma anche da enti pubblici*», AIROLDI G. – G. BRUNETTI – V. CODA, *Corso di economia aziendale*, Il Mulino, 2005, 175.

²⁹ «*[...] si evince, così, una prima fondamentale condizione da rispettare, senza la quale l'azienda non può dirsi vitale, capace cioè di vivere nel tempo in modo autonomo senza interventi di terze economie. Tale condizione primaria viene chiamata equilibrio reddituale (equilibrio tra componenti positivi e negativi di reddito) ed esprime l'attitudine della gestione di remunerare, con i componenti positivi di reddito, alle condizioni di mercato, tutti i fattori produttivi, compresi il capitale di prestito ed il capitale di rischio*», AIROLDI G. – BRUNETTI G. – V. CODA, *Corso di economia aziendale*, Il Mulino, 2005, 166.

³⁰ Che le attività *non profit* possano chiudersi in perdita (economica e/o finanziaria) è un fatto, ma non può dirsi corretto un preventivo che accetta passivamente tale ri-

Ciò significa che se vi è una specificità nella logica che presiede alla progettazione, programmazione e controllo nel mondo *non profit*, questa non sta nella possibilità di ammettere risultati di gestione negativi, ma nella necessità di individuare le economie terze – rispetto agli apporti garantiti dagli utenti del servizio – che possono e devono garantire le risorse necessarie per l'equilibrio gestionale.

In altre parole, sia il “bene” che il “*profit*”, che rappresentano il fine cui tende un'opera, chiedono all'amministratore di individuare tutte le risorse necessarie non solo nell'oggi (consumo tutto ciò che possiedo per produrre il bene o il profitto), ma anche nel domani (costruisco e mantengo un'organizzazione che, nel tempo ed in modo affidabile, sia in grado di produrre il bene o il profitto).

Avendo presenti queste premesse, l'elaborazione del preventivo relativo alle opere degli enti ecclesiastici deve tener conto di alcune peculiarità che emergono dal fine dell'ente e considerare alcune specificità che caratterizzano le diverse attività promosse.

Anzitutto in riferimento al fine.

- a) Anche se l'ente ecclesiastico rappresenta per l'ordinamento giuridico italiano una tipologia unitaria (definita dalla L. n. 222/1985) l'amministratore non può dimenticare le specifiche finalità che caratterizzano (e distinguono) ciascuna persona giuridica canonica³¹; una parrocchia non ha, infatti, gli stessi fini della diocesi o di un istituto religioso o di una fondazione di culto. Infatti la stessa peculiarità di scopo che caratterizza e definisce

sultato. Si deve infatti considerare che sia il *deficit* finanziario che quello economico (per quanto probabilmente più sostenibile nel breve termine a motivo dei costi non economici, quali gli ammortamenti e alcuni accantonamenti) implicano l'erosione del patrimonio e un crescente indebitamento per far fronte ai pagamenti. «Anche per questi enti [n.d.a. ecclesiastici] infatti la finanza auto-prodotta risulta di migliore qualità rispetto a quella derivata, poiché quest'ultima, prima o poi, produce dipendenza sostanziale dell'ente da economie esterne. Ecco perché oggi, anche negli enti ecclesiastici, la gestione complessiva deve tendere all'utile di esercizio (un utile da reinvestimento e non certo da distribuzione) e non solo all'equilibrio economico (o peggio ancora alle perdite). Questo è l'aspetto culturale veramente nuovo. Ma allora gli enti ecclesiastici devono fare utile? Intanto, come disse una volta un alto prelato, devono imparare a non fare perdite! Le perdite infatti sono sempre un fatto negativo per le risorse, per il patrimonio e per la continuità veramente libera della missione», M. GRUMO, *Gestione, bilancio e sostenibilità economica degli enti ecclesiastici*, Vita e Pensiero, 2010, 15.

³¹ La parrocchia, la diocesi, l'istituto religioso, la società di vita apostolica, la fondazione di culto, sono tutti enti ecclesiastici, ma ciascuno di essi ha una finalità che il Codice di Diritto Canonico definisce con chiarezza. Per questo motivo è improprio e foriero di pericolosi equivoci far riferimento alla definizione dell'art. 16, lett. a) della L. n. 222/1985 – «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'educazio-

ciascun tipo di soggetto canonico³² determina anche – almeno sul piano canonico – il tipo di attività che può promuovere e gestire³³. Per questo motivo si ritiene che il bilancio preventivo debba elencare le diverse opere ed iniziative secondo una precisa graduatoria:

1. anzitutto le attività necessarie (e i relativi livelli minimi)³⁴,
2. poi quelle opportune e/o possibili (ovvero quelle che l'ente può organizzare perché non incompatibili con le proprie finalità³⁵ ma che potrebbero essere dismesse senza incidere sulla propria *mission*),

ne cristiana» – per distinguere le attività dell'ente ecclesiastico, quasi che le attività diverse da quelle di religione o culto possano essere considerate solo possibili e non anche indispensabili (un es. per tutti: per un istituto religioso che ha il carisma della carità verso i malati, l'attività a loro favore – che l'Ordinamento italiano definisce “sanitaria” e commerciale – non può essere definita secondaria o eventuale; tuttavia lo Stato in forza della L. n. 222/1985 la considera diversa da quella di religione o di culto). In altri termini è solo per l'ordinamento italiano che ciascun ente ecclesiastico deve svolgere almeno una delle cosiddette attività di religione o di culto. In realtà ciascuna persona giuridica canonica deve e può svolgere solo le attività “necessarie” in relazione alla propria natura (diverso è quello che può organizzare una parrocchia da quello che può gestire una diocesi o un istituto religioso o una fondazione di culto). Solo dopo aver identificato questi confini di natura canonica è possibile – dal punto di vista gestionale – sviluppare ulteriori distinzioni tra le attività promosse. Per es. attività che sono auto-finanziate (bar dell'oratorio e affitto dei campi sportivi) e attività che sono finanziate da economie terze (carità, assistenza ai più bisognosi); attività che non possono essere ridotte oltre certi limiti (liturgia e educazione dei ragazzi) e attività che possono anche essere dismesse (quelle non essenziali per il singolo ente canonico); attività che assumono la forma *profit* (locazione di immobili) così da garantire risorse per le attività che non sono in grado di auto-finanziarsi totalmente (liturgia e manutenzione degli immobili di culto).

³² Si può sostenere che la storia dei soggetti canonici sia segnata da una sorte di “istituzionalizzazione” dei soggetti dettata proprio dal fine che li caratterizza.

³³ Se ai sensi del can. 515 «*La parrocchia è una determinata comunità di fedeli che viene costituita stabilmente nell'ambito di una Chiesa particolare, e la cui cura pastorale è affidata, sotto l'autorità del Vescovo diocesano, ad un parroco quale suo proprio pastore*» è difficile non trarre la conclusione che le attività che la parrocchia può/deve promuovere ed organizzare siano quelle che possono consentire la cura pastorale delle persone; analogamente una fondazione di culto (can. 1303) è chiamata a gestire attività strumentali al conseguimento dei fini definiti dallo statuto.

³⁴ Alcuni studi definiscono quella prima classe come le attività istituzionali di religione e culto. Si veda però la nota precedente che evidenzia l'equivoco presente in questo approccio.

³⁵ Per una parrocchia è essenziale l'attività di educazione dei ragazzi; tuttavia tale attività può assumere diverse dimensioni e esigere l'impegno di risorse assai diverse. Dunque: una parrocchia non potrebbe dismettere l'attività della catechesi dell'iniziazione cristiana; potrebbe invece non avere un'attività sportiva o ludico-ricreativa particolarmente sviluppata; una parrocchia deve avere gli ambienti minimi per garantire l'iniziazione; non è invece essenziale che sia dotata anche di palestra, o di una sala polifunzionale e del bar.

3. infine quelle che non essendo funzionali/compatibili rispetto alle proprie finalità sarebbe opportuno dismettere o trasferire ad altri enti, ecclesiastici o civili³⁶.
- b) Le attività gestite dall'ente ecclesiastico non solo sono molteplici ma, frequentemente, sono anche assai diverse tra loro³⁷. Una parrocchia deve organizzare, per esempio, l'attività liturgica (con la connessa manutenzione e cura dell'edificio di culto), quella caritativa spicciola, quella educativa (con la connessa manutenzione e cura degli edifici pastorali e di quelli destinati al gioco), quella culturale (anche promuovendo vere e proprie sale cine-teatro), quella ricreativa (il bar) e deve provvedere alla gestione del proprio patrimonio finanziario ed immobiliare. Una diocesi deve certamente organizzare l'attività della Curia (di fatto una struttura di erogazione di servizi amministrativi e di consulenza) e provvedere alla necessità della casa del Vescovo, nonché – probabilmente – dotarsi di una organizzazione per la gestione finanziaria (patrimonio mobiliare) e immobiliare. Un istituto religioso è necessariamente tenuto a garantire la vita quotidiana dei propri membri consacrati (abitazione, vitto, salute, necessità personali) e nel contempo deve gestire le opere carismatiche (evangelizzazione, scuola, sanità, assistenza, carità). È dunque assai probabile che non sia possibile elaborare un "unico" modello di preventivo.

Vi sono poi peculiarità che, come detto, non si riferiscono al soggetto ma al modo con cui si realizzano/sviluppano le attività.

- a) Anzitutto è rilevante la diversa origine delle risorse finanziarie necessarie per organizzare le opere/iniziative in quanto vi sono:
- iniziative (per es. la celebrazione del culto, l'attività di catechesi, la carità) per le quali chi vi partecipa non è tenuto a pagare un prezzo o a garantire un certo contributo e, dunque, rappresentano in senso stretto

³⁶ È il caso di una grande attività scolastica o una casa di riposo gestite da una parrocchia di modeste dimensioni; oppure il caso della casa per ferie dedicata al turismo per un istituto religioso. L'esperienza attesta che frequentemente in questa tipologia di attività rientrano quelle alle quali gli amministratori sono maggiormente "affezionati" e che per questo motivo è più difficile valutare con il necessario e giusto distacco. Inoltre non è neppure scontato che queste attività siano in grado di apportare risorse significative all'ente per le altre attività (molte volte è vero il contrario!). Il giudizio circa la funzionalità o la compatibilità di queste attività non è però assoluto, ma fortemente legato al contesto sociale e religioso; per questo il discernimento circa queste opere appartiene sia all'amministratore, sia all'Ordinario o al Superiore cui compete la vigilanza canonica.

³⁷ La distinzione di cui si tratta ora non intercorre solo tra le attività necessarie e le altre (opportune o inopportune). Al contrario, la vita degli enti evidenzia che soprattutto all'interno della medesima categoria si danno significative differenze che hanno riflessi in ordine alla loro gestione: la liturgia e l'educazione dei ragazzi sono entrambe essenziali per una parrocchia, tuttavia è evidente che non possono essere programmate e gestite assumendo i medesimi criteri.

- un costo³⁸; tuttavia queste attività si rivelano essere anche un'affidabile occasione per la raccolta del tutto spontanea di risorse finanziarie;
- iniziative per le quali è chiesto ai partecipanti un contributo che però garantisce solo parzialmente l'equilibrio economico-finanziario (per es. l'attività di grest estivo, l'attività sportiva dilettantistica, l'attività scolastica³⁹, i pellegrinaggi);
 - iniziative che dovrebbero garantire un avanzo di gestione al fine di poter finanziare le iniziative di cui ai precedenti punti (per es. la libreria parrocchiale, il bar parrocchiale, la palestra parrocchiale, la gestione del patrimonio immobiliare a reddito, l'investimento di risorse finanziarie...).

Come già precisato questa distinzione non deve indurre in errore in quanto tutte le attività devono essere gestite in "equilibrio", nel senso che i componenti negativi (economici e finanziari) devono trovare un'adeguata copertura finanziaria ed economica; tuttavia mentre nei primi due casi è fisiologica la necessità di ricorrere a fonti di finanziamento esterne per raggiungere il pareggio, nel terzo caso sarebbe più difficile accettare un preventivo che non raggiunga un pareggio con le sole risorse garantite dalla medesima attività (i cosiddetti proventi o ricavi)⁴⁰.

- b) In secondo luogo non può essere trascurato che è ancora assai significativo il volume di collaborazioni gratuite rese dai fedeli per il solo motivo di essere/sentirsi parte della comunità cristiana⁴¹. Il fatto che oggi non si

³⁸ Per es. il costo di manutenzione delle strutture dedicate (chiesa, aule catechesi, segreteria parrocchiale), delle utenze, del personale dedicato.

³⁹ È frequente che il contributo richiesto a coloro che partecipano a queste attività non sia determinato tenendo conto anche dei costi generali e, soprattutto, delle quote di ammortamento degli immobili o delle quote dei costi per la manutenzione straordinaria.

⁴⁰ Un esempio per chiarire la puntualizzazione. Per organizzare le attività culturali occorre sostenere determinati costi (per es. manutenzione della chiesa, utenze, stipendio del sacrestano, sostentamento del clero...) la cui copertura è garantita – di norma – dalle offerte "ordinarie e generiche" dei fedeli. Ora, queste offerte non possono essere considerate come il "prezzo" dei servizi liturgici, anche se sono raccolte in occasione delle medesime celebrazioni, ma devono essere qualificate come risorse di economie terze. La medesima considerazione vale per i servizi di segreteria parrocchiale, per i percorsi di catechesi e per la carità spicciola. Altre attività sono invece caratterizzate dall'esistenza di un legame tra la possibilità di partecipare all'iniziativa e la necessità di versare un determinato contributo (per es. la scuola per l'infanzia, il grest estivo, i percorsi di dopo-scuola, le vacanze estive...). In questo caso ai partecipanti è richiesto il pagamento di un "prezzo o contributo" che può coprire i costi totalmente o solo parzialmente; in quest'ultimo caso l'iniziativa si chiude con un *deficit* "ordinario o strutturale" che dovrà essere coperto – già in sede di preventivo – o con le risorse a fondo perso di economie terze o con operazione di debito.

⁴¹ Ritengo che sia necessario prestare attenzione per evitare di confondere questa collaborazione prestata dai fedeli a favore delle opere ecclesiali rispetto al "volonta-

debba sostenere alcun costo per questa “risorsa” necessaria non può significare né la sua irrilevanza in sede di preventivo, né che possa apparire solo nel cosiddetto “bilancio sociale”. In altri termini, vi sono attività la cui sostenibilità nel tempo può essere garantita solo prevedendo già ora un costo maggiore connesso alla sostituzione dei collaboratori gratuiti con collaborazioni almeno parzialmente retribuite⁴².

- c) Tutte le attività hanno una fase di *start-up* caratterizzata da una maggior incidenza dei costi rispetto ai ricavi (o alle offerte) e dalla conseguente necessità temporanea di reperire risorse finanziarie non generate dalla medesima attività. Mentre le attività *profit* devono determinare con grande precisione ed attenzione sia i tempi che le quantità relative a questa fase (caratterizzata, come detto, dalla mancanza di utile da corrispondere a coloro che hanno investito) in quanto il superamento di tali limiti rende non conveniente la medesima attività, il mondo *non profit* potrebbe affrontare questa fase con maggiore flessibilità⁴³. Un esempio è eloquente:

riato” definito dalla L. n. 266/1991. Grazie a questa attenzione sarà possibile evitare l’equivoco di ritenere indispensabile costituire un’associazione di volontariato per inquadrare le prestazioni gratuite dei fedeli.

⁴² Si vedano due diverse ipotesi per dare evidenza in bilancio delle collaborazioni gratuite. La prima: «*Anche per le parrocchie, per quanto riguarda la contabilizzazione del lavoro volontario, si ricorda che il problema non è rilevare il consumo di tale fattore produttivo tra i costi dell’esercizio (in termini di onere figurativo) senza la corrispondente contabilizzazione del medesimo valore tra i proventi dell’esercizio, quanto piuttosto dare evidenza di questi contributi nelle note al bilancio, e soprattutto attuare un corretto processo di pianificazione della disponibilità prospettica del lavoro volontario, in modo che si possa stanziare in bilancio, nei singoli esercizi, un apposito fondo rischi e oneri in grado di quantificare gli effetti negativi generati dall’eventuale diminuzione nel tempo di tale fattore di produzione gratuito. Infatti alcune opere parrocchiali potrebbero anche interrompersi a causa della diminuzione di lavoro volontario*», M. GRUMO, *Gestione, bilancio e sostenibilità economica degli enti ecclesiaci*, Vita e Pensiero, 2010, 177. La seconda: «*Personale. Si tratta dei costi del personale (salari, stipendi, indennità, etc. spettanti al personale addetto alla gestione di impresa). È importante sottolineare che occorre riferirsi alla tabella organica completa, comprendente cioè tutto il personale che opera nella scuola, anche quello non iscritto a libro paga (come ad es. il personale religioso o quello volontario). Si tratta in questo caso di costi figurativi facilmente quantificabili in quanto basta inquadrare il personale volontario a vari livelli contrattuali in base alle mansioni svolte (insegnante, preside, segretaria). La quantificazione di tali costi è necessaria nel momento in cui si vuole spendere il costo delle religiose che operano nella attività scolastica e si vuole preconstituire una riserva che potrà servire a coprire eventuali riduzioni di rette per alunni bisognosi*», G.M. COLOMBO – M. SETTI, *Contabilità e bilancio degli enti non profit*, IPSOA, 2009, 477.

⁴³ Ciò vale anche quando un’attività comincia a mostrare criticità in ordine all’equilibrio gestionale: mentre il mondo *profit* decide con oculata tempestività il tempo di concluderla, l’ente *non profit* potrebbe proseguirne l’esercizio per un tempo maggiore. Il problema è quando si configurano ipotesi di “accanimento” che causano

l'apertura di una nuova sezione di scuola per l'infanzia è decisa dall'ente *profit* solo quando il costo che deve sostenere e finanziare (per la ristrutturazione dell'aula e delle strutture connesse, come pure per il personale necessario) può essere ripagato entro un tempo ragionevole ed immaginando un certo numero di nuovi iscritti; diversamente l'ente *non profit* potrebbe decidere l'apertura della nuova sezione anche prevedendo una minor convenienza sopportando una copertura dei relativi costi in tempi più ampi.

- d) Da ultimo occorre considerare che una buona parte delle risorse finanziarie necessarie all'attività complessiva di un ente ecclesiastico è garantita, come anticipato, dalla generosità dei fedeli e da contributi *ad hoc*. Questa situazione non si realizza invece nel mondo *profit*, che ontologicamente deve attingere i mezzi finanziari necessari dalla stessa attività promossa (aumentando i ricavi e/o contenendo i costi). È del tutto evidente che la generosità dei fedeli non presenta una stretta correlazione con la quantità di attività promosse dall'ente ecclesiastico⁴⁴; da ciò deriva che la copertura del *deficit* strutturale (anche se temporaneo) di alcune attività deve essere programmata e preventivata con grande attenzione⁴⁵.

È infatti importante "immaginare" con realismo l'efficacia delle iniziative di raccolta dei fondi necessari per ripianare i *deficit* delle varie attività (per es. il rimborso del costo di importanti interventi di manutenzione straordinaria o di una nuova costruzione). Un preventivo irrealistico esporrà l'ente ecclesiastico a pericolose tensioni nel futuro prossimo, tensioni che avranno come esito o l'impossibilità di sostenere altri *deficit* o altre attività (un debito è sempre un'ipoteca sul futuro) o, addirittura, la necessità di alienare parte del patrimonio. Quando neppure il patrimonio è sufficiente a chiudere la tensione finanziaria relativa all'attività commerciale, l'ente ecclesiastico si espone al rischio di subire una procedura concorsuale⁴⁶.

forti crisi non tanto sull'attività ormai decotta, ma sull'ente e sulla possibilità di proseguire le altre attività (i *deficit* di un'attività decotta sottraggono e consumano inutilmente le risorse necessarie per le altre attività).

⁴⁴ Piuttosto differenziati sono i fattori che determinano la generosità di una comunità cristiana parrocchiale: la sua estensione, la coesione e il coinvolgimento ecclesiale, la ricchezza del territorio, la buona fama della parrocchia e dei sacerdoti che l'hanno servita, la qualità dei "servizi" pastorali, la presenza di altre opere *non profit* (per es. una comunità religiosa che gestisce opere di carità).

⁴⁵ L'attenzione richiesta all'amministratore (e all'Ordinario/Superiore che esercita la vigilanza) deve essere maggiore rispetto a quella degli amministratori degli enti *profit* in quanto, almeno fino ad oggi, agli enti ecclesiastici è più facile accedere al credito bancario e, in alcuni contesti, ai finanziamenti pubblici agevolati.

⁴⁶ Cf Sentenze: Tribunale di Paola, 3.12.2009; Tribunale di Roma, n. 432/13 del 30.5.2013; Tribunale di Roma, 19.7.2013.

4. CHE RAPPORTO TRA LE ESIGENZE PASTORALI (LA MISSION) E QUELLE ECONOMICO-FINANZIARIE?

Alla luce di quanto illustrato, sarà più semplice declinare e dipanare il rapporto tra la *mission* e i vincoli economico-finanziari.

La storia della gestione degli enti ecclesiastici conosce, infatti, momenti di tensione tra la pretesa della prospettiva pastorale di avere la prima ed ultima parola in merito alle decisioni circa le opere da promuovere e la loro dimensione, rispetto ai limiti evidenziati dai consigli per gli affari economici (o analoghi organismi) circa la disponibilità – presente e futura – delle risorse necessarie. Alla radice di questa tensione reale non vi è, anzitutto, un confronto teorico circa la prospettiva che deve avere la priorità; più profondamente è in gioco il discernimento e l'obbedienza ad un carisma e la fiducia nella provvidenza, come ha evidenziato Papa Francesco affrontando il caso specifico di come utilizzare una risorsa a disposizione degli istituti religiosi:

«Carissimi religiosi e religiose, i conventi vuoti non servono alla Chiesa per trasformarli in alberghi e guadagnare i soldi. I conventi vuoti non sono vostri, sono per la carne di Cristo che sono i rifugiati. Il Signore chiama a vivere con più coraggio e generosità l'accoglienza nelle comunità, nelle case, nei conventi vuoti. Certo non è qualcosa di semplice, ci vogliono criterio, responsabilità, ma ci vuole anche coraggio»⁴⁷.

Il tema è stato poi ripreso e autorevolmente declinato dalla *Congregazione per gli Istituti di Vita Consacrata e le Società di Vita Apostolica* all'interno di una più ampia riflessione circa la gestione dei beni e delle attività⁴⁸:

«1.1 Carisma, missione, opere e progettualità.

La "fedeltà al carisma fondazionale e al conseguente patrimonio spirituale di ciascun istituto" è, insieme alle esigenze evangeliche, il primo criterio di valutazione delle decisioni e degli interventi che si compiono, a qualsiasi livello, in quanto "la natura del carisma dirige le energie, sostiene la fedeltà ed orienta il lavoro apostolico di tutti verso l'unica missione".

Si rende necessario, pertanto, intraprendere una rilettura della missione in funzione del carisma, verificando se l'identità carismatica delle istanze fondanti emerge nelle caratteristiche delle risposte operative. Le opere mutano secondo i bisogni del tempo e assumono declinazioni diverse a seconda del contesto sociale e culturale. Può accadere, infatti, di gestire opere non più in linea con l'espressione attuale della missione, e immobili non più funzionali alle opere che esprimono il carisma.

⁴⁷ PAPA FRANCESCO, *Discorso in occasione della visita al "Centro Astalli" di Roma per il servizio ai rifugiati*, 10.9.2013.

⁴⁸ CONGREGAZIONE PER GLI ISTITUTI DI VITA CONSACRATA E LE SOCIETÀ DI VITA APOSTOLICA, *Lettera Circolare, Linee orientative per la gestione dei beni negli Istituti di vita consacrata e nelle Società di vita apostolica*, 2.8.2014.

È necessario, quindi, che ogni istituto di vita consacrata e società di vita apostolica:

- *definisca quali opere e attività proseguire, quali eliminare o modificare e su quali nuove frontiere iniziare percorsi di sviluppo e di testimonianza della missione rispondenti ai bisogni di oggi, in piena fedeltà al proprio carisma;*
- *attui procedure che permettano una buona pianificazione delle risorse, prevedendo l'utilizzo di budget e di bilanci preventivi, la realizzazione e la verifica degli scostamenti, il controllo di gestione, la lettura oculata dei bilanci, le verifiche e la rimodulazione dei passi da fare; tali procedure sono indispensabili sia per l'apertura di nuove opere sia per compiere scelte oculate anche in fase di dismissione o alienazione di immobili;*
- *elabori piani pluriennali e proiezioni, in modo da prevenire, per quanto possibile, l'insorgere di problemi o da affrontarli quando essi sono ancora gestibili;*
- *utilizzi il bilancio preventivo non solo per le opere, ma anche nelle comunità, come strumento di formazione alla dimensione economica, per la crescita di una consapevolezza comune in questo ambito, e di verifica del reale grado di povertà personale e comunitaria;*
- *avvii appropriati sistemi di monitoraggio per le opere in perdita, metta in atto piani di rientro dal deficit e superi la mentalità assistenzialistica: coprire le perdite di un'opera senza risolvere i problemi gestionali significa dissipare risorse che potrebbero essere utilizzate in altre opere;*
- *ponga attenzione alla sostenibilità (spirituale, relazionale ed economica) delle opere e, ove questa non fosse assicurata, riveda le opere stesse;*
- *costruisca, se necessario, nuove strutture, che siano agili e facili da gestire, meno onerose nel tempo e, in momenti di difficoltà vocazionale, facilmente cedibili o parzialmente utilizzabili senza alti costi di gestione».*

La chiara ed autorevole indicazione che i beni e la gestione delle attività debbano essere orientati anzitutto dalla prospettiva pastorale e carismatica non è però un guadagno degli anni recenti; infatti già il Concilio Vaticano II, recuperando l'antica tradizione ecclesiale, ribadiva e dichiarava con l'essenzialità propria delle evidenze che:

«I sacerdoti infatti, dato che il Signore è la loro "parte ed eredità" (Num. 18, 20), debbono usare dei beni temporali solo per quei fini ai quali tali beni possono essere destinati d'accordo con la dottrina di Cristo Signore e gli ordinamenti della chiesa.

Quanto ai beni ecclesiastici propriamente detti, i sacerdoti devono amministrarli, come esige la natura stessa di tali cose, a norma delle leggi ecclesastiche, e possibilmente con l'aiuto di esperti laici; devono sempre impiegarli per quegli scopi per il cui raggiungimento la chiesa può possedere beni temporali, vale a dire la sistemazione del culto divino; il dignitoso mantenimento del clero, il sostenimento delle opere di apostolato e di carità, specialmente per i poveri»⁴⁹.

⁴⁹ *Presbyterorum Ordinis*, 17.

e tale indicazione è stata recepita dal canone 1253 del Codice di Diritto Canonico del 1983:

«§ 1. La Chiesa cattolica ha il diritto nativo, indipendentemente dal potere civile, di acquistare, possedere, amministrare ed alienare i beni temporali per conseguire i fini che le sono propri.

§ 2. I fini propri sono principalmente: ordinare il culto divino, provvedere ad un onesto sostentamento del clero e degli altri ministri, esercitare opere di apostolato sacro e di carità, specialmente a servizio dei poveri».

Questa limpidezza circa il corretto approccio alla questione non evita a colui che è chiamato ad amministrare i beni e le opere, come pure all'Ordinario/Superiore che è chiamato a vigilare, di dover porre in essere adeguati strumenti di discernimento al fine di individuare con precisione – come detto – le dimensioni delle attività che ritiene di dover promuovere e le modalità per poter disporre delle risorse necessarie: e questo è tutto lo spazio della progettazione, della programmazione e del controllo.

Che la questione del rapporto tra fini (le attività) e strumenti (le risorse) non possa essere mai superata è attestato ancora dal Decreto Conciliare *Presbyterorum Ordinis* n. 17 laddove si esige che i presbiteri siano aiutati da esperti laici⁵⁰.

Per questo motivo il Codice ha istituito una sede collegiale (anche se la grande maggioranza delle persone giuridiche canoniche affidano ad un amministratore personale la gestione dei beni; il Vescovo, il parroco, il superiore religioso) ove affrontare in modo adeguato il discernimento e così giungere ad una decisione operativa circa l'equilibrio possibile tra le attività da promuovere e le risorse da destinare:

«Ogni persona giuridica abbia il proprio consiglio per gli affari economici o almeno due consiglieri, che coadiuvino l'amministratore nell'adempimento del suo compito, a norma degli statuti» (can. 1280).

La tensione virtuosa tra i fini e gli strumenti, tra le attività e le risorse, non è, però, imposta dalla fisiologica scarsità di risorse disponibili rispetto alle grandi esigenze verso cui la Chiesa si apre (in *primis* la carità verso i

⁵⁰ «Quanto ai beni ecclesiastici propriamente detti, i sacerdoti devono amministrarli, come esige la natura stessa di tali cose, a norma delle leggi ecclesiastiche, e possibilmente con l'aiuto di esperti laici». Non ritengo fondato interpretare questo passaggio come una radicale distinzione tra le funzioni dei presbiteri e quelle dei laici, quasi che ai primi sia affidato solo il discernimento per individuare le attività più opportune rispetto ai fini della Chiesa affidati alla singola persona giuridica canonica, ed ai laici quello circa le questioni più tecniche (compresa la questione del "preventivo"). È più coerente leggere l'asserto conciliare come una esplicitazione della sinodalità e della comunione che anche in relazione all'amministrazione dei beni regge la vita della Chiesa.

più bisognosi⁵¹); certamente il discernimento è più esigente e faticoso in contesti segnati da una significativa contrazione di risorse, ma anche negli anni di abbondanza è necessario ricordare che la tradizione della Chiesa ha sempre vincolato – e commisurato – l’uso dei beni alle sole esigenze del sostentamento del clero e degli altri ministri, all’esercizio delle opere di apostolato sacro e di carità, specialmente a servizio dei poveri⁵².

Tanto è chiara la prospettiva che deve guidare le decisioni sull’uso dei beni e la gestione delle attività, quando è essenziale che sia elevata l’attenzione dovuta ai rilievi evidenziati da coloro che approfondiscono la riflessione circa le risorse necessarie e il loro reperimento; se manca tale rispetto la sorte della persona giuridica è segnata: indebitamento e rischio *default*, con conseguente sottrazione di risorse destinate ad altre attività (magari più necessarie e gestite virtuosamente) al fine di ripianare i *deficit*.

Per garantire l’equilibrio tra i due momenti (sempre nel rispetto delle priorità), è opportuno offrire alcuni criteri che possono essere utilmente con-

⁵¹ CARD. ATTILIO NICORA, *Necessità e rischi del servizio amministrativo del Vescovo diocesano*, in exLege 2/2011, 116 «Più difficile è invece stabilire limiti per gli altri due scopi fondamentali: l’evangelizzazione e la pastorale, e soprattutto la carità. Si può dire che non s’è mai finito di mettere strumenti a servizio della diffusione del vangelo e della edificazione di comunità cristiane vive, capaci di diventare dinamiche e significative nel contesto sociale in cui operano; e soprattutto non si è mai finito di provvedere ai poveri, perché, ammesso che si provveda a quelli che sono tra noi, ce ne sono ancora miliardi altrove nel mondo, e nella circolazione della comunione cattolica quello della carità solidale è certamente un campo dove non si potrà mai dire “abbiamo fatto abbastanza”».

⁵² Può apparire paradossale ma la decisione di affrontare con una certa superficialità il discernimento teso a quantificare e reperire le risorse necessarie per un’opera quando si è in un contesto di abbondanza (per cui le opere si sviluppano al di là del necessario e con uso – o sperpero – di risorse) è ancor più pericolosa per la Chiesa in quanto genera anche situazioni di contro-testimonia rispetto ai valori evangelici, come ricorda l’incipit del n. 17 del Decreto Conciliare *Presbyterorum Ordinis* «Grazie ai rapporti d’amicizia e di fraternità fra di loro e con gli altri uomini, i presbiteri sono in grado di imparare ad avere stima per i valori umani e ad apprezzare i beni creati come doni di Dio. Vivendo in mezzo al mondo devono però avere sempre presente che, come ha detto il Signore nostro maestro, essi non appartengono al mondo. Perciò, usando del mondo come se non ne usassero, possono giungere a quella libertà, per la quale, liberati da ogni disordinata preoccupazione, sono resi docili all’ascolto della voce di Dio nella vita di tutti i giorni. Da questa libertà e docilità si sviluppa la discrezione spirituale che consente di mettersi nel giusto rapporto con il mondo e le realtà terrene. Tale rapporto è importante nel caso dei presbiteri, dato che la missione della chiesa si svolge in mezzo al mondo, e i beni creati sono del tutto necessari per lo sviluppo personale dell’uomo. Siano perciò riconoscenti per tutte le cose che concede loro il Padre perché possano condurre una vita ben ordinata. È però indispensabile che sappiano esaminare attentamente alla luce della fede tutto ciò con cui hanno a che fare, in modo da sentirsi spinti a usare rettamente dei beni in conformità con la volontà di Dio, respingendo quanto possa nuocere alla loro missione».

siderati prima di elaborare un bilancio preventivo, soprattutto se pluriennale e complessivo:

- a) la prima parola non può che essere pastorale, cioè compete a questa prospettiva *sintetica* evidenziare i motivi che rendono un'opera/iniziativa necessaria od opportuna e che ne definiscono le dimensioni; è dunque da escludere che l'*imput* per una determinata attività possa rinvenirsi nella mera disponibilità delle risorse finanziarie;
- b) di contro, se di principio non è scorretto contrarre debiti per realizzare un'iniziativa (sia essa un'attività o un intervento sugli immobili), vi è un limite che rende il pagamento del debito insostenibile per una determinata comunità ecclesiale (per es. una parrocchia di piccole dimensioni o priva di capacità di risparmio adeguata, oppure un monastero che non dispone più di un significativo patrimonio, oppure una fondazione di culto che si fa carico di oneri finanziari sproporzionati rispetto alla capacità di raccogliere risorse) a prescindere dall'iniziativa che intende finanziare⁵³;
- c) non è secondario individuare l'arco temporale dell'opera, sia in relazione all'utilità che l'iniziativa dovrà garantire (prospettiva pastorale)⁵⁴, sia in relazione alla durata dell'eventuale indebitamento (prospettiva finanziaria);
- d) la durata dell'opera/iniziativa implica anche la puntuale individuazione delle figure di collaboratori strategici per la loro conduzione nel tempo⁵⁵;
- e) la pazienza di fissare in uno scritto tanto le ragioni pastorali quanto le considerazioni economico-finanziarie è premiante in quanto è capace di distinguere (o svelare) ciò che di un progetto è assolutamente velleitario oppure adeguatamente fondato e giustificato.

⁵³ Per quanto detto, qualora un'iniziativa sia realmente indifferibile (intervento di manutenzione urgente della chiesa parrocchiale o della sede della casa di assistenza), è opportuno cercare l'aiuto di altri soggetti invece che assumere un debito già sapendo che non potrà essere onorato.

⁵⁴ L'edificazione di un centro di pastorale giovanile (oratorio), di una palestra o di una scuola richiede una progettazione assai più attenta rispetto all'attivazione di un gruppo sportivo o di un progetto per evitare la dispersione scolastica dei ragazzi e degli adolescenti. È motivo di riflessione – e forse anche scandalo – rilevare come alcune importanti ristrutturazioni, che hanno coinvolto intensamente (ed onerosamente) le comunità cristiane, si rivelino scelte pressoché prive di *ratio* pastorale ed economica già solo dopo pochi anni.

⁵⁵ Un caso tipico è rappresentato dalla apertura di una "casa per ferie": anche in presenza di un piano economico-finanziario sostenibile (capace magari di produrre avanzi di gestione), sarebbe improvvido non poter contare sulla stabile collaborazione di alcune figure professionali strategiche (per es. il direttore, il cuoco...). Purtroppo non sono mancati casi di sale cine-teatrali o di impianti sportivi riattivati anche grazie a contributi pubblici, ma poi assai faticosi da gestire per la mancanza di un gruppo di parrocchiani non solo appassionati di teatro o sport, ma anche sensibili alle tematiche economico-organizzative. Mancando tale attenzione in sede di decisione iniziale non è infrequente che l'iniziativa si riveli un onere insostenibile anche quando l'immobile non è utilizzato.

5. IL “PREVENTIVO” E LA NORMATIVA CANONICA

In sede di riforma del Codice di Diritto Canonico la questione del “preventivo” è stata affrontata a due livelli:

- a) al paragrafo 3 del canone 1284, che *in primis* ne raccomanda fortemente la redazione a cura di tutti gli amministratori (ed è una novità⁵⁶) e in secondo luogo prevede esplicitamente che il diritto particolare possa rendere obbligatorio tale adempimento⁵⁷;
- b) in secondo luogo al canone 493, che impone al Consiglio per gli affari economici della diocesi di provvedere al bilancio delle raccolte e delle erogazioni previste per l’anno successivo⁵⁸.

Questa disciplina potrebbe essere sottovalutata a motivo della incontestabile stringatezza delle norme; tuttavia già l’analisi del testo orienta diversamente l’interprete in quanto, come detto, si tratta di una disposizione che non era presente nel Codice del 1917 e, soprattutto, non può sfuggire che l’inciso del canone 1284 che ne raccomanda la redazione – *enixe commendatur* – è utilizzato dal legislatore anche per chiedere ai sacerdoti la celebrazione quotidiana dell’eucarestia⁵⁹. L’importanza del preventivo per il sommo legislatore è altresì attestata dal fatto che la sua disciplina è stata inserita all’interno del canone 1284 che definisce lo stile fondamentale ed i compiti essenziali cui sono tenuti tutti gli amministratori delle persone giuridiche canoniche:

«§ 1. Tutti gli amministratori sono tenuti ad attendere alle loro funzioni con la diligenza di un buon padre di famiglia».

⁵⁶ J.P. SHOUPPE, *Elementi di diritto patrimoniale canonico*, Giuffrè, 1997, 141 «È risaputo che l’elaborazione accurata di un preventivo equilibrato è un elemento essenziale di una buona gestione. Perciò si è aggiunto un § 3 al can. 1284 – senza precedente codiciale – raccomandando vivamente agli amministratori di redigere ogni anno il preventivo delle entrate e delle uscite, anche se lascia al diritto particolare la possibilità di imporre l’obbligo di redigerlo e la determinazione delle modalità di presentazione».

⁵⁷ Can. 1284, § 3 «*Provisiones accepti et expensi, ut ab administratoribus quotannis componantur, enixe commendatur; iuri autem particulari relinquitur eas praecipere et pressius determinare modos quibus exhibendae sint*».

⁵⁸ Can. 493 «*Praeter munera ipsi commissa in Libro V De bonis Ecclesiae temporalibus, consilii a rebus oeconomicis est quotannis, iuxta Episcopi dioecesanii indicationes, rationem apparare quaestuum et erogationum quae pro universo dioecesis regimine anno venturo praevidentur, necnon, anno exeunte, rationem accepti et expensi probare*».

⁵⁹ Can. 904 «*Sacerdotes, memoria semper tenentes in mysterio Sacrificii eucharistici opus redemptionis continuo exerceri, frequenter celebrent; immo enixe commendatur celebratio cotidiana, quae quidem, etiam si praesentia fidelium haberi non possit, actus est Christi et Ecclesiae, in quo peragendo munus suum praecipuum sacerdotes adimplent*».

Se la diligenza del buon padre di famiglia e la fedeltà (si veda il giuramento prescritto dal can. 1283, § 1) sono la nervatura che configura e regge la figura dell'amministratore (e dell'economo, laddove previsto), il preventivo, comunque raccomandato dal diritto universale, è uno dei primi strumenti a sua disposizione per adempiere in modo adeguato ed utile all'incarico ricevuto.

Vi sono, dunque, buone ragioni per escludere che la previsione del canone 1284, paragrafo 3 possa essere relegata tra i meri auspici, in quanto priva di sanzioni; al contrario già in forza di questa sola disposizione universale, non è probabilmente conforme al diritto⁶⁰ la decisione di un amministratore di omettere completamente la redazione di un preventivo, in assenza di particolari ragioni.

Constatata l'importanza che il legislatore ha inteso riconoscere al preventivo, si deve rilevare che il codice mostra, invece, qualche incertezza terminologica in ordine alla sua definizione e al suo contenuto essenziale.

Infatti il canone 493 fa riferimento a «*quaestuum et erogationum*» e il canone 1284, paragrafo 3 a «*accepti et expensi*»; se poi si allarga l'analisi anche al cosiddetto «rendiconto»⁶¹ si nota che il canone 1284, paragrafo 2, n. 8 utilizza l'espressione «*rationem administrationis singulis exeuntibus annis componere*» e il canone 493 – in riferimento alla Diocesi – «*rationem accepti et expensi probare*»⁶².

Questa incertezza può essere ridotta inquadrando le norme citate all'interno del libro V del Codice e in riferimento alla figura dell'amministratore che è sempre il soggetto cui esse si rivolgono.

L'amministratore fedele e diligente deve rendere conto della propria attività annualmente a colui cui compete la vigilanza canonica sui beni ecclesiastici – l'Ordinario di luogo (cann. 1276 e 1287) e il Superiore religioso

⁶⁰ Questa interpretazione non equipara però le conseguenze a carico dell'amministratore che omette del tutto la redazione del preventivo nelle due diverse situazioni – quando è ancora solo raccomandato dal § 3 del can. 1284, oppure quando è anche imposto dal diritto particolare: mentre in quest'ultimo caso l'omissione si configura di per sé come un comportamento *contra ius* che giustifica l'adozione di un provvedimento a carico dell'amministratore, nel primo caso l'omissione costituisce solo un segnale di un comportamento inadeguato dell'amministratore che chiede, però, la presenza di altri elementi-fatti per configurarsi come una situazione direttamente sanzionabile.

⁶¹ Il Codice non utilizza mai tale espressione sintetica.

⁶² In merito agli Istituti di vita religiosa, il can. 636, § 2 prescrive che «*oeconomi et alii administratores auctoritati competenti peractae administrationis rationem reddant*» e il can. 637 prevede che i «*Monasteria sui iuris, de quibus in can. 615, Ordinario loci rationem administrationis reddere debent semel in anno*». E' possibile notare che il Codice tratta di questioni simili utilizzando, talvolta, linguaggi diversi; ciò può dipendere dal fatto che in sede di revisione le medesime materie sono state affrontate da più «*Coetus*».

(can. 636, § 2) – e la prima modalità è proprio quella di presentare il cosiddetto rendiconto. Lo stretto rapporto che il legislatore ha istituito tra l'amministratore e il rendiconto legittima due conclusioni:

- a) tale documento⁶³, al di là dei termini utilizzati dal legislatore, ha come funzione dare evidenza della fedeltà dell'amministratore⁶⁴;
- b) il Libro V non offre indicazioni testuali che inducano a ritenere che lo scopo del rendiconto sia quello di valutare il patrimonio, la condizione finanziaria ed il risultato economico di una determinata attività o della situazione della persona giuridica canonica⁶⁵. Tale evidenza non impedisce però che il diritto particolare possa disciplinare più puntualmente il rendiconto richiesto all'amministratore tanto da configurarlo come un vero bilancio consuntivo capace di attestare sia la fedeltà dell'amministratore sia la condizione economico-finanziaria della persona giuridica.

⁶³ Il contenuto di questo documento è assai semplice: cosa c'era all'inizio dell'amministrazione (si veda la prescrizione del n. 2 del can. 1283), quali accrescimenti e quali impoverimenti si sono verificati (*accepti et expensi* del can. 493 e *rationem administrationis* del can. 1284, § 2, n. 8), quali sono le giacenze finali.

⁶⁴ Questa è la logica della parabola dell'amministratore infedele di Lc. 16 «Diceva anche ai discepoli: Un uomo ricco aveva un amministratore, e questi fu accusato dinanzi a lui di sperperare i suoi averi. Lo chiamò e gli disse: Che cosa sento dire di te? Rendi conto della tua amministrazione, perché non potrai più amministrare. L'amministratore disse tra sé: Che cosa farò, ora che il mio padrone mi toglie l'amministrazione? Zappare, non ne ho la forza; mendicare, mi vergogno. So io che cosa farò perché, quando sarò stato allontanato dall'amministrazione, ci sia qualcuno che mi accolga in casa sua. Chiamò uno per uno i debitori del suo padrone e disse al primo: Tu quanto devi al mio padrone? Quello rispose: Cento barili d'olio. Gli disse: Prendi la tua ricevuta, siediti subito e scrivi cinquanta. Poi disse a un altro: Tu quanto devi? Rispose: Cento misure di grano. Gli disse: Prendi la tua ricevuta e scrivi ottanta. Il padrone lodò quell'amministratore disonesto, perché aveva agito con scaltrezza. I figli di questo mondo, infatti, verso i loro pari sono più scaltri dei figli della luce». La verifica della corrispondenza tra le risultanze dei registri contabili (le ricevute) e le giacenze di magazzino avrebbe evidenziato irrimediabilmente l'infedeltà dell'amministratore che avrebbe, dunque, perso l'incarico. Perso per perso il posto, l'amministratore aveva deciso di agire per meritarsi la riconoscenza di qualche debitore avvantaggiato dalla correzione truffaldina delle ricevute ai danni del padrone. Ecco la logica di fondo che regge l'obbligo del rendiconto.

⁶⁵ Come visto nei capitoli precedenti, questa è invece la principale funzione del bilancio consuntivo di cui tratta il Codice Civile, le normative di settore e l'economia aziendale. Anche padre De Paolis sottolinea questa distinzione tra il rendiconto e il bilancio consuntivo: «Il can. 1287 stabilisce l'obbligo di presentare il rendiconto all'Ordinario del luogo. È questo uno dei modi attraverso il quale viene esercitata la potestà di vigilanza e di controllo da parte dell'autorità competente. L'amministrazione richiede infatti, per sua stessa natura, tale tipo di intervento da parte del superiore che, a volte, è anche l'unico possibile. [...] Da quanto detto risulta che il rendiconto non è da considerare come una relazione sullo stato patrimoniale della persona giuridica e tanto meno un bilancio preventivo e consuntivo», *I beni temporali della Chiesa*, EDB, Bologna, 2011, 221.

Se il rendiconto evidenzia la fedeltà dell'amministratore, il preventivo previsto dall'ordinamento canonico e quello studiato dall'economia aziendale hanno una finalità assai simile in quanto tendono ad anticipare la condizione patrimoniale, finanziaria ed economica di una attività o di un'opera, quantificando le risorse necessarie per realizzarla e per assicurarne la continuità nel tempo.

In altri termini, se il rendiconto rappresenta la fedeltà, il preventivo attesta la diligenza dell'amministratore e la coerenza delle attività e delle opere con la natura dell'ente che ne è titolare.

Probabilmente è anche per questo motivo che il legislatore non ha ritenuto opportuno imporre a tutti gli amministratori l'elaborazione del preventivo, riconoscendo che non è sufficiente una definizione giuridica – «*quaestuum et erogationum*» (can. 493) e «*accepti et expensi*» (can. 1284, § 3) – per definire con sufficiente precisione il contenuto dell'obbligo cui sarebbe tenuto l'amministratore. Al contrario, una descrizione estremamente sobria e, forse, anche atecnica, non impedisce di segnalare all'amministratore l'esigenza di programmare la propria azione, almeno prevedendo i ricavi e le spese di una determinata attività.

Inoltre tanto il bilancio consuntivo quanto quello preventivo possono essere adeguatamente elaborati solo tenendo conto delle condizioni economiche, sociali e giuridiche nelle quali vengono svolte le attività e gestite le opere cui si riferiscono.

Pertanto non può che essere il diritto particolare a declinare ulteriormente la disciplina, prestando attenzione a:

- a) le diverse tipologie di attività svolte (per es. l'attività "essenziale" della parrocchia, oppure le attività di carità-beneficienza, oppure le attività di mercato che garantiscono le risorse per le attività essenziali),
- b) i criteri di valutazione/lettura degli eventi economici (per es. "per cassa" o "per competenza"; solo monetari o anche economici; solo economici o anche finanziari) che dovranno essere utilizzati,
- c) i destinatari (per es. il Superiore che vigila, chi garantisce i finanziamenti, la fiscalità statale, i fedeli, altri *stakeholders*) cui i documenti si rivolgono, e definendo:
 - a) quali enti sono tenuti alla elaborazione del preventivo e del consuntivo (per es. solo le fondazioni di culto o anche le parrocchie, oppure solo le provincie religiose o anche le singole case prive di particolare attività economica),
 - b) per quali attività (per es. solo per le attività di mercato che garantiscono le risorse per le attività essenziali, oppure anche per le attività "essenziali" della parrocchia e le attività di carità-beneficienza),
 - c) il tipo di informazioni che il bilancio deve offrire in riferimento ai diversi destinatari (per es. per il Superiore che vigila, per chi garantisce i finanziamenti, per la fiscalità statale, per i fedeli, altri *stakeholders*),
 - d) e, infine, gli schemi da adottare e le relazioni che devono accompagnare i bilanci per dare evidenza a notizie e circostanze che il criterio quantita-

tivo-valutativo non è in grado di offrire in modo esaustivo⁶⁶.

6. CONCLUSIONE

Le sfide che attendono l'amministratore dell'ente ecclesiastico sono, dunque, esigenti:

1. comprendere che la gestione dei beni, delle iniziative e delle opere ecclesiali non è finalizzata, anzitutto, alla crescita del patrimonio ma alla realizzazione delle condizioni strutturali affinché il culto sia celebrato, le opere di apostolato sacro e caritativo possano svilupparsi, vi siano le risorse per sostenere il clero e gli altri ministri della Chiesa;
2. ricordare che tutto questo non può riguardare solo l'ente che amministra, ma la Chiesa particolare (o l'intero istituto religioso) e la Chiesa universale;
3. operare affinché la gestione delle risorse disponibili sia oculata, prudente, lungimirante e ... giusta;
4. discernere (e verificare nel tempo) le attività e le opere che devono essere promosse da ciascun soggetto giuridico canonico nella fedeltà ai fini suoi propri;
5. individuare e quantificare le risorse che sono necessarie affinché un'iniziativa possa essere condotta a termine e un'opera possa continuare nel tempo.

Le sfide che attendono coloro cui la Chiesa affida la vigilanza sono decisive:

1. immaginare gli orizzonti pastorali e sociali che accoglieranno le opere e le iniziative promosse dai diversi soggetti giuridici canonici (le diocesi, le parrocchie, le fondazioni di culto, gli istituti religiosi...);
2. dare indicazioni capaci di custodire l'azione degli enti e degli amministratori nella fedeltà ai fini propri di ciascun soggetto giuridico (anzitutto in riferimento all'azione pastorale e al carisma);
3. promuovere la formazione tecnica – ma non solo – di tutti coloro che sono coinvolti nell'amministrazione dei beni, delle iniziative e delle opere;
4. dettare le norme necessarie affinché possa diffondersi a tutti i livelli la necessaria cultura della *progettazione, programmazione e controllo*; ed in questa sede si colloca la questione di come elaborare un bilancio preventivo.

⁶⁶ Ciò rileva in particolare per le attività non immediatamente economiche, ovvero per quelle iniziative della persona giuridica canonica che intendono conseguire beni anzitutto "non economici" (la liturgia e le risorse-strutture che sono necessarie; l'educazione cristiana, la carità).

Lorenzo Simonelli e Patrizia Clementi

IMU 2014: LE MODIFICHE DEL 2015

L'IMU, la più conosciuta tra le imposte che costituiscono la nuova imposizione comunale sugli immobili (la IUC)¹ sembra non riuscire a trovare un assetto definitivo; dall'inizio dell'anno è già stata interessata da due modifiche: una relativa all'esenzione dei terreni agricoli in zona montana o collinare, l'altra riguardante la natura della dichiarazione e le relative conseguenze sull'istituto del ravvedimento operoso.

1. L'ESENZIONE DEI TERRENI AGRICOLI MONTANI E COLLINARI

Tra le ipotesi di esenzione contemplate dall'articolo 7 del decreto legislativo 504/1992² rientrano «*i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 984/1977*» (lett. h).

Dall'istituzione dell'ICI (poi "trasformata" in IMU) i terreni esenti erano quelli elencati nell'allegato alla Circolare del Ministero delle finanze n. 8 del 14 giugno 1993³.

Questo criterio di identificazione dei terreni agevolati in un primo momento era stato mantenuto anche nella nuova versione dell'imposta in vigo-

¹ Cioè l'Imposta Comunale Unica, composta dall'IMU, dalla TASI (Tassa sui Servizi Indivisibili) e dalla TARI (Tassa sui Rifiuti), introdotta dalla legge di Stabilità per il 2015 (L. 147/2013, art. 1, cc. 639-731).

² Le esenzioni previste ai fini IMU sono identificate attraverso il rinvio al decreto istitutivo dell'ICI operato dall'art. 9, c. 8 del D.Lgs. 23/2011 a sua volta richiamato dall'art. 13, c. 13 del D.L. 201/2011.

³ La Circ. 9 del 14.6.1993 riporta in allegato i comuni, suddivisi per provincia di appartenenza. Se accanto all'indicazione del comune non è riportata alcuna annotazione, significa che l'esenzione operava sull'intero territorio comunale; se, invece, è riportata l'annotazione parzialmente delimitato, sintetizzata con la sigla "PD", significava che l'esenzione operava limitatamente ad una parte del territorio comunale; in questo caso, per individuare le zone agevolate occorre rivolgersi agli uffici regionali competenti ovvero ai locali uffici SCAU (Servizio Contributi Agricoli Unificati).

re dall'inizio del 2014, poi, con una modifica normativa introdotta a periodo d'imposta già iniziato⁴, è stato stabilito che i terreni esenti sarebbero stati individuati con un apposito decreto ministeriale che avrebbe definito la lista dei comuni nei quali si sarebbe applicata l'esenzione per i terreni agricoli sulla base della loro altitudine, con la possibilità di diversificare tra i terreni posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionisti iscritti nella previdenza agricola e gli altri soggetti.

1.1 L'esenzione 2014

Il provvedimento è stato emanato solo il 28 novembre 2014 e la sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale è avvenuta solo il 6 dicembre, cioè a 10 giorni dalla scadenza del termine per il versamento a saldo dell'IMU⁵, motivo per cui era stata disposta la proroga del termine al 26 gennaio 2015.

Il Decreto, rinviando all'*Elenco dei comuni italiani* pubblicato sul sito internet dell'ISTAT⁶ stabiliva l'esenzione:

- per tutti «*i terreni agricoli dei comuni ubicati ad un'altitudine di 601 metri e oltre*» (art. 2, c. 1);
- per «*i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, dei comuni ubicati ad un'altitudine compresa tra i 281 e i 600 metri*» (art. 2, c. 2), anche nel caso in cui siano ceduti in comodato o in affitto a coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali (art. 2, c. 3).

I terreni situati ad un'altitudine fino ai 280 metri restano soggetti alla disciplina "ordinaria" di esenzione o imponibilità a seconda della situazione del terreno (ad esempio, un terreno di proprietà parrocchiale situato sotto i 600 metri, non è esente in quanto montano o collinare, ma potrebbe esserlo in quanto "pertinenza dell'edificio di culto" se utilizzato come campo di gioco per i ragazzi).

La vicenda sembrava così conclusa, ma molti comuni hanno impugnato il provvedimento dinanzi ai Tribunali Amministrativi Regionali (TAR), sostenendo che, essendo il parametro altimetrico adottato riferito alla sede del municipio, non si teneva debitamente conto delle peculiarità territoriali e delle coltivazioni.

⁴ Cf art. 22, c. 2, D.L. 24.4.2014, n. 66, conv. L. 23.6.2014, n. 89.

⁵ Si ricorda che, solo per gli enti non commerciali, il saldo dell'anno in corso non deve essere effettuato entro il 16 dicembre dello stesso anno, ma entro il 16 giugno dell'anno successivo (cf L. 147/2013, art. 1, c. 721).

⁶ Occorre fare riferimento ai valori contenuti nella colonna Q.

1.2 L'esenzione 2015

Di fronte alle obiezioni dei comuni e ai provvedimenti adottati dal TAR, con il decreto legge 24 gennaio 2015, n. 4, è stata disposta una ulteriore modifica normativa che:

- ridefinisce il parametro contestato, facendo riferimento non più all'altezza in cui si trova il municipio, ma a quella della maggior parte del territorio comunale;
- stabilisce al 10 febbraio 2015 il termine per il versamento dell'imposta dovuta per lo scorso anno;
- dispone una "clausola di salvaguardia" per il 2014.

Secondo la nuova norma l'esenzione si applica:

- «ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, ubicati nei comuni classificati totalmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'istituto nazionale di statistica (ISTAT)» (art. 1, c. 1, lett. a); si tratta dei comuni situati al di sopra dei 601 metri;
- «ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, ubicati nei comuni classificati parzialmente montani di cui allo stesso elenco ISTAT» (art. 1, c. 1, lett. b); si tratta dei comuni situati tra i 281 e i 600 metri. Questi terreni sono esenti anche nel caso in cui siano ceduti in comodato o in affitto a coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali (art. 1, c. 2).

L'elenco dei comuni italiani cui fa riferimento il decreto legge è reperibile sul sito internet dell'ISTAT al link www.istat.it/it/archivio/6789 ed è denominato *Elenco dei comuni italiani al 1° gennaio 2015*⁷.

Per sapere come è classificato ogni comune occorre consultare la colonna S dell'elenco, nella quale sono riportate le seguenti sigle:

- MN, per i comuni *non montani* (altitudine inferiore a 280 metri), quindi non esenti⁸,
- T, per i comuni *totalmente montani* (altitudine superiore a 601 metri), quindi sempre esenti,
- P, per i comuni *parzialmente montani* (altitudine compresa tra i 281 e i 600 metri), quindi esenti se posseduti e coltivati direttamente da agricoltori professionali o se ceduti dagli stessi ad altri coltivatori professionali⁹.

⁷ L'elenco è linkato all'articolo *IMU 2014: la disciplina applicabile agli enti ecclesiastici e agli altri enti non commerciali*, pubblicato su *exLege 2/2014*, disponibile sul portale della diocesi all'indirizzo www.chiesadimilano.it/avvocatura; l'articolo è stato aggiornato con le novità introdotte nel 2015 di cui al presente articolo.

⁸ Sempre che, come visto sopra, non ricorrano altri motivi di esenzione.

⁹ Anche in questo caso vale quanto detto nella nota precedente.

1.3 I chiarimenti ministeriali sui terreni “parzialmente montani”

Con riferimento all'esenzione disposta per i terreni parzialmente montani la norma lasciava la possibilità di una duplice interpretazione, nel senso che poteva intendersi sufficiente l'utilizzo da parte di un coltivatore professionale a prescindere dalla identità del proprietario oppure poteva ritenersi necessario che tanto l'utilizzatore quanto il possessore dovessero essere coltivatori professionali.

A sciogliere il dubbio, adottando la versione più restrittiva, è intervenuta la Risoluzione 3 febbraio 2015, n. 2/DF. In particolare il Ministero ritiene che «*in base al combinato disposto di cui alla lettera b) e al comma 2 dell'articolo 1*», per poter accedere all'esenzione il soggetto che concede i terreni in affitto o in comodato ad un coltivatore diretto o ad un imprenditore agricolo professionale, deve essere anch'esso un coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale. «*Ciò in quanto*», secondo il Dipartimento ministeriale, «*è lo stesso comma 2 dell'articolo 1 che, nel precisare che l'esenzione si applica anche “nel caso di concessione” dei terreni di cui alla lettera b), definisce i limiti entro cui può essere esteso il beneficio fiscale*».

1.4 La “clausola di salvaguardia” per il 2014

Per quanto riguarda l'IMU dovuta sui terreni agricoli montani e collinari per il periodo d'imposta 2014 il decreto legge 4/2015 stabilisce che:

- i nuovi criteri sono applicabili retroattivamente;
- l'imposta non è comunque dovuta per quei terreni che erano esenti in base alle disposizioni contenute nel Decreto 28 novembre 2014 e che invece risultano imponibili per effetto dell'applicazione dei nuovi criteri.

In pratica per l'anno 2014 è stata introdotta una clausola di salvaguardia che consente di usufruire degli eventuali criteri di maggior favore della disciplina precedente.

Si tenga presente che la Risoluzione 2/DF/2014 chiarisce che l'interpretazione restrittiva circa l'esenzione dei terreni parzialmente montani concessi in uso a coltivatori professionali trova applicazione anche con riferimento alla disciplina introdotta dal decreto 28 novembre 2014: «*è appena il caso di ricordare che, il comma 2 dell'articolo 1 del decreto legge n. 4 del 2015, consente di applicare, pur se in ipotesi circoscritte, l'esenzione dall'IMU, alle stesse condizioni già previste dal decreto interministeriale 28 novembre 2014, in cui all'articolo 2, comma 3 era previsto che “l'esenzione si applica anche ai terreni di cui al comma 2 nel caso di concessione degli stessi in comodato o in affitto a coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola” e il comma 2 in questione disciplinava esclusivamente l'esenzione per i terreni posseduti da CD e IAP, iscritti nella previdenza agricola*».

1.5 La misura dell'aliquota per i terreni imponibili

La Legge di Stabilità 2015¹⁰ ha disposto che ai terreni agricoli non più esenti da IMU a seguito delle disposizioni del Decreto 28 novembre 2014 doveva applicarsi l'aliquota base fissata allo 0,76% dall'articolo 13 comma 6 del decreto legge 201/2011. Dato il puntuale riferimento al decreto non era chiaro se, successivamente all'approvazione del decreto legge 4/2015 questa previsione fosse ancora applicabile.

Con la Risoluzione 2/DF/2015 il Ministero ha chiarito che la norma è ancora efficace. Pertanto nel caso in cui i comuni non abbiano approvato specifiche aliquote per i terreni agricoli, l'aliquota applicabile ai terreni agricoli è quella base dello 0,76%.

A proposito di versamenti¹¹ va considerato che l'imposta deve essere versata solo se il suo ammontare complessivo, dovuto al comune per l'intera annualità, risulta superiore o uguale all'importo stabilito dal comune; in assenza di determinazioni comunali la soglia è fissata a 12 euro¹².

Occorre precisare che l'importo minimo deve intendersi relativo all'imposta complessivamente dovuta per l'intera annualità, con riferimento a tutti gli immobili situati nello stesso comune e non agli importi relativi alle singole rate, né ai singoli immobili.

1.6 Il rimborso dell'imposta versata per il 2014 e non dovuta

Potrebbe essere accaduto che i contribuenti abbiano effettuato versamenti IMU per terreni imponibili sulla base delle disposizioni contenute nel Decreto 28 novembre 2014 che a seguito delle modifiche introdotte dal decreto legge 4/2015 risultino invece esenti.

In questi casi, precisa la Risoluzione 2/DF/2015 tali soggetti *«hanno ovviamente diritto a richiedere il rimborso di quanto versato o a effettuare la compensazione laddove il comune abbia previsto con proprio regolamento tale facoltà»*.

Si ricorda che in materia di rimborsi è stabilito che¹³:

- il contribuente può richiedere il rimborso delle somme versate ma non dovute entro 5 anni dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione;
- il comune è tenuto ad effettuare il rimborso entro 180 giorni dalla data di presentazione dell'istanza di rimborso.

Sulle somme indebitamente versate e richieste a rimborso maturano

¹⁰ L. 23.12.2014, n. 190, art. 1, c. 692.

¹¹ Cf L. 23.12.2014, n. 190, art. 1, c. 296.

¹² Nel rispetto dei principi di cui all'art. 25 della L. 27.12.2002 n. 289, recante *Pagamento e riscossione di somme di modesto ammontare*.

¹³ Per effetto del rinvio operato dall'art. 13, c. 3 del D.L. 201/2011 (conv. L. 214/2011) si applica l'art. 1, c. 164, L. 296/2006.

gli interessi nella misura annua determinata dal comune nel limite di 3 punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale. Si tratta dello stesso tasso di interesse utilizzato per computare gli interessi moratori spettanti al comune per i versamenti omessi. Gli interessi si calcolano, giorno per giorno, a decorrere dalla data in cui il versamento è stato eseguito¹⁴.

2. LA DICHIARAZIONE IMU

La modifica dell'istituto del ravvedimento operoso introdotta dalla legge di Stabilità per il 2015¹⁵ ha offerto all'IFEL¹⁶ l'occasione per render noto la propria interpretazione circa la natura della dichiarazione IMU (e TASI), discostandosi da quella espressa dal Ministero delle finanze nella Circolare 1/DF del 29 aprile 2013.

Nella nota del 19 gennaio scorso, infatti, commentando la previsione della nuova lettera *a-bis*) dell'articolo 13 del decreto legislativo 472/1997 l'Istituto modifica l'interpretazione – più favorevole per gli enti – dei termini entro cui è possibile effettuare il ravvedimento operoso per gli omessi o insufficienti versamenti dell'IMU e della TASI.

La lettera *a-bis*) stabilisce la riduzione della sanzione *«ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni»*.

La norma fa riferimento ad un termine di 90 giorni, collegandolo o alla data di presentazione della dichiarazione oppure, se la disciplina del tributo da ravvedere non prevede una dichiarazione periodica, alla data in cui doveva essere effettuato il versamento.

La Nota, contraddicendo l'interpretazione del Ministero dell'economia e delle finanze espressa nella Circolare secondo il quale la dichiarazione IMU è da ritenere "periodica", sostiene invece *«che la dichiarazione IMU, così come quella TASI, non può considerarsi dichiarazione periodica, in quanto non sussiste alcun obbligo normativo alla sua ripresentazione, nel caso in cui gli elementi che incidono sull'ammontare dell'imposta dovuta non abbiano subito modifiche. Si tratta pertanto di dichiarazione episodica, che va presentata solo in determinate ipotesi precedentemente richiamate*

¹⁴ Cf art. 1, c. 165, L. 296/2006; la misura del saggio degli interessi legali di cui all'art. 1284 cod. civ. è stata fissata all'1% in ragione d'anno, con decorrenza dall'1.1.2014, dal D.M. 12.12.2013.

¹⁵ Cf art. 1, c. 637, L. 190/2014, che ha riformulato l'art. 13 del D.Lgs. 472/1997.

¹⁶ Istituto per la Finanza e l'Economia Locale, Fondazione istituita dall'Associazione Nazionale dei Comuni Italiani in attuazione al D.M. 22.11.2005.

ed ampiamente esemplificate nelle istruzioni ministeriali al modello dichiarativo».

Ne consegue che il termine di 90 giorni per ravvedere i versamenti IMU e TASI decorrono dalla data entro la quale devono essere effettuati gli acconti e/o i saldi.

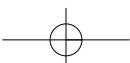
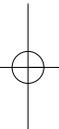
Riassumendo, è possibile sanare l'omesso, insufficiente o tardivo versamento pagando, oltre all'imposta e agli interessi, la sanzione ridotta:

- a) ad 1/10 del minimo (cioè il 30%, quindi al 3%) se il versamento viene eseguito entro 30 giorni dalla violazione; se il ritardo non supera i 14 giorni è possibile avvalersi del cosiddetto ravvedimento sprint in cui la riduzione da ravvedimento si applica alla sanzione già ridotta a 1/15 per giorno di ritardo;
- b) ad 1/9 del minimo (quindi al 3,33%) se il versamento viene eseguito entro 90 giorni dalla violazione¹⁷;
- c) ad 1/8 del minimo (quindi al 3,75%) se il versamento viene eseguito entro un anno dalla violazione.

Va osservato che, considerato che gli enti non commerciali sono tenuti al pagamento dell'IMU in tre rate – due delle quali, alle scadenze ordinarie (16 giugno e 16 dicembre), pari al 50% dell'imposta dovuta l'anno precedente, e la terza, entro il 16 giugno dell'anno successivo, a conguaglio¹⁸ – il saldo 2014 può essere versato entro il 16 giugno 2015 senza ricorrere al ravvedimento operoso.

¹⁷ Se la dichiarazione fosse stata periodica, i 90 giorni sarebbero stati riferiti al termine per la presentazione della dichiarazione; analogamente nel caso del ravvedimento "lungo", con regolarizzazione entro l'anno.

¹⁸ L. 147/2013, art. 1, c. 721.



Patrizia Clementi

LA LEGGE DI STABILITÀ 2015 E LE NOVITÀ PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

Molte tra le disposizioni della Legge di Stabilità per il 2015¹ possono interessare anche gli enti non commerciali, sia quelli che svolgono solo attività istituzionali senza rilevanza fiscale (si veda, ad esempio, la riapertura dei termini per l'affrancamento delle plusvalenze dei terreni agricoli e delle aree fabbricabili e la proroga del *bonus* energia), sia quelli che svolgono anche attività commerciali (come l'ampliamento delle fattispecie in cui si deve applicare il *reverse charge*, il nuovo istituto dello *split payment*, le agevolazioni IRAP per l'assunzione di lavoratori subordinati).

Alcune norme, però, sono direttamente riferite agli enti non commerciali: la stabilizzazione del 5%, l'aumento della percentuale di detrazione delle liberalità alle Onlus, il ripristino del regime IVA di favore per alcune iniziative delle ONG, la modifica della tassazione dei dividendi.

IL 5 PER MILLE DIVENTA "STABILE"

La possibilità per le persone fisiche di destinare il 5% della propria imposta sui redditi è stata introdotta nel 2006² e, nonostante questa facoltà sia molto apprezzata dai contribuenti (che l'hanno utilizzata così intensamente da superare sempre il "tetto" messo a disposizione dallo Stato³) sono stati necessari nove anni perché l'istituto fosse adottato in via definitiva. Fino ad ora, infatti, era necessario che di anno in anno un provvedimento lo confer-

¹ L. 23.12.2015, n. 190.

² Cf L. 266/2005, art. 1, cc. 337-340.

³ Nonostante la denominazione, e malgrado la convinzione della maggior parte di coloro che utilizzano la facoltà di dirottare una percentuale delle proprie tasse a favore di soggetti ritenuti meritevoli, i contributi che vengono assegnati ai diversi enti non raggiungono realmente il 5% dell'IRPEF incamerata dallo Stato nell'anno di riferimento perché ogni anno viene fissato un tetto (l'unica eccezione è stata la prima edizione del 5%, quella a valere sull'esercizio finanziario 2006); qualora, come è

masse, definisse i soggetti destinatari, individuasse le procedure e, soprattutto, trovasse la copertura finanziaria.

Adesso il meccanismo diventa finalmente stabile; il comma 154 dell'articolo unico della legge 190/2015 prevede infatti che *«le disposizioni [...] relative al riparto della quota del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in base alla scelta del contribuente, si applicano anche relativamente all'esercizio finanziario 2015 e ai successivi, con riferimento alle dichiarazioni dei redditi dell'annualità precedente»*. A fare la differenza rispetto al passato è la previsione che la norma riguarda anche *gli esercizi finanziari successivi* al 2015.

Per quanto riguarda gli importi che lo Stato mette a disposizione, il comma 154 dispone che *«per la liquidazione della quota del cinque per mille è autorizzata la spesa di 500 milioni di euro annui, a decorrere dall'anno 2015»*. Nella improbabile ipotesi che le scelte effettuate siano inferiori all'importo stanziato è stabilito che *«le somme non utilizzate entro il 31 dicembre di ciascun anno possono esserlo nell'esercizio successivo»*⁴.

Nessuna innovazione per quanto riguarda l'ambito applicativo e le modalità di accesso alla ripartizione rispetto agli ultimi cinque anni; viene infatti richiamato il D.P.C.M. 23 aprile 2010, le cui disposizioni *«si applicano anche a decorrere dall'esercizio finanziario 2014»* e i termini indicati per i vari passaggi necessari al completamento delle procedure richieste sono, evidentemente *«rideterminati con riferimento a ciascun esercizio finanziario»*.

Va segnalato che alle finalità individuate dal D.P.C.M. del 23 aprile 2010 va aggiunta quella introdotta *«a decorrere dall'anno finanziario 2012»*, cioè il *«finanziamento delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici»*⁵.

1. GLI ENTI DESTINATARI DEL 5%

Le quote di 5% dell'IRPEF sono destinate al sostegno e finanziamento di sei categorie di soggetti:

- a) gli "enti del volontariato";
- b) gli enti della ricerca scientifica e dell'università;
- c) gli enti della ricerca sanitaria;
- d) i comuni di residenza del contribuente per lo svolgimento di attività sociali;
- e) le associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi dal CONI che svolgono una rilevante attività di interesse sociale;
- f) gli enti che svolgono attività di tutela, promozione e valorizzazione dei

regolarmente successo ogni anno, le scelte dei contribuenti superano il limite fissato, i contributi teoricamente assegnati con le scelte vengono proporzionalmente ridotti e la parte eccedente resta nelle casse dello Stato.

⁴ In deroga al principio generale della normativa contabile secondo cui le somme stanziare e non utilizzate costituiscono economie di bilancio.

⁵ Cf art. 23, c. 48, D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. L. 15.7.2011, n. 111.

beni culturali e paesaggistici, abilitati a richiedere l'inserimento nell'elenco tenuto dal Ministero dei beni e delle attività culturali.

In riferimento alle diverse categorie occorre innanzitutto individuare le tipologie di enti che vi rientrano e precisare le condizioni richieste per l'ammissione alla ripartizione.

1.1 Gli enti del volontariato

Rientrano nel cosiddetto ambito degli enti del volontariato:

- a) le Onlus di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460:
- quelle totali, «*le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica*» che svolgono, nelle modalità e alle condizioni previste, esclusivamente attività nei settori dell'assistenza sociale e socio-sanitaria, dell'assistenza sanitaria, della beneficenza⁶, dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, della tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico soggette a tutela ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al decreto legislativo 42/2004, della tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi, della promozione della cultura e dell'arte, della tutela dei diritti civili, della ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni o da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità definite con il D.P.R. 20 marzo 2003, n. 135 (cf art. 10, c. 1, lett. a);
 - gli organismi di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritti nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano⁷, le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, nonché i consorzi di cui all'articolo 8 della predetta legge 381 del 1991 che abbiano la base sociale formata per il cento per cento da cooperative sociali (art. 10, c. 8); le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49 dopo l'entrata in vigore della legge 11 agosto 2014 n. 125, che ha disciplinato la cooperazione internazionale allo sviluppo, non sono

⁶ Compresa la cosiddetta "beneficenza indiretta" come definita dal c. 2-bis dell'art. 10 del D.Lgs. 460/1997: «*la concessione di erogazioni gratuite in denaro con utilizzo di somme provenienti dalla gestione patrimoniale o da donazioni appositamente raccolte, a favore di enti senza scopo di lucro che operano prevalentemente nei settori ci cui al medesimo comma 1, lett. a), per la realizzazione diretta di progetti di utilità sociale*».

⁷ Si tenga presente che la qualifica di Onlus di diritto si applica alle organizzazioni di volontariato a condizione «*che non svolgano attività commerciali diverse da quelle marginali individuate con decreto del Ministro delle finanze 25 maggio 1995*» (art. 30, c. 5, D.L. 185/2008, conv. L. 2/2009).

- più Onlus di diritto, ma possono acquisire la qualifica iscrivendosi all'anagrafe delle Onlus;
- quelle *parziali*, «*gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale [...] le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero degli interni*» che hanno istituito un “ramo Onlus”⁸, per lo svolgimento, alle condizioni previste, di una o più attività tra quelle indicate dalla lettera a) dell’articolo 10 (cf art. 10, c. 9);
 - b) le associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionali, regionali e provinciali previsti dall’articolo 7, commi 1, 2, 3 e 4, della legge 7 dicembre 2000, n. 383;
 - c) le associazioni e le fondazioni riconosciute che operano nei settori delle Onlus di cui all’articolo 10, comma 1, lettera a), del citato decreto legislativo n. 460 del 1997.

Circa quest’ultima tipologia di soggetti (associazioni e fondazioni non Onlus) la Circolare 56/E del 10 dicembre 2010⁹ precisa che:

- il “riconoscimento” richiesto è quello della personalità giuridica, attestato dall’iscrizione nel registro delle persone giuridiche;
- il requisito della personalità giuridica deve intendersi riferito solo ai soggetti con personalità giuridica di diritto privato, con esclusione, quindi, degli enti dotati di personalità giuridica di diritto pubblico;
- è necessario «*che tra i fini istituzionali sia previsto lo svolgimento di attività nei settori indicati nel comma 1, lettera a), dell’articolo 10 del D.Lgs. 460 del 1997*» e che gli enti «*operino concretamente in uno dei settori previsti dal richiamato articolo 10*», ma che non occorre che tali attività siano svolte in maniera esclusiva o prevalente. La Circolare 6/E del 21 marzo 2013¹⁰ ha inoltre precisato che l’attività non deve avere carattere meramente occasionale e marginale.

1.2 Gli enti della ricerca scientifica e dell’università

Rientrano tra gli enti della ricerca scientifica e dell’università gli enti senza scopo di lucro, quali università e istituti universitari, statali e non statali legalmente riconosciuti, consorzi interuniversitari, istituzioni di alta formazione artistica, musicale e coreutica, statali e non statali legalmente riconosciute, ovvero enti ed istituzioni di ricerca, indipendentemente dallo *status* giuridico e dalla fonte di finanziamento, la cui finalità principale consiste nello svolgere o promuovere attività di ricerca scientifica.

⁸ Circa le condizioni da rispettare per l’istituzione e la gestione di un “ramo onlus” si veda la Ris. 79/E del 31.3.2003.

⁹ La Circolare si riferisce al 5% 2011, ma essendo riferita alle disposizioni normative di cui al D.M. 23.4.2010, espressamente richiamato dalla norma di stabilizzazione è da considerare valida anche per il 5% 2015.

¹⁰ Vale quanto detto nella nota precedente a proposito della Circ. 6/E/2010; in questo caso si tratta di quella che offre chiarimenti relativi al 2014.

1.3 Gli enti della ricerca sanitaria

Rientrano tra gli enti della ricerca sanitaria:

- a) gli enti destinatari dei finanziamenti pubblici riservati alla ricerca sanitaria, di cui agli articoli 12 e 12-*bis* del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502;
- b) le fondazioni o enti istituiti per legge e vigilati dal Ministero della salute;
- c) le associazioni senza fini di lucro e le fondazioni che svolgono attività di ricerca traslazionale, in collaborazione con le altre due tipologie di enti e che contribuiscano con proprie risorse finanziarie, umane e strumentali, ai programmi di ricerca sanitaria determinati dal Ministero della salute.

1.4 Le associazioni sportive dilettantistiche

Le associazioni sportive dilettantistiche ammesse alla ripartizione sono state identificate con il Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 2 aprile 2009: *«Al fine di sostenere la funzione sociale ed educativa dello sport, possono partecipare al riparto della quota del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche [...] le associazioni sportive dilettantistiche, in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI nella cui organizzazione è presente il settore giovanile, affiliate agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, che svolgono prevalentemente attività di avviamento e formazione allo sport dei giovani di età inferiore a 18 anni, ovvero di avviamento alla pratica sportiva in favore di persone di età non inferiore a 60 anni, o nei confronti di soggetti svantaggiati in ragione delle condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari».*

Possono quindi concorrere alla ripartizione le associazioni nella cui organizzazione è presente il settore giovanile e che sono affiliate a una Federazione sportiva nazionale o a una disciplina sportiva associata o a un Ente di promozione sportiva riconosciuti dal CONI. Inoltre le associazioni devono svolgere prevalentemente una delle seguenti attività:

- avviamento e formazione allo sport dei giovani di età inferiore a 18 anni;
- avviamento alla pratica sportiva in favore di persone di età non inferiore a 60 anni;
- avviamento alla pratica sportiva nei confronti di soggetti svantaggiati in ragione delle condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari.

1.5 Gli enti che operano nella tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici

Nell'introdurre la possibilità di indirizzare il 5% per il *«finanziamento delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici»* il decreto legge 98/2011 ha demandato ad un apposito decreto del Presidente del consiglio dei ministri il compito di stabilire le modalità di

accesso alle «*liste dei soggetti ammessi al riparto e le modalità di riparto delle somme*».

Il provvedimento regolamentare¹¹ ha innanzitutto individuato i soggetti che possono richiedere di essere inclusi nell'apposito elenco tenuto dal Ministero per i beni e le attività culturali; si tratta degli enti che rispondono ai seguenti requisiti:

- non hanno scopo di lucro,
- sono legalmente riconosciuti,
- realizzano, conformemente alle proprie finalità principali definite per legge o per statuto, attività di tutela, di promozione o di valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici,
- dimostrano di operare in tale campo da almeno cinque anni e in questo periodo hanno realizzato attività di tutela, di promozione e valorizzazione dei beni culturali o paesaggistici appartenenti a soggetti pubblici, ovvero aperti alla pubblica fruizione, di valore complessivamente almeno pari a 150.000,00 euro.

2. LA SPECIFICITÀ DEGLI ENTI ECCLESIASTICI

Anche gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono accedere alla ripartizione dei fondi del 5‰ ma solo a specifiche condizioni: se hanno formalmente istituito un “ramo Onlus” oppure, nel caso delle associazioni e fondazioni, se svolgono attività nei settori previsti per le Onlus¹².

Pertanto la domanda di iscrizione nell'elenco può essere inoltrata:

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

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

2.1 Il ramo Onlus

Si ricorda innanzitutto che l'ente ecclesiastico in quanto tale non può mai assumere la qualifica di Onlus dal momento che esse debbono svolgere in via esclusiva una o più attività tra quelle tassativamente previste dal decreto legislativo 460/1997, attività tra le quali non rientra quella di religione e culto. Nel caso in cui però l'ente ecclesiastico svolga una o più delle at-

¹¹ D.P.C.M. 30.5.2012.

¹² La categoria di appartenenza è, quindi, quella del volontariato.

tività tipiche delle Onlus, può gestirla utilizzando il regime fiscale delle Onlus, sempre che lo ritenga preferibile¹³.

Infatti il legislatore ha tenuto presente che, come naturale sviluppo degli ideali di natura religiosa e come concretizzazione dell'annuncio evangelico, gli enti ecclesiastici offrono spesso servizi sociali ai cittadini, in particolare a quelli svantaggiati, collaborando così attivamente con le istituzioni pubbliche e con tutti gli altri soggetti impegnati nel mondo del Terzo Settore.

Per questo motivo ha previsto la possibilità per questi enti di essere considerati Onlus, ma solo limitatamente all'effettivo esercizio di una o più delle attività rientranti tra i settori tipici delle Onlus, assoggettando alle specifiche disposizioni, agevolative e prescrittive, la sola attività interessata e non il soggetto ente ecclesiastico in quanto tale¹⁴.

Ne consegue che l'ente ecclesiastico che svolge una delle attività Onlus deve assoggettare alle norme Onlus solo quello specifico "ramo" delle sue attività, non invece le altre attività esercitate – anzitutto quella di religione o di culto: attività liturgica, di catechesi, di educazione cristiana, eccetera –, che restano regolate dalle disposizioni loro specifiche (di natura canonica), e neppure se stesso in quanto "soggetto", che trova la sua regolamentazione nelle norme sugli enti ecclesiastici e in quelle sugli enti non commerciali.

In relazione alle attività Onlus l'ente ecclesiastico deve osservare tutte le condizioni previste dalla legge; in particolare:

- tenere separatamente le scritture contabili previste all'articolo 20-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;
- rispettare i requisiti statuari e i vincoli sostanziali imposti dall'articolo 10¹⁵ (ferme restando le deroghe previste dal c. 7), nonché l'onere della comunicazione imposto dall'articolo 11.

¹³ Va infatti precisato che l'ente ecclesiastico che svolge un'attività "di solidarietà sociale" come definita dal D.Lgs. 460/1997 non è obbligato ad inquadrarla come ramo Onlus.

¹⁴ «*Gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese [...] sono considerati ONLUS limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del comma 1; fatta eccezione per la prescrizione di cui alla lettera c) del comma 1, agli stessi enti [...] si applicano le disposizioni anche agevolative del presente decreto, a condizione che per tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'articolo 20-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 25, comma 1*» (D.Lgs. 460/1997, art. 10, c. 9).

¹⁵ Ai fini dell'applicazione di tali vincoli, appare utile segnalare quanto precisato dal Ministero delle finanze nella Circ. 168 del 26.6.1998: «*con riferimento agli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica, va tenuto presente il documento conclusivo della Commissione paritetica italo-vaticana, pubblicato nel supplemento ordinario n. 210 alla Gazzetta Ufficiale del 15 ottobre 1997, n. 241 con il quale è stato stabilito che agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti "non sono... applicabili... le norme, dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzio-*

In pratica, per istituire un ramo Onlus l'ente deve adottare un formale regolamento, che dovrà essere registrato, e iscriversi all'anagrafe delle Onlus.

Il regolamento dovrà indicare i seguenti elementi:

- *i settori di attività*: l'attività esercitata deve essere compresa negli undici settori elencati nella lettera a) del primo comma;
- *la finalità esclusiva di solidarietà sociale*: tale finalità è considerata intrinsecamente connessa con alcuni settori di attività (ad es. quello della beneficenza in cui rientra la gestione di una mensa per i poveri), mentre per altri (ad es. quello dell'istruzione e quello sanitario) la finalità di solidarietà sociale risulta perseguita solo se l'attività è svolta a favore dei soggetti svantaggiati;
- *lo svolgimento esclusivo di attività Onlus*: il divieto di svolgere attività diverse da quelle Onlus, salvo quelle connesse¹⁶;
- *il divieto di distribuzione degli utili o avanzi di gestione anche in modo indiretto*;
- *l'obbligo di reimpiego degli utili*;
- *gli obblighi in caso di estinzione*: l'obbligo di devolvere il patrimonio ad altre Onlus o a fini di pubblica utilità, sentita l'Agenzia per le Onlus.

Si sottolinea infine che l'istituzione di un ramo Onlus potrebbe essere assoggettato all'autorizzazione da parte della competente autorità ecclesiastica in quanto qualificato, ai fini canonici, come atto di straordinaria amministrazione¹⁷.

3. L'ISCRIZIONE NEGLI ELENCHI

Per poter essere scelti dai contribuenti i soggetti appartenenti alle categorie sopra indicate devono iscriversi in un apposito elenco tenuto dall'Agenzia delle entrate. Nessun elenco viene formato per i comuni in quanto la

ne 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". Tali enti, tuttavia, hanno l'obbligo di predisporre un regolamento, nella forma della scrittura privata registrata, che recepisca le clausole dell'articolo 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997».

¹⁶ Le attività connesse possono essere svolte a condizione che non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i proventi derivanti dal loro svolgimento non superino il 66% delle spese complessive dell'organizzazione.

¹⁷ Le conseguenze della qualifica Onlus del ramo di attività, infatti, sono tali da poter recare pregiudizio all'assetto patrimoniale dell'ente (ad es. la destinazione del residuo patrimoniale attivo in caso di cessazione del ramo Onlus non è nella disponibilità della parrocchia, ma deve essere devoluta nel rispetto di quanto previsto dall'art. 10, c. 1, lett. f del D.Lgs. 460/1997).

legge stabilisce che debba essere quello di residenza del contribuente che sceglie questa categoria di enti.

Le modalità di iscrizione sono differenti a seconda della categoria di appartenenza dell'ente; tutti gli elenchi, comunque, una volta formati sono pubblicati nel sito dell'Agenzia delle entrate entro il 14 maggio 2015.

3.1 Gli enti del volontariato e le associazioni sportive dilettantistiche

Gli enti appartenenti all'ambito definito del volontariato e le associazioni sportive dilettantistiche devono iscriversi, entro il 7 maggio, nell'apposito elenco tenuto dall'Agenzia delle entrate. L'iscrizione si effettua esclusivamente in via telematica, anche per il tramite di intermediari, utilizzando il modello reso disponibile all'indirizzo www.agenziaentrate.gov.it.

Entro il 14 maggio l'Agenzia delle entrate pubblica sul proprio sito l'elenco dei soggetti che hanno chiesto l'iscrizione indicando, per ciascun ente, denominazione, sede, tipologia di appartenenza e codice fiscale. Eventuali errori di iscrizione nell'elenco devono essere segnalati, entro il 20 maggio, alla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate nel cui ambito territoriale si trova la sede dell'ente. L'elenco corretto viene pubblicato entro il 25 maggio 2015.

3.2 Gli enti della ricerca

Gli elenchi degli enti della ricerca si formano presso il Ministero competente che li trasmette all'Agenzia delle entrate entro il 7 maggio 2015 e che li pubblica, insieme agli altri, entro il 14 maggio.

Gli enti della ricerca scientifica e dell'università devono effettuare l'iscrizione, entro il 30 aprile 2015, esclusivamente in via telematica, anche attraverso un intermediario, utilizzando il modello reso disponibile sul sito del Ministero all'indirizzo: <http://cinquepermille.miur.it>¹⁸.

L'elenco degli enti della ricerca sanitaria sono tenuti dal Ministero della salute. Gli enti appartenenti a questa categoria, però, devono effettuare l'iscrizione solo se non sono già compresi nell'elenco dello scorso anno.

Le richieste di iscrizione dei nuovi enti devono essere inviate al Ministero della salute – Direzione generale per la ricerca scientifica e tecnologica, cui devono pervenire entro il 30 aprile 2015.

3.3 Gli enti che operano nella tutela della promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici

Gli elenchi degli enti che operano nella tutela della promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici si formano presso il Ministero

¹⁸ Allo stesso indirizzo si trovano anche tutti i passaggi successivi all'iscrizione richiesti dal Ministero.

competente. Le domande devono essere compilate ed inviate per via telematica, entro il 31 maggio 2015, tramite posta certificata all'indirizzo: mbac-dg-val.servizio1@mailcert.beniculturali.it.

4. LA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA

Gli enti che risultano iscritti negli elenchi (ad esclusione di quelli della ricerca sanitaria) devono trasmettere, entro il 30 giugno 2015, a pena di decadenza, una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la persistenza dei requisiti previsti dalla legge ai fini dell'iscrizione. Questo adempimento è indispensabile per l'ammissione al riparto del 5‰.

Le dichiarazioni devono essere rese utilizzando il modello previsto per ciascuna categoria di ente (si vedano i fac-simili alle pagg. 68 ss.) e devono essere inviate, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento:

- dagli enti del volontariato, alla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate nel cui ambito territoriale si trova la sede dell'ente;
- dalle associazioni sportive dilettantistiche, all'Ufficio del CONI nel cui ambito territoriale si trova la sede dell'ente;
- dagli enti della ricerca scientifica e dell'università, al Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca (MIUR).

La dichiarazione deve essere sottoscritta dal legale rappresentante dell'ente che deve allegare una copia del suo documento di identità.

La veridicità delle dichiarazioni sostitutive inviate sarà controllata, entro il 31 dicembre 2015, da ciascuno dei soggetti destinatari: dalle Direzioni regionali dell'Agenzia delle entrate per gli enti del volontariato, dal CONI per le associazioni sportive dilettantistiche, dal MIUR per gli enti di ricerca (in questo caso i controlli avverranno entro il 30 novembre 2015).

Fanno eccezione gli enti che chiedono l'iscrizione nell'elenco tenuto dal Ministero dei beni e delle attività culturali, che devono trasmettere la dichiarazione sostitutiva contestualmente alla richiesta di iscrizione.

5. LA REMISSIONE *IN BONIS*

Occorre segnalare che nell'ambito delle disposizioni di semplificazione degli adempimenti tributari, è stato introdotto l'istituto della cosiddetta remissione in *bonis*¹⁹, cioè una particolare forma di ravvedimento operoso per mere dimenticanze relative a comunicazioni o, in generale, ad adempimenti solo di carattere formale che, se non eseguiti tempestivamente, precludano al contribuente, in possesso dei requisiti sostanziali richiesti dalla normativa, la possibilità di fruire di benefici fiscali o di regimi opzionali.

¹⁹ Cf art. 2, D.L. 2.3.2012, n. 16 (conv. L. 44/2012).

Per quanto riguarda l'accesso al riparto del 5%, è previsto che, a decorrere dall'esercizio finanziario 2012, vi possono partecipare anche gli enti che, pur non avendo assolto in tutto o in parte, entro i termini di scadenza, gli adempimenti richiesti per l'ammissione al contributo:

- possiedono i requisiti sostanziali richiesti dalla normativa,
- presentano la domanda di iscrizione entro il 30 settembre,
- effettuano, entro la medesima data del 30 settembre, le necessarie integrazioni documentali;
- versano la sanzione, nella misura minima di 258 euro, prevista dall'articolo 11, comma 1 del decreto legislativo 471/1997, senza possibilità di compensazione; il versamento deve essere effettuato mediante il Mod. F24, utilizzando il codice tributo 8115.

6. LA RENDICONTAZIONE

Le indicazioni contenute nel D.P.C.M. 23 aprile 2010 circa la rendicontazione sono superate da quanto stabilito della nuova norma²⁰ che «*ai fini di assicurare trasparenza ed efficacia nell'utilizzazione della quota del cinque per mille*» prevede che entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge dovrà essere emanato un decreto del Presidente del Consiglio dei ministri per definire:

- *«le modalità di redazione del rendiconto, dal quale risulti, in modo chiaro e trasparente la destinazione di tutte le somme erogate ai soggetti beneficiari,*
- *le modalità di recupero delle stesse somme per violazione degli obblighi di rendicontazione,*
- *le modalità di pubblicazione nel sito web di ciascuna amministrazione erogatrice degli elenchi dei soggetti ai quali è stato erogato il contributo, con l'indicazione del relativo importo, nonché le modalità di pubblicazione nello stesso sito dei rendiconti trasmessi».*

PIÙ AGEVOLATE LE LIBERALITÀ PER LE ONLUS

Dal 2015 le liberalità effettuate in favore delle Onlus sono premiate da un maggiore risparmio fiscale²¹. Il tetto delle detrazioni viene infatti innalzato dai precedenti 2.065 euro a 30.000 euro l'anno. Analogo beneficio è stabilito per le offerte a favore delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, nei Paesi non appartenenti all'Organizza-

²⁰ Art. 1, c. 154, L. 190/2014.

²¹ Cf art. 1, cc. 137-138, L. 190/2014.

zione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE).

L'adeguamento riguarda sia la detrazione riconosciuta alle persone fisiche, sia la deduzione dal reddito d'impresa e interessa tutte le tipologie di offerenti: le persone fisiche, le società, gli enti non commerciali.

1. I SOGGETTI DESTINATARI DELLE LIBERALITÀ

Il maggiore vantaggio fiscale riguarda, oltre le Onlus²², gli altri enti individuati dal D.P.C.M. 20 giugno 2000²³, cioè:

- organizzazioni internazionali di cui l'Italia è membro;
- altre fondazioni, associazioni, comitati ed enti che, costituiti con atto costitutivo o statuto redatto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, tra le proprie finalità prevedono interventi umanitari in favore di popolazioni colpite da calamità pubbliche o altri eventi straordinari;
- amministrazioni pubbliche statali, regionali e locali, enti pubblici non economici;
- associazioni sindacali e di categoria.

2. LA TIPOLOGIA DI BENEFATTORI

Possono usufruire del beneficio fiscale, nel limite del nuovo tetto di 30.000 euro, tutti i soggetti:

- le persone fisiche hanno diritto alla detrazione dall'imposta lorda del 26% della liberalità effettuata (cf art. 15, c. 1.1, D.P.R. 917/1986 - TUIR);
- i soggetti titolari di reddito d'impresa (siano essi persone fisiche, società o enti non commerciali) possono dedurre la liberalità dal reddito d'impresa dichiarato «*per un importo non superiore a 30.000 euro o al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato*» (cf art. 100, c. 2, lett. h, TUIR). La contemporanea presenza dei due limiti va intesa nel senso che, se il 2% del reddito d'impresa risulta inferiore a 30.000 euro, il limite di deducibilità è rappresentato da quest'ultimo; mentre è rappresentato dal 2% del reddito d'impresa se questo risulta superiore a 30.000 euro.

Possono usufruire della detrazione, ma nella misura del 19% e non del 26% come le persone fisiche, anche gli enti non commerciali che non svolgono alcuna attività commerciale o che, comunque, effettuano la liberalità nell'ambito della sfera non commerciale (cf art. 147 TUIR).

A questo proposito va segnalato che l'articolo 147 dispone la detrazione attraverso il richiamo ad alcune delle ipotesi contemplate dall'articolo

²² Compresa le Onlus di diritto e i "rami Onlus" delle parrocchie e degli altri enti ecclesiastici (cf, rispettivamente, art. 10, c. 8 e c. 9 del D.Lgs. 460/1997).

²³ Come modificato dal D.P.C.M. 10.11.2000.

15: «*dall'imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19 per cento degli oneri indicati alle lettere a), g), h), h-bis), i), i-bis), i- quater) e i-octies) del comma 1 dell'articolo 15*».

La lettera che disciplinava le detrazioni IRPEF per le liberalità effettuate a favore delle Onlus era la *i-bis*) è stata sostituita dal comma 1.1²⁴. Purtroppo il legislatore ha omesso di apportare le modifiche necessarie a recepire tale modifica anche all'articolo 147 che, come visto sopra, richiama ancora l'ormai soppressa lettera *i-bis*).

Ciò nonostante, la norma agevolativa a favore degli enti non commerciali continua ad essere applicabile, come ha confermato l'Agenzia delle entrate nella Risoluzione n. 89/E del 17 ottobre 2014 nella quale si afferma che «*il richiamo operato dall'articolo 147 del TUIR alla lettera i-bis) dell'articolo 15, comma 1 del TUIR deve ora intendersi riferito anche agli oneri trasposti nel comma 1.1. del medesimo articolo 15 e, quindi, le liberalità in denaro erogate in favore delle Onlus devono continuare a considerarsi detraibili dall'imposta dovuta dagli enti non commerciali residenti nella misura del 19 per cento stabilita dallo stesso articolo 147 del TUIR*».

3. LA SCELTA ALTERNATIVA DELLA “PIÙ DAI MENO VERSI”

Nonostante il regime agevolativo sia stato significativamente migliorato, resta comunque in molti casi più conveniente optare per la deducibilità disciplinata dall'articolo 14 del decreto legge 14 marzo 2005, n. 35 (conv. L. 80/2005), nota come la legge del “più dai meno versi”.

In questo caso, infatti, tutte le tipologie di soggetti, con o senza reddito di impresa, possono dedurre le erogazioni fino al 10% del reddito dichiarato e per un massimo di erogazione di 70.000 euro.

In pratica, per i contribuenti persone fisiche, che hanno un'aliquota marginale superiore al 26% (pari alla misura della detrazione del regime alternativo), cioè che sono titolari di redditi superiori a 15.000 euro, la deducibilità è comunque più vantaggiosa.

Per i soggetti IRES non titolari di reddito d'impresa la convenienza di un regime rispetto all'altro dipende, oltre che dalla percentuale di risparmio fiscale (19% di detrazione dall'imposta o 27,5% di deduzione dal reddito imponibile), anche dall'ammontare della liberalità e dal reddito dichiarato; occorre infatti considerare che nel regime di detrazione (art. 147 TUIR) il tetto è costituito dal maggiore importo tra il 2% del reddito e i 30.000 euro, mentre nel regime di deduzione (art. 14, L. 35/2005) il tetto è doppio: al massimo 70.000 euro e, comunque, non più del 10% del reddito dichiarato²⁵.

²⁴ Il c. 1.1 dell'art. 15 del TUIR è stato introdotto dall'art. 15, c. 3 della L. 6.7.2012, n. 96 che ha aumentato la detrazione dal precedente 19% al 24% per il 2013 e al 26% a decorrere dall'anno 2014.

²⁵ Ad esempio, per una liberalità di 30.000 euro (che consente una detrazione di

Per i soggetti IRES titolari di reddito d'impresa che godono comunque del regime di deduzione la differenza si gioca sulla entità della liberalità deducibile. Mentre con il regime della "più dai meno versi" non è possibile usufruire dell'agevolazione se non in presenza di utili, con quello dell'articolo 100 del TUIR, invece, si può comunque erogare fino a 30.000 euro; d'altra parte, per poter usufruire delle agevolazioni per liberalità fino a 70.000 euro adottando il regime dell'articolo 100 occorre avere un reddito di 3.500.000 euro, mentre con le norme del decreto legge 35/2005 basta un reddito di 700.000 euro.

Va però tenuto presente che, a fronte di un vantaggio fiscale quasi sempre maggiore, il regime di deducibilità introdotto dal decreto legge 35/2005 prevede vincoli supplementari. L'ente che riceve le liberalità, infatti, deve tenere scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione, nonché redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente; l'Amministrazione finanziaria ritiene che tali obblighi siano assolti con la tenuta della contabilità ordinaria e con la redazione di un bilancio composto da stato patrimoniale e rendiconto gestionale, possibilmente accompagnato da una relazione sulla gestione che fornisca in particolare informazioni utili sui risultati raggiunti in termini non monetari e sui riflessi sociali generati dall'attività istituzionale (il cosiddetto bilancio sociale)²⁶. Va comunque ricordato che si tratta di vincoli di contenuto analogo a quelli già a carico delle Onlus²⁷ che, pertanto, dovrebbero essere già in possesso di questo ulteriore requisito, senza dover ottemperare ad altri adempimenti. A meno che non si tratti delle Onlus di minori dimensioni, delle organizzazioni di volontariato e delle organizzazioni non governative, le quali hanno la possibilità di usufruire di semplificazioni contabili²⁸ e che, quindi, se vogliono ottenere erogazioni deducibili secondo le modalità più vantaggiose, devono adottare una contabilità più impegnativa.

Infine va segnalato che oltre il vincolo di tipo contabile sono previste specifiche sanzioni nel caso in cui la deduzione per l'erogazione liberale «risulta indebita in ragione della riscontrata insussistenza, in capo all'ente

5.700 euro) è più conveniente utilizzare il regime della deduzione solo se il reddito dichiarato è di almeno 210.000 euro (infatti la deduzione, ammessa solo per 21.000 euro, è di 5.775). A meno che non si tratti di uno degli enti (tra i quali rientrano gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti) di cui all'art. 6 del D.P.R. 600/1973, che hanno diritto ad usufruire dell'aliquota IRES ridotta alla metà; in questo caso, evidentemente, la soglia di convenienza va calcolata considerando l'aliquota del 13,75%.

²⁶ Cf Circ. 39/E del 19.8.2005, n. 5.

²⁷ Si tenga presente che le Onlus sono solo uno dei soggetti ai quali si applica la legge della "più dai meno versi".

²⁸ Possono infatti limitarsi a redigere un rendiconto delle entrate e delle spese complessive (cf art. 20-*bis*, cc. 3-4, D.P.R. 600/1973).

beneficiario dell'erogazione, dei caratteri solidaristici e sociali dichiarati in comunicazioni rivolte al pubblico ovvero rappresentati ai soggetti erogatori delle liberalità»; in questi casi «l'ente beneficiario e i suoi amministratori sono obbligati in solido con i soggetti erogatori per le maggiori imposte accertate e per le sanzioni applicate»²⁹.

IVA SULLE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE PER FINALITÀ UMANITARIE

La Legge di Stabilità 2015 ha provveduto a ripristinare il regime di non imponibilità IVA previsto per le cessioni di beni, e le relative prestazioni accessorie, destinati ad essere trasportati o spediti, in attuazione di finalità umanitarie, fuori dall'Unione europea³⁰.

La correzione si è resa necessaria in quanto, con l'introduzione della legge 125/2014, che ha riformato la disciplina sulla cooperazione internazionale la disposizione, contenuta nell'articolo 14 della legge 47/1986 era stata soppressa.

Con l'introduzione del comma 5 all'articolo 26 della legge 125/2014 viene ora disposto che *«Le cessioni di beni e le relative prestazioni accessorie effettuate, secondo modalità stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nei confronti delle amministrazioni dello Stato e dei soggetti della cooperazione allo sviluppo iscritti nell'elenco di cui al comma 3, destinati ad essere trasportati o spediti fuori dell'Unione europea in attuazione di finalità umanitarie, comprese quelle dirette a realizzare programmi di cooperazione allo sviluppo, sono non imponibili agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 8-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633»*.

Inoltre il comma 140 della legge 190/2014 prevede che *«nelle more dell'emanazione del decreto di cui all'articolo 26, comma 5, della legge n. 125 del 2014, come sostituito dal comma 139 del presente articolo, continuano ad applicarsi le disposizioni contenute nel decreto del Ministro delle finanze 10 marzo 1988, n. 379, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 204 del 31 agosto 1988»*.

²⁹ Cf art. 14, c. 5, D.L. 35/2005 e Circ. 39/E/2005, n. 6.

³⁰ Cf art. 1, c. 139, L. 190/2014. L'assenza del regime di non imponibilità IVA sarebbe comunque risultata in contrasto con la disciplina comunitaria, considerando che a norma dell'articolo 146 della Direttiva 2006/112/CE gli Stati membri esentano *«le cessioni di beni ad organismi riconosciuti che li esportano fuori dalla Comunità nell'ambito delle loro attività umanitarie, caritative o educative fuori dalla Comunità»*.

AUMENTA L'IMPOSIZIONE FISCALE SUI DIVIDENDI

La tassazione sui dividendi percepiti dagli enti non commerciali aumenta significativamente e, per di più, con effetto retroattivo dall'inizio del 2014. Questa la conseguenza del comma 655 dell'articolo 1 della Legge di Stabilità 2015 che modifica la lettera h) dell'articolo 4 del decreto legislativo 344/2003.

Fino alla modifica gli utili percepiti dagli enti non commerciali (compresi quelli percepiti nell'ambito delle eventuali attività commerciali esercitate) venivano assoggettati a tassazione nel limite del 5% del relativo ammontare.

A decorrere dagli utili erogati dal 1° gennaio 2014, la quota imponibile sale al 77,74%; la quota esclusa da imposizione passa infatti dal 95% al 22,26%.

Inoltre, il successivo comma 656 attenua in parte l'effetto retroattivo della norma riconoscendo, limitatamente al 2014, un credito d'imposta pari alla differenza tra l'imposta dovuta con il nuovo regime e quella calcolata secondo le precedenti disposizioni.

Il credito, che è irrilevante sia ai fini IRES che IRAP, va indicato nella dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 1° gennaio 2014 e potrà essere utilizzato esclusivamente in compensazione, obbligatoriamente in tre anni:

- a decorrere dal 1° gennaio 2016, nella misura del 33,33% del suo ammontare,
- dal 1° gennaio 2017 nella medesima misura del 33,33%,
- dal 1° gennaio 2018 per l'ammontare che residua (33,34%).

Oltre a modificare le percentuali di imponibilità, l'intervento normativo ha eliminato dalla norma del 2003 l'inciso «*anche nell'esercizio di impresa*», portando a ritenere che la modifica dovesse riguardare solo i dividendi percepiti nell'ambito delle attività istituzionali e non anche in quelle di impresa. In pratica sembrava che in luogo della previgente tassazione sul 5% dei dividendi percepiti «*anche nell'esercizio di impresa*», fosse stata introdotta una tassazione differenziata e che la nuova misura della quota imponibile riguardasse solo i dividendi percepiti nella sfera istituzionale, mentre a quelli percepiti nella sfera commerciale dovesse divenire applicabile la disciplina prevista per il reddito d'impresa.

Questa interpretazione, però, non è stata condivisa dai tecnici dell'Agenzia delle entrate che, nel corso dell'incontro con la stampa specializzata del 22 gennaio scorso (le risposte sono state "ufficializzate" nella Circ. n. 6/E del 19.2.2015) hanno sostenuto che il nuovo regime si applica a tutti i dividendi percepiti dagli enti non commerciali, essendo ininfluyente che afferiscano alla sfera commerciale o a quella istituzionale.

A sostegno di questa interpretazione è stato evidenziato che nella relazione tecnica il gettito è quantificato utilizzando come parametro di calcolo tutti i dividendi percepiti dagli enti non commerciali³¹.

³¹ Questo il testo della risposta della funzionaria della Direzione Centrale Normativa: «L'art. 4, comma 1, lettera q) del D.Lgs. n. 344/2003, prima delle modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità, prevedeva che gli utili percepiti, "anche nell'esercizio di impresa", dagli enti non commerciali non concorrevano alla formazione del reddito imponibile, in quanto esclusi, nella misura del 95 per cento del loro ammontare. La citata norma estendeva, quindi, agli enti non commerciali il regime di esenzione della tassazione sui dividendi previsto, in generale (il trattamento per gli utili provenienti da Paesi black list è diverso, vedi comma 3 dello stesso art. 89), per le società di capitali e gli enti commerciali ai sensi dell'art. 89, comma 2, del TUIR. La Legge di stabilità 2015 (modificando la citata lettera q) del D.Lgs. n. 344/2003) pone fine al predetto regime di esenzione per tutti gli enti non commerciali, a decorrere dagli utili messi in distribuzione dal 1° gennaio 2014.

La nuova regola prevede, per gli enti non commerciali, che "gli utili percepiti dagli enti stessi non concorrono alla formazione del reddito imponibile, in quanto esclusi, nella misura del 22,26 per cento del loro ammontare (...)". Conseguentemente la quota imponibile degli stessi è stata elevata dal 5 per cento al 77,74 per cento. Alla luce dell'intento del Legislatore di eliminare le previgenti regole di esenzione, si deve ritenere che la riduzione dal 95 per cento al 22,26 per cento della quota dei dividendi non assoggettati a tassazione sia riferibile a "tutti" gli utili percepiti dagli enti non commerciali, anche se prodotti nell'esercizio di impresa. In tal senso, la soppressione dell'inciso "anche nell'esercizio di impresa" non ha inteso determinare differenti regole di tassazione degli utili, a seconda che gli stessi siano realizzati o meno nell'ambito dell'esercizio di un'attività di impresa o meno. A sostegno di questa interpretazione si evidenzia che la relazione tecnica alla norma in esame, nel quantificare l'incremento di gettito derivante dall'applicazione della nuova norma, utilizza come parametro di calcolo tutti i dividendi percepiti dagli enti non commerciali, ivi compresi quelli derivanti dall'esercizio di un'attività d'impresa (la relazione tecnica, infatti, applica la nuova percentuale di imponibilità sia i dividendi indicati nel quadro RL del modello di dichiarazione utilizzato dagli enti non commerciali, relativo ai redditi di capitale, sia ai dividendi indicati nel quadro RF dello stesso modello, relativo ai redditi d'impresa)».

**CINQUE PER MILLE ESERCIZIO FINANZIARIO 2014
ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE**

MODELLO DI DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DELL'ATTO DI NOTORIETÀ

(ai sensi dell'articolo 47 del Decreto del Presidente della Repubblica DPR 28 dicembre 2000, n. 445)

Modello da inviare al competente Ufficio territoriale del CONI entro il 30 giugno 2014

Il/la sottoscritto/a nato/a a prov.
 il/...../....., Codice fiscale, nella sua qualità di legale rappresentante
 dell'ente denominato ""
 avente sede in, prov.,
 alla via/piazza n.
 Codice fiscale

consapevole che l'articolo 75 del Decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, punisce la non veridicità delle dichiarazioni rese con la decadenza dai benefici goduti e che in base all'articolo 76 del medesimo decreto le dichiarazioni mendaci, la falsità negli atti e l'uso di atti falsi sono puniti ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia,

DICHIARA

- che per l'ente suddetto continuano a sussistere le condizioni previste dall'articolo 1, comma 1, lettera e), del Decreto del Presidente del consiglio dei Ministri 23 aprile 2010 per essere ammesso al beneficio del 5 per mille dell'IRPEF per l'esercizio finanziario 2014;
- che, ai sensi dell'art. 6, comma 3, del citato DPCM:
 - che l'associazione rappresentata è costituita ai sensi dell'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289;
 - che l'associazione possiede il riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI ed è iscritta al registro del CONI al n.;
 - che l'associazione è affiliata alla seguente Federazione sportiva nazionale / alla seguente Disciplina sportiva associata / al seguente Ente di promozione sportiva, riconosciuta/o dal CONI:
 - che nell'organizzazione dell'associazione è presente il settore giovanile;
 - che l'associazione svolge in via prevalente:
 - attività di avviamento e formazione allo sport dei giovani di età inferiore a 18 anni
 - attività di avviamento alla pratica sportiva in favore di persone di età non inferiore a 60 anni
 - attività nei confronti di soggetti svantaggiati in ragione delle condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari

Luogo e data

...../...../.....

Firma

.....

Allega copia del documento di riconoscimento.

**CINQUE PER MILLE ESERCIZIO FINANZIARIO 2014
ONLUS ED ENTI DEL VOLONTARIATO**

MODELLO DI DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DELL'ATTO DI NOTORIETÀ

(ai sensi dell'articolo 47 del Decreto del Presidente della Repubblica DPR 28 dicembre 2000, n. 445)

Modello da inviare alla competente Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate entro il 30 giugno 2014

Il/la sottoscritto/a nato/a a prov.
il/...../....., Codice fiscale, nella sua qualità di legale rappresentante
dell'ente denominato ""
avente sede in, prov.,
alla via/piazza n.
Codice fiscale

consapevole che l'articolo 75 del Decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, punisce la non veridicità delle dichiarazioni rese con la decadenza dai benefici goduti e che in base all'articolo 76 del medesimo decreto le dichiarazioni mendaci, la falsità negli atti e l'uso di atti falsi sono puniti ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia,

DICHIARA

- che per l'ente suddetto continuano a sussistere le condizioni previste dall'articolo 1, comma 1, lettera a), del Decreto del Presidente del consiglio dei Ministri 23 aprile 2010, per essere ammesso al beneficio del 5 per mille dell'IRPEF per l'esercizio finanziario 2014;
- che l'ente suddetto risulta iscritto, a far data dal al n. del Registro/Albo..... tenuto da ai sensi della normativa che disciplina il settore di attività cui l'ente appartiene.

Luogo e data
...../...../.....

Firma
.....

Allega copia del documento di riconoscimento.

ALLEGATI:

Codice hash degli allegati acquisiti:**Elenco allegati acquisiti**

- Dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, ai sensi dell'art. 43, comma 4 e art.47, comma 7 del DPR. 445 del 2000 (modello Allegato "A");
- Fotocopia non autenticata del documento di identità del Legale Rappresentante ed atto comprovante il possesso dei poteri di legale rappresentante;
- Relazione sintetica descrittiva delle attività svolte nel quinquennio 2009-2013 e loro valore complessivo (max 4.000 caratteri);
- Copia dichiarata conforme all'originale, ai sensi degli artt. 19 e 47 DPR. 445/2000, dei seguenti atti di autorizzazione e collaudo, rilasciati dagli Enti competenti, per ogni attività di restauro svolta nel quinquennio 2009-2013:

-	1) Intervento	Autorizzazione/collaudo (*)	Ente emittente	prot. e data

-	2) Intervento	Autorizzazione/collaudo (*)	Ente emittente	prot. e data

-	n) Intervento	Autorizzazione/collaudo (*)	Ente emittente	prot. e data

(*) Se mancante:

- Dichiarazione che il collaudo non è stato ancora emesso

Si conviene che la email certificata dell'ente possa essere usata per comunicazioni inerenti questo procedimento.

Ai sensi degli artt. 46 e 47 del DPR 445/2000, consapevole delle sanzioni penali previste all'art. 76 dello stesso per falsità in atti e dichiarazioni mendaci, il sottoscritto dichiara sotto la propria responsabilità che i dati forniti nella presente domanda sono integralmente veritieri.

Codice identificativo della domanda:

Data: (appare in automatico)

Il legale rappresentante

Allegato "A"

DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DELL'ATTO DI NOTORIETA'

(Decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n.445)

Il sottoscritto _____
 nato a _____, prov. () in data ___ / ___ / _____
 avente codice fiscale _____ nella sua qualità di legale rappresentante dell'Ente
 denominato _____
 avente sede in _____ al civico n. ___ a _____
 _____ prov. () CAP _____ codice fiscale _____

Consapevole delle sanzioni penali richiamate dall'art. 76 del Decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000 n. 445, in caso di dichiarazioni mendaci e della decadenza di benefici in caso di dichiarazioni non veritiere, di cui all'articolo 75 dello stesso decreto, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 47 del citato DPR 445 del 2000, sotto la propria responsabilità.

DICHIARA

Che l'Ente di cui sopra, ai fini dell'ammissione del 5 per mille, è in possesso dei requisiti previsti dall'art. 2, del DPCM 30 maggio 2012, ed in particolare:

- è un Ente senza scopo di lucro, legalmente riconosciuto;
- svolge conformemente alle proprie finalità principali definite per legge o per statuto attività di tutela, di promozione o di valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici;
- opera nel settore sopraindicato dal _____ e quindi da almeno il quinquennio prescritto;
- ha realizzato, nel suddetto periodo, attività di tutela, di promozione o di valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici, appartenenti a soggetti pubblici o aperti alla pubblica fruizione, di valore complessivamente pari ad euro _____.

Dichiara inoltre di aver letto l'informativa in calce a questo atto.

data (appare in automatico) _____ firma del legale rappresentante _____

INFORMATIVA SUL TRATTAMENTO DEI DATI
(art.13 d.lgs. n. 196/2003)

Si dichiara di essere informati che i dati conferiti, anche con autocertificazione, relativi all'Ente ed al legale rappresentante sono prescritti dalle disposizioni vigenti ai fini dell'erogazione del beneficio del 5 per mille, che, altrimenti, non potrebbe essere corrisposto.

I dati verranno utilizzati esclusivamente per tali scopi, con modalità anche informatizzate o telematiche a ciò strettamente funzionali, da parte dei soli incaricati del trattamento designati dal Ministero per i Beni e le Attività Culturali, titolare del trattamento dei dati personali.

Si informa, inoltre, che gli interessati possono esercitare i diritti di cui all'art. 7 del predetto d.lgs. 196/2003 (accesso, aggiornamento, cancellazione, trasformazione, ecc.) rivolgendosi al Ministero per i Beni e le Attività Culturali – Direzione Generale per la Valorizzazione del Patrimonio Culturale – Servizio I – Via del Collegio Romano, 27 - 00186 ROMA.

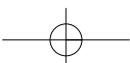
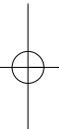
Allegato "B"

La segnalazione con le precisazioni ritenute necessarie dovrà avvenire allegando copia di un documento di identità valido del legale rappresentante.
Anche gli eventuali allegati dovranno essere presentati unitamente ad un documento di riconoscimento.

**Segnalazione di errori relativi all'iscrizione nelle liste dei soggetti ammessi
al riparto della quota del 5xmille**



Il legale rappresentante



Patrizia Clementi

AUMENTANO ANCORA I VERSAMENTI ALLA GESTIONE SEPARATA INPS

Anche nel 2015 le aliquote contributive previdenziali applicabili agli iscritti alla Gestione Separata INPS¹ subiscono aumenti significativi.

Nel tempo l'aliquota contributiva e quella di computo, fissate per il primo biennio 1996/1997 al 10%, hanno subito continue rideterminazioni sia per motivi di gettito, sia per garantire una copertura contributiva significativa ai lavoratori interessati. Inoltre negli anni l'aliquota contributiva si è differenziata in funzione della tipologia di assicurato, della natura del reddito e della contemporanea titolarità di ulteriori rapporti assicurativi o di trattamenti pensionistici. Con la Finanziaria 2007 il sistema fu semplificato riducendo a due le aliquote per tutte le categorie di soggetti iscrivibili alla Gestione Separata e per qualunque livello di reddito, fino a concorrenza del massimale vigente nell'anno, prevedendo l'applicazione di un'aliquota piena, per tutti i soggetti privi di altra copertura previdenziale obbligatoria e non pensionati e di un'aliquota ridotta per tutti i soggetti già iscritti ad altre forme di previdenza obbligatoria o già titolari di pensione diretta o indiretta.

La Riforma Fornero del 2012, modificando quanto previsto dall'articolo 1, comma 79 della legge 24 dicembre 2007, n. 247, ha disposto l'aumento progressivo delle due aliquote contributive nel corso degli anni; la Legge di Stabilità 2014 (L. 147/2013) ha modificato la progressione degli aumenti, inasprendola per i soggetti iscritti alla Gestione Separata, già assicurati presso altre forme previdenziali obbligatorie o titolari di pensione (elevata al 22% invece dell'aumento precedentemente previsto al 21%) e attenuandola per i lavoratori autonomi, titolari di posizione fiscale ai fini IVA (in pratica per i liberi professionisti), iscritti in via esclusiva alla Gestione Separata (lasciandola immutata al 27% invece di aumentarla al 28%, come avvenuto per tutti gli altri soggetti iscritti in via esclusiva alla Gestione Separata).

¹ Nata dalla riforma pensionistica del 1995; cf art. 2, c. 26, L. 8.8.1995, n. 335.

1. LE ALIQUOTE CONTRIBUTIVE PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI 2015

Per l'anno 2015 le aliquote continuano l'ascesa:

- i soggetti iscritti anche ad un'altra gestione previdenziale o pensionati vedono aumentare l'aliquota contributiva previdenziale dal 22% al 23,50%;
- per i lavoratori a progetto, i collaboratori coordinati e continuativi, gli associati in partecipazione, i lavoratori autonomi occasionali e i venditori a domicilio iscritti esclusivamente alla Gestione Separata e non titolari di pensione l'aliquota passa dal 28% al 30%.

Per i lavoratori autonomi titolari di partita IVA, iscritti esclusivamente alla Gestione Separata e non pensionati, l'aliquota avrebbe dovuto aumentare dal 27% al 30%.

L'aumento per il 2015, però è stato bloccato e quello per gli anni successivi è stato rimodulato; l'articolo 10-bis del decreto legge 31 dicembre 2014 (inserito dalla legge di conversione n. 49 del 28.2.2015) ha stabilito che l'aliquota per il 2015 resta ferma al 27%, sale al 28% per l'anno 2016 e al 29% l'anno 2017.

L'INPS ha emanato la circolare 58 dell'11 marzo 2015 con la quale, prendendo atto delle modifiche normative, ha ridefinito i minimali contributivi.

Inoltre per i soggetti iscritti solo alla Gestione Separata e non pensionati, è dovuto anche il contributo aggiuntivo a titolo assistenziale pari allo 0,72% destinato al finanziamento delle prestazioni economiche temporanee erogate dall'INPS quali l'indennità di maternità/paternità, il trattamento economico per congedo parentale, l'indennità giornaliera di malattia, l'indennità di malattia per degenza ospedaliera, l'assegno per il nucleo familiare.

Le nuove aliquote decorrono dal 1° gennaio 2015, tuttavia, in virtù del c.d. principio di "cassa allargata", le "vecchie" aliquote contributive del 22% e del 28,72% rimangono applicabili in relazione ai compensi riferiti a prestazioni effettuate entro il 31 dicembre 2014 se corrisposti fino al 12 gennaio 2015 ai lavoratori a progetto e ai collaboratori coordinati e continuativi, i cui redditi sono assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Il principio di "cassa allargata" non vale, invece, in relazione agli altri iscritti alla Gestione Separata INPS, i cui redditi non sono assimilati a quelli di lavoro dipendente, cioè gli associati in partecipazione che apportano solo lavoro, i venditori a domicilio, i lavoratori autonomi occasionali, i professionisti senza Cassa di previdenza di categoria, nei cui confronti, le nuove aliquote del 23,50% e del 30,72% si applicano per tutti i compensi corrisposti dal 1° gennaio 2015 anche se relativi ad anni precedenti.

2. I SOGGETTI TENUTI ALL'ISCRIZIONE ALLA GESTIONE SEPARATA

Come le aliquote sono state via via aumentate, anche l'ambito dei soggetti obbligati ad iscriversi alla Gestione Separata INPS è cresciuto nel

tempo; oggi riguarda:

- le categorie residuali di liberi professionisti senza Cassa previdenziale, ma anche quelli dotati di Cassa previdenziale, nel caso in cui, ai sensi del suo regolamento, l'attività non sia iscrivibile²;
- i collaboratori coordinati e continuativi (co.co.co) e quelli a progetto (co.co.pro)³;
- i venditori a domicilio per i quali, dal 1° gennaio 2004, sono soggetti a contribuzione previdenziale solo i redditi fiscalmente imponibili superiori a 5.000 euro annui⁴;
- gli spedizionieri doganali non dipendenti (dall'1.1.1998)⁵;
- i beneficiari di assegni di ricerca (dall' 1.1.1998)⁶;
- i beneficiari di borse di studio per la frequenza ai corsi di dottorato di ricerca (dall' 1.1. 1999)⁷;
- gli amministratori locali che risultano iscritti alla Gestione alla data dell'incarico (dal 21.8.1999)⁸;
- i beneficiari degli assegni per attività di tutorato, didattico-integrative, propedeutiche e di recupero (dal 15.5.2003)⁹⁻¹⁰;
- i lavoratori autonomi occasionali che percepiscono per tale attività compensi per un ammontare superiore a 5.000 euro annui; in questo caso la contribuzione è dovuta limitatamente ai compensi eccedenti la somma di 5.000 euro che costituisce una fascia di franchigia (dall' 1.1.2004)¹¹;
- gli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro (dall' 1.1.2004)¹²;

² Si tratta di coloro che esercitano per professione abituale, ancorché non esclusiva, attività di lavoro autonomo diverse da quelle imprenditoriali, titolari di redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 53 del D.P.R. 917/1986, e titolari di partita IVA.

³ D.Lgs. 10.9.2003, n. 276.

⁴ Cf art. 44, c. 2, D.L. 30.9.2003, n. 269 (conv. L. 326/2003).

⁵ Cf L. 230/1997.

⁶ Cf art. 51, c. 6, L. 449/1997.

⁷ Cf art. 1, c. 1, lett. a), L. 315/1998.

⁸ Cf art. 26, L. 3.8.1999, n. 265 e art. 86, D.Lgs. 18.8.2000, n. 267.

⁹ Cf art. 1, c. 3, D.L. 105/2003 (conv. L. 170/2003).

¹⁰ Teoricamente l'obbligo contributivo introdotto con il D.L. 105/2003 dovrebbe riguardare anche le borse di studio integrative a sostegno della mobilità internazionale degli studenti, anche nell'ambito del programma di mobilità dell'Unione Europea Socrates - Erasmus. Tuttavia dal 2004 è stata posta l'esenzione dall'obbligo contributivo nel limite di spesa massimo annuo di 250.000 euro (L. 350/2003, art. 4, c. 104 e D.L. 35/2005, conv. L. 80/2005, art. 14, c. 8-ter); dal momento che allo stato attuale (e presumibilmente anche per il futuro) i contributi erogati agli studenti non sono tali da indurre sconfinamenti nella copertura finanziaria, in pratica dal 2004 queste borse di studio non sono più assoggettabili a contribuzione. L'obbligo resta invece valido per il periodo da maggio 2003 (mese di pubblicazione in G.U. del D.L. 105/2003) a dicembre 2003.

¹¹ Cf art. 44, c. 2, D.L. 30.9.2003, n. 269 (conv. L. 326/2003).

¹² Cf art. 43, D.L. 30.9.2003, n. 269 (conv. L. 326/2003).

- i medici con contratto di formazione specialistica (a decorrere dall'anno accademico 2006/2007)¹³;
- i prestatori di lavoro accessorio (dal 2008)¹⁴.

3. LA BASE IMPONIBILE

I contributi previdenziali si calcolano, applicando il principio di cassa, nel rispetto del principio dell'equivalenza tra imponibile fiscale e imponibile previdenziale.

L'identità tra la base imponibile fiscale e quella previdenziale – fino al massimale previsto di anno in anno – è stabilita dall'articolo 2, comma 29 della legge 335 del 1995: *«il contributo [...] è applicato sul reddito delle attività determinato con gli stessi criteri stabiliti ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, quale risulta dalla relativa dichiarazione annuale dei redditi e dagli accertamenti definitivi»*.

Fanno eccezione:

- i lavoratori autonomi occasionali e i venditori porta a porta, per i quali è prevista una franchigia di 5.000 euro annui;
- gli amministratori locali, per i quali l'articolo 26 della legge n. 265 del 1999¹⁵, dispone che le Amministrazioni locali devono provvedere al pagamento, a titolo di contributi previdenziali, assistenziali ed assicurativi, di una cifra forfetaria annua, da versare per quote mensili alle forme pensionistiche alle quali il soggetto era iscritto o continua ad essere iscritto alla data dell'incarico. Con la Circolare 21 novembre 2001, n. 205, l'INPS ha stabilito che l'imponibile sul quale devono applicarsi le aliquote di legge è il minimale previsto per gli artigiani e gli esercenti attività commerciale fissato di anno in anno (per il 2015 è di 15.548 euro);
- i prestatori di lavoro accessorio, per i quali è previsto l'obbligo contributivo, ma i cui compensi sono invece esclusi dall'IRPEF.

4. LA RIPARTIZIONE DELL'ONERE E LE MODALITÀ DI VERSAMENTO

La ripartizione dell'onere è differente a seconda della tipologia di lavoratore coinvolto:

- nei confronti dei lavoratori a progetto e dei collaboratori coordinati e continuativi, dei lavoratori autonomi occasionali i contributi dovuti sono ripartiti: per 1/3 a carico del lavoratore e per 2/3 a carico del committente;
- nei confronti degli associati in partecipazione che apportano solo lavoro, l'onere contributivo è ripartito: per il 55% a carico dell'associante in partecipazione e per il restante 45% a carico dell'associato;

¹³ Cf art. 1, c. 300, L. 23.12.2005, n. 266.

¹⁴ Cf art. 72, c. 4, D.Lgs. 10.9.2003, n. 276.

¹⁵ Ora art. 86 del D.Lgs. 18.8.2000, n. 267 (Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali).

- per i liberi professionisti sprovvisti è prevista la facoltà di rivalsa nei confronti dei committenti nella misura del 4% dei compensi lordi.

Il contributo va versato all'INPS con modello F24; il modulo è unico per professionisti e collaboratori, mentre sono differenti le modalità di versamento e i codici tributo.

Per i collaboratori il versamento è calcolato ed effettuato dal committente o dall'associante entro il 16 del mese successivo a quello di pagamento del compenso. Nel caso dei professionisti il contributo viene calcolato e versato dagli stessi con il meccanismo degli acconti e saldi, negli stessi termini previsti per i versamenti IRPEF.

Fanno eccezione:

- gli amministratori locali, il cui contributo è totalmente a carico dell'ente pubblico e viene versato in rate mensili;
- i prestatori di lavoro accessorio, il cui contributo grava sui datori di lavoro¹⁶ e viene riscosso dall'INPS con le particolari modalità legate al sistema dei *vouchers*, trattenendo cioè la quota destinata alla Gestione Separata in sede di riscossione dei buoni cartacei da parte dei lavoratori o di accredito di quelli telematici da parte dell'Istituto.

5. IL MASSIMALE E IL MINIMALE PER L'ACCREDITO CONTRIBUTIVO

Le aliquote in vigore per il 2015 si applicano ai redditi conseguiti dagli iscritti alla Gestione Separata, ma solo fino al raggiungimento del massimale di reddito previsto¹⁷ che per l'anno 2015 è di 100.324 euro.

Per gli iscritti alla Gestione Separata, la cui pensione è calcolata mediante il c.d. "metodo contributivo", non è previsto un vero e proprio minimale contributivo, cioè un importo della base imponibile fino al quale i contributi sono comunque dovuti, indipendentemente dalla presenza di un effettivo reddito dichiarato ai fini fiscali, ma un importo minimo di contributi da versare al fine di maturare un'anzianità contributiva coincidente con tutto l'anno solare in cui è stata svolta l'attività soggetta a contribuzione.

L'articolo 43 del decreto legge 269/2003, ai commi 3 e 4, stabilisce infatti che:

- hanno diritto all'accREDITamento di tutti i contributi mensili, relativi a ciascun anno solare cui si riferisce il versamento, i soggetti che abbiano corrisposto un contributo non inferiore a quello calcolato sul minimale di reddito previsto per le Gestioni INPS degli artigiani e dei commercianti;
- in caso di contribuzione annua inferiore a tale importo, i mesi di contribuzione da accREDITare sono ridotti in proporzione alla somma versata, con

¹⁶ Così ha stabilito l'Agenzia delle entrate nella Circ. 19/E dell'1.1.2012 a proposito della deducibilità dei contributi corrisposti attraverso i *vouchers* per prestazioni di lavoro accessorio relative all'assistenza domestica.

¹⁷ Cf art. 2, c. 18, L. 335/1995.

attribuzione a decorrere dall'inizio dell'anno solare.

L'INPS nella Circolare 27/2015 informa che per il 2015 il minimale di reddito sul quale si basa l'accredito dei contributi, di cui all'articolo 1, comma 3, della legge n. 233/1990, è pari ad euro 15.548 euro.

In pratica:

- gli iscritti per i quali il calcolo della contribuzione avviene con l'aliquota del 23,5% avranno l'accredito dell'intero anno con un contributo annuo di 3.653,78 euro;
- gli iscritti per i quali il calcolo della contribuzione avviene con l'aliquota del 27,72% avranno l'accredito dell'intero anno con un contributo annuale pari a euro 4.309,91;
- gli iscritti per i quali il calcolo della contribuzione avviene con l'aliquota del 30,72% avranno l'accredito dell'intero anno con un contributo annuale pari a 4.776,35 euro (di cui 4.664,40 ai fini pensionistici).

Nel caso in cui alla fine dell'anno il minimale non fosse stato raggiunto, vi sarà una contrazione dei mesi accreditati in proporzione al contributo versato¹⁸ (v. art. 2, c. 29, L. 8.8.1995, n. 335).

6. LE PRESTAZIONI ASSISTENZIALI

A fronte del versamento del contributo aggiuntivo dello 0,72% e al ricorrere delle condizioni a previste, gli iscritti in via esclusiva alla Gestione Separata e non pensionati possono presentare all'INPS, attraverso gli appositi moduli, la domanda per ottenere il riconoscimento delle seguenti prestazioni economiche temporanee a titolo assistenziale:

- assegno per il nucleo familiare;
- indennità di malattia per degenza ospedaliera;
- indennità giornaliera di malattia;
- indennità di maternità/paternità;
- trattamento economico per congedo parentale.

Liberi professionisti (titolari di partita IVA)	Aliquote
Soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie, né pensionati	27,72% (27,00 IVS + 0,72 aliquota aggiuntiva)
Soggetti titolari di pensione o provvisti di altra tutela pensionistica obbligatoria	23,50%
Collaboratori e figure assimilate	Aliquote
Soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie	30,72% (27,00 IVS + 0,72 aliquota aggiuntiva)
Soggetti titolari di pensione o provvisti di altra tutela pensionistica obbligatoria	23,50%

¹⁸ Cf art. 2, c. 29, L. 335/1995.

Lorenzo Simonelli

CATASTO ED EDIFICI UTILIZZATI PER LE ATTIVITÀ PASTORALI

Negli ultimi anni è cresciuta l'attenzione attorno al tema del corretto accatastamento dei fabbricati soprattutto per due motivi:

1. il sistema catastale è oggetto di radicale revisione da parte del legislatore in quanto i dati ivi presenti dovranno essere la base affidabile della fiscalità degli immobili (cf la rendita castale rilevante ai fini IMU, IRPEF e IRES) e il riferimento oggettivo della conformità del fabbricato con la disciplina urbanistica e le autorizzazioni concesse dall'amministrazione comunale (cf il tema della corretta attribuzione della categoria catastale e la questione della planimetria aggiornata);
2. la possibilità di godere della tassazione proporzionale dei fabbricati ai fini IMU dipende dalla impossibilità di frazionare ulteriormente l'unità immobiliare.

Al fine di offrire agli uffici di Curia indicazioni precise, autorevoli e affidabili, l'Osservatorio Giuridico Legislativo Regionale, organo della Regione Ecclesiastica Lombardia, ha promosso un Tavolo di Lavoro con i responsabili degli Uffici Amministrativi delle diocesi lombarde per verificare:

- a) il modo con cui sono stati normalmente accatastati i fabbricati degli enti ecclesiastici, soggetti ai vescovi delle diocesi lombarde, utilizzati per attività pastorali (sono esclusi l'edificio chiesa e le abitazioni),
- b) le principali criticità rilevate quando si procede all'accatastamento o ad una variazione catastale.

La Nota che si pubblica di seguito raccoglie le conclusioni cui è giunto il Tavolo di Lavoro.

NOTA CONCLUSIVA

Preso atto:

- che gli enti ecclesiastici delle diocesi lombarde sono titolari di numerosissimi fabbricati destinati alle attività pastorali,

tenuto conto:

- che il loro accatastamento è stato realizzato osservando criteri piuttosto disomogenei,
- che la normativa e la prassi relative alla disciplina del catasto e della fiscalità degli immobili hanno subito significativi mutamenti,

considerato:

- che negli ultimi anni si è avviato un processo di verifica in merito alla correttezza dell'accatastamento dei fabbricati (anche in ragione delle novità normative),

il Tavolo di Lavoro promosso dall'Osservatorio Giuridico Legislativo Regionale ha approfondito alcuni aspetti e profili connessi all'accatastamento e al frazionamento dei fabbricati degli enti ecclesiastici utilizzati per le attività pastorali.

1. LE QUESTIONI

Questione 1

Identificare le categorie catastali "più" adeguate per le "strutture pastorali" delle confessioni religiose (non solo quella cattolica) destinate alle attività di religione e di culto.

Questione 2

Precisare in quali casi si possa/debba procedere al frazionamento dell'unica unità immobiliare.

Il caso è dato dalla necessità/opportunità di identificare catastalmente una porzione dell'unica unità immobiliare affinché possa essere utilizzata in modo promiscuo, così limitando ad essa l'eventuale rinuncia delle agevolazioni fiscali.

Esempio: è il caso di una grande sala – all'interno dell'unica unità immobiliare che costituisce l'oratorio – che può essere utilizzata sia per le attività istituzionali della parrocchia, sia concedendola a terzi (per le riunioni condominiali, per le feste dei bambini, per spettacoli teatrali delle scuole, per attività istituzionali di enti *non profit*).

Questione 3

Verificare la possibilità di attribuire all'unità immobiliare risultante dal

frazionamento di cui alla Questione 2, la medesima categoria catastale utilizzata per le strutture pastorali delle confessioni religiose destinate ad attività di religione e di culto (Questione 1).

2. LA RILEVANZA DI ALCUNE NORME FISCALI

- a) Ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del decreto ministeriale 2 gennaio 1998, n. 28 (*Regolamento recante norme in tema di costituzione del catasto dei fabbricati e modalità di produzione ed adeguamento della nuova cartografia catastale*):

«L'unità immobiliare è costituita da una porzione di fabbricato, o da un fabbricato, o da un insieme di fabbricati ovvero da un'area, che, nello stato in cui si trova e secondo l'uso locale, presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale».

- b) Ai sensi dell'articolo 23 del Regio Decreto n. 652 del 13 aprile 1939 che ha istituito il Catasto Edilizio Urbano (ed è tutt'ora in vigore):

«La rendita catastale calcolata ai sensi dei precedenti articoli per ciascuna unità immobiliare, costituisce la base per la determinazione, nei modi che saranno stabiliti per legge, del reddito imponibile soggetto alle imposte ed alle sovrainposte».

Queste norme richiamano la connessione esistente tra la disciplina catastale, il sistema fiscale (per es. IMU, TARES, IRES) e l'ordinamento urbanistico-edilizio.

- c) In forza del comma 336 dell'articolo 1 della legge 311/2004:

«I comuni, constatata la presenza di immobili di proprietà privata non dichiarati in catasto ovvero la sussistenza di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie, richiedono ai titolari di diritti reali sulle unità immobiliari interessate la presentazione di atti di aggiornamento redatti ai sensi del regolamento di cui al D.M. 19 aprile 1994, n. 701 del Ministro delle finanze. La richiesta, contenente gli elementi constatati, tra i quali, qualora accertata, la data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, è notificata ai soggetti interessati e comunicata, con gli estremi di notificazione, agli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio. Se i soggetti interessati non ottemperano alla richiesta entro novanta giorni dalla notificazione, gli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio provvedono, con oneri a carico dell'interessato, alla iscrizione in catasto dell'immobile non accatastato ovvero alla verifica del classamento delle unità immobiliari segnalate, notificando le risultanze del classamento e la relativa rendita. Si applicano le sanzioni previste per le violazioni dell'articolo 28 del regio decreto-

legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni».

Questo provvedimento rende urgente la verifica della correttezza delle risultanze catastali e promuove l'emersione delle "situazioni" sconosciute all'Amministrazione Finanziaria (c. 36, art. 2 del D.L. 3.10.2006, n. 262¹).

- d) Ai sensi del comma 2 dell'articolo 91-*bis* del decreto legge 1/2012 (legge di conversione 24.3.2012, n. 27):

«Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013».

¹ *«L'Agenzia del territorio, anche sulla base delle informazioni fornite dall'AGEA e delle verifiche, amministrative, da telerilevamento e da sopralluogo sul terreno, dalla stessa effettuate nell'ambito dei propri compiti istituzionali, individua i fabbricati iscritti al catasto terreni per i quali siano venuti meno i requisiti per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali, nonché quelli che non risultano dichiarati al catasto. L'Agenzia del territorio, con apposito comunicato da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, rende nota la disponibilità, per ciascun comune, dell'elenco degli immobili individuati ai sensi del periodo precedente, comprensivo, qualora accertata, della data cui riferire la mancata presentazione della dichiarazione al catasto, e provvede a pubblicizzare, per i sessanta giorni successivi alla pubblicazione del comunicato, presso i comuni interessati e tramite gli uffici provinciali e sul proprio sito internet, il predetto elenco, con valore di richiesta, per i titolari dei diritti reali, di presentazione degli atti di aggiornamento catastale redatti ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701. Se questi ultimi non ottemperano alla richiesta entro sette mesi dalla data di pubblicazione del comunicato di cui al periodo precedente, gli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio provvedono con oneri a carico dell'interessato, alla iscrizione in catasto attraverso la predisposizione delle relative dichiarazioni redatte in conformità al regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701, e a notificarne i relativi esiti. Le rendite catastali dichiarate o attribuite producono effetto fiscale, in deroga alle vigenti disposizioni, a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo alla data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, ovvero, in assenza di tale indicazione, dal 1° gennaio dell'anno di pubblicazione del comunicato di cui al secondo periodo. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia del territorio, da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, sono stabilite modalità tecniche ed operative per l'attuazione del presente comma. Si applicano le sanzioni per le violazioni previste dall'articolo 28 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni».*

Questa norma subordina l'esenzione IMU, in caso di uso promiscuo, al fatto di aver provveduto – per quanto possibile – al frazionamento dell'unica unità immobiliare.

Questione 1

Le categorie catastali "più" adeguate per le strutture pastorali delle confessioni religiose (non solo quella cattolica)

Anzitutto è opportuno identificare quali siano gli edifici destinati alle "attività pastorali".

Per "strutture pastorali" si intendono *gli immobili, diversi dagli edifici di culto* (chiesa, sacrestia, torre campanaria) *e dagli edifici adibiti ad abitazione* (del clero, dei religiosi, dei sacrestani), *di proprietà degli enti ecclesiastici* (oppure degli enti delle confessioni religiose) *e stabilmente destinati alle attività istituzionali* (ovvero, per gli enti della Chiesa Cattolica, per le attività di religione e di culto).

Sono invece escluse dalle "strutture pastorali" in senso stretto quelle per le quali siano già previste specifiche categorie catastali (per es. cine-teatri; scuola dell'infanzia).

Dall'esperienza maturata dagli uffici delle Curie delle Diocesi lombarde emerge che le categorie catastali di fatto più utilizzate per le "strutture pastorali" sono le seguenti (non è un ordine significativo):

categoria B1	collegi e convitti, educandati, ricoveri, orfanotrofi, ospizi, conventi, seminari, caserme
categoria B5	scuole e laboratori scientifici
categoria B4	uffici pubblici
categoria C4	fabbricati e locali per esercizi sportivi (senza fine di lucro)

Dalla scelta della categoria catastale dipende poi:

- a) la rendita catastale, che determina l'onere fiscale sull'edificio e
- b) il profilo urbanistico dell'edificio.

A riguardo non può tacersi il fatto che l'attribuzione della categoria catastale soffre di un'oggettiva incertezza in quanto i fabbricati degli enti ecclesiastici (ad esclusione delle chiese) utilizzati per le attività istituzionali di religione e culto non trovano un'identificazione univoca negli atti normativi del catasto². Riprova di questa situazione è la diversità di prassi che si ri-

² Fatto salvo la categoria B7, la categoria E7 (relativa a fabbricati destinati all'eser-

scontra tra gli uffici periferici dell'Agenzia del Territorio (ora Entrate).

Al fine di giungere ad una soluzione condivisa e oggettivamente in linea con la *ratio* della disciplina catastale, ci si è riferiti al documento dell'Agenzia del Territorio *FAQ 02 DocFa - Quadro generale delle categorie e delle tipologie catastali 31 maggio 2006 - Agg. 28 dicembre 2010* di seguito citato in estratto sottolineando le fattispecie di interesse:

**GRUPPO "B" (Unità immobiliari per uso di alloggi collettivi)
B/1 – COLLEGI E CONVITTI**

Educandati; ricoveri; orfanotrofi; ospizi; conventi; seminari; caserme.

Massima N. 57 - Asili infantili

Gli asili infantili si accertano: nella categoria B/1, quando ad essi sono aggregati i locali, i servizi ed in genere quanto può occorrere per una comunità religiosa, sia pure numericamente ristretta³.

B/4 - UFFICI PUBBLICI

Compresi gli uffici vescovili e parrocchiali adibiti a uffici e costituenti unità immobiliari indipendenti.

Massima N. 61

Uffici vescovili e parrocchiali. I locali di sedi vescovili o parrocchiali, adibiti ad uffici, se costituiscono unità immobiliari indipendenti, vanno accertati nella categoria B/4 (uffici pubblici). Altri locali delle stesse sedi, costituenti separate unità immobiliari con destinazioni diverse (abitazioni, ricreatori, opere annesse, ecc.), devono essere oggetto di distinte dichiarazioni ed essere accertati a seconda della loro ordinaria destinazione.

Se però le diverse posizioni della sede vescovile o parrocchiale (uffici, abitazioni, ricreatori, ecc.), non costituiscono distinte unità immobiliari, esse devono essere oggetto di unica dichiarazione con scheda Mod. 1 che contenga la descrizione della parte ad uso ufficio nel prospetto B e delle parti ad usi diversi nei prospetti A e C, a seconda dei casi.

L'intera unità immobiliare così costituita si accerta nella categoria corrispondente alla destinazione della parte economicamente prevalente.

cizio pubblico dei culti) e le categorie del gruppo A (relative alle abitazioni presenti nei centri pastorali).

³ Dal commento emerge che la caratteristica della categoria B/1 consiste nel fatto che le persone vivono nella struttura e non solo vi trascorrono alcune ore del giorno.

B/5 - SCUOLE E LABORATORI SCIENTIFICI

Osservatori astronomici, osservatori meteorologici, ecc.

Massima N. 57 - Asili infantili

Gli asili infantili si accertano:

- nella categoria B/1, quando ad essi sono aggregati i locali, i servizi ed in genere quanto può occorrere per una comunità religiosa, sia pure numericamente ristretta;
- nella categoria B/5 quando sono invece del tipo dei giardini d'infanzia, tenuti - come avviene nella generalità dei casi dal Comune con maestre giardiniere⁴.

B/7 - CAPPELLE ED ORATORI NON DESTINATI ALL'ESERCIZIO PUBBLICO DI CULTI

Quando la cappella privata è annessa ad una abitazione, non costituisce separata unità immobiliare e va, pertanto, computata nella consistenza dell'unità immobiliare di cui fa parte, a meno che non abbia accesso diretto da strada, cortile, androne, giardino, ecc.; se la cappella privata, oltre a essere adibita all'esercizio pubblico dei culti, ha le caratteristiche proprie all'uso specifico cui è destinata si assegna alla categoria E/7 e si assoggetta o meno alla determinazione della rendita catastale, secondo che sia ceduta in affitto o gratuitamente.

Massima N. 112 - Cappelle e Oratori

Determinazione della rendita catastale delle cappelle e degli oratori di proprietà di privati non destinati all'esercizio pubblico dei culti. Le cappelle e gli oratori di proprietà di privati non destinati all'esercizio pubblico dei culti vanno accertate nella categoria B/7 e sono soggette a determinazione della rendita catastale. L'eventuale applicazione dell'esenzione, in base al riconoscimento delle condizioni richieste, sarà deciso in sede competente.

Oratorio.

Agli effetti dell'accertamento nella B/7, per "oratorio" si deve intendere un piccolo edificio destinato alla preghiera e cioè qualche cosa di analogo alla cappella.

⁴ Il discrimine pare essere dato dal fatto che nei fabbricati accatastati in categoria B/5 è assente la vita "continua" delle persone che li frequentano.

C/4 - FABBRICATI E LOCALI PER ESERCIZI SPORTIVI

Compresi quelli costruiti o adattati per tali speciali scopi e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni, se non hanno fine di lucro, e pertanto non rientrano nell'art. 10 della legge:

- ricreatori religiosi;
- costruzioni destinate all'esercitazione dei pompieri;
- sale per ginnastica,
- locali e fabbricati per dopolavoro.

Rientrano nell'art. 10 della legge, quando hanno fine di lucro:

a) i fabbricati (o parti distinte ed autonome di fabbricati) destinati ad:

- opifici,
- teatri,
- cinematografi,
- alberghi,

anche se non appositamente costruiti per tali destinazioni,

b) i fabbricati (o parti nettamente distinte ed autonome di fabbricati) costruiti per le speciali esigenze di una specifica attività industriale o commerciale e tali da non essere suscettibili di destinazioni ordinarie senza radicali trasformazioni.

In ogni caso, non le palestre private a fine di lucro.

C/4 RICREATORI RELIGIOSI

I ricreatori religiosi si accertano nella categoria C/4.

E/7 - FABBRICATI DESTINATI ALL'ESERCIZIO PUBBLICO DEI CULTI ANCHE SE DI PROPRIETÀ DI PRIVATI, PURCHÉ ABBIANO LE CARATTERISTICHE PROPRIE ALL'USO SPECIFICO CUI SONO DESTINATI

Quando detti fabbricati sono di proprietà di privati si assoggettano o meno alla determinazione della rendita catastale secondo che siano ceduti in affitto o gratuitamente (esenti permanentemente dalla imposta fabbricati).

Massima N. 59

Accertamento di locali di proprietà di privati adibiti all'esercizio pubblico dei culti.

I locali di proprietà di privati adibiti all'esercizio pubblico dei culti, quando hanno le caratteristiche proprie all'uso specifico cui sono destinati, si assegnano alla categoria E/7 e si assoggettano o meno alla determinazione della rendita catastale, secondo che siano ceduti in affitto o gratuitamente.

Si assegnano invece alla categoria che ad essi compete per le loro caratteristiche costruttive e per il loro uso appropriato quelli, di tali locali, che sono adibiti all'esercizio pubblico dei culti senza particolari adattamenti o trasformazioni anche se sono dati in uso gratuito.

Conclusione

Si ritiene di utilizzare – nell'ordine - le seguenti categorie catastali:

1. B1 o B5
2. B4
3. C4

Questa indicazione di massima non esclude che per particolari strutture pastorali si possa/debba procedere a stima diretta.

Circa la puntuale definizione degli immobili destinati ad attività pastorali delle Confessioni Religiose, si rinvia all'articolo 70 della L.R. Lombardia n. 12/2005:

«Sono attrezzature di interesse comune per servizi religiosi:

a) gli immobili destinati al culto anche se articolati in più edifici compresa l'area destinata a sagrato;

b) gli immobili destinati all'abitazione dei ministri del culto, del personale di servizio, nonché quelli destinati ad attività di formazione religiosa;

c) nell'esercizio del ministero pastorale, gli immobili adibiti ad attività educative, culturali, sociali, ricreative e di ristoro compresi gli immobili e le attrezzature fisse destinate alle attività di oratorio e similari che non abbiano fini di lucro;

c bis) gli immobili destinati a sedi di associazioni, società o comunità di persone in qualsiasi forma costituite, le cui finalità statutarie o aggregative siano da ricondurre alla religione, all'esercizio del culto o alla professione religiosa quali sale di preghiera, scuole di religione o centri culturali».

2. Le attrezzature di cui al comma 1 costituiscono opere di urbanizzazione secondaria ad ogni effetto, a norma dell'articolo 44, comma 4».

Questione 2

Precisare quali siano le condizioni necessarie al fine di procedere al frazionamento dell'unica unità immobiliare.

Il caso è dato dalla necessità/opportunità di costituire una unità catastale che la parrocchia possa utilizzare in modo promiscuo limitando ad essa l'eventuale rinuncia delle agevolazioni fiscali.

Questa situazione è assai diffusa; infatti pressoché in tutte le parrocchie vi è almeno un ambiente/locale utilizzato non solo per attività istituzionali di religione e culto ma anche per altre attività (della parrocchia o di terzi).

È il caso della sala concessa anche per le assemblee condominiali o per le riunioni/attività di enti *non profit* (per es. Onlus, Organizzazioni di Volontariato, Cooperative sociali, iniziative comunali).

Occorre considerare che non sussiste l'obbligo di procedere ad un frazionamento:

a) quando la porzione di immobile non presenti *«potenzialità di autonomia*

- funzionale e reddituale»* (cf c. 1, art. 2 del D.M. 28/2008),
- b) tenuto anche conto che il comma 2, articolo 91-*bis* del decreto legge 1/2012 (cf nota n. 2), che rinvia al decreto legge n. 262/2006⁵, subordina l'obbligo di procedere al frazionamento solo quando la porzione di unità immobiliare sia «*esclusivamente adibita a tale attività* [non commerciale]» e che sia «*dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente*».

Conclusione

Poiché nel caso in esame il singolo locale/ambiente difetta di tali caratteristiche, si ritiene di non dover procedere al frazionamento e di poter ugualmente godere dell'esenzione IMU – limitatamente alla parte di unità immobiliare utilizzata esclusivamente per attività esenti (di religione e culto o assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché per edifici di culto e loro pertinenze) – applicando il criterio della “superficie”⁶.

Questione 3

Verificare la possibilità di attribuire all'unità immobiliare risultante dal frazionamento [ipotesi di cui al precedente numero], la medesima categoria catastale utilizzata per le strutture pastorali delle confessioni religiose destinate ad attività di religione e di culto (cioè B1 o B5, B4, C4).

I casi maggiormente significativi sono due:

- a) gli ambienti destinati a bar parrocchiale (la cui disciplina particolare è data dall'art. 68, n. 4 della L.R. n. 6/2010):

*«4. La programmazione regionale e i criteri comunali di cui al comma 1 non si applicano per il rilascio delle autorizzazioni relative all'attività di somministrazione di alimenti e bevande da effettuare:
[...]*

⁵ Il c. 40, art. 2, così si esprime: «*Nelle unità immobiliari censite nelle categorie catastali E/1, E/2, E/3, E/4, E/5, E/6 ed E/9 non possono essere compresi immobili o porzioni di immobili destinati ad uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale*».

⁶ D.M. 200/2012, art. 5 «*2. Per le unità immobiliari destinate ad una utilizzazione mista, la proporzione di cui al comma 1 è prioritariamente determinata in base alla superficie destinata allo svolgimento delle attività diverse da quelle previste dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992, e delle attività di cui alla citata lettera i), svolte con modalità commerciali, rapportata alla superficie totale dell'immobile*».

f) *nelle attività svolte direttamente, nei limiti dei loro compiti istituzionali, da ospedali, case di cura, parrocchie, oratori, comunità religiose, asili infantili, case di riposo, caserme, stabilimenti delle forze dell'ordine».*

- b) gli ambienti concessi in uso esclusivo (gratuito od oneroso) ad altri soggetti del mondo *non profit* (ONLUS, OdV, ONG, APS, Cooperative sociali).

Si deve riconoscere che queste porzioni di immobili – a differenza dei casi oggetto della *Questione 2* – presentano tutte le caratteristiche di un'autonoma e distinta unità immobiliare (*potenzialità di autonomia funzionale e reddituale*).

Conclusioni

Considerato che la porzione di unità immobiliare può essere frazionata proprio perché presenta «*potenzialità di autonomia funzionale e reddituale*», si deve concludere che la categoria catastale dovrà essere attribuita tenendo conto della destinazione e dell'utilizzo effettivo.

Pertanto si deve ritenere che non sussiste un diritto ad utilizzare le categorie catastali naturali per le strutture pastorali (cioè B1 o B5, B4, C4), salvo il caso in cui ricorrono le caratteristiche da esse richieste.

AII. 1**TABELLA DELLE CATEGORIE CATASTALI
(vigente)****I - IMMOBILI A DESTINAZIONE ORDINARIA****GRUPPO A**

- A/1 Abitazioni di tipo signorile
- A/2 Abitazioni di tipo civile
- A/3 Abitazioni di tipo economico
- A/4 Abitazioni di tipo popolare
- A/5 Abitazioni di tipo ultrapopolare
- A/6 Abitazioni di tipo rurale
- A/7 Abitazioni in villini
- A/8 Abitazioni in ville
- A/9 Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici
- A/10 Uffici e studi privati
- A/11 Abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi

GRUPPO B

- B/1 Collegi e convitti, educandati; ricoveri; orfanotrofi; ospizi; conventi; seminari; caserme
- B/2 Case di cura ed ospedali (senza fine di lucro)
- B/3 Prigioni e riformatori
- B/4 Uffici pubblici
- B/5 Scuole e laboratori scientifici
- B/6 Biblioteche, pinacoteche, musei, gallerie, accademie che non hanno sede in edifici della categoria A/9
- B/7 Cappelle ed oratori non destinati all'esercizio pubblico del culto
- B/8 Magazzini sotterranei per depositi di derrate

GRUPPO C

- C/1 Negozi e botteghe
- C/2 Magazzini e locali di deposito
- C/3 Laboratori per arti e mestieri
- C/4 Fabbricati e locali per esercizi sportivi (senza fine di lucro)
- C/5 Stabilimenti balneari e di acque curative (senza fine di lucro)
- C/6 Stalle, scuderie, rimesse, autorimesse (senza fine di lucro)
- C/7 Tettoie chiuse od aperte

II - IMMOBILI A DESTINAZIONE SPECIALE

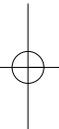
GRUPPO D

- D/1 Opifici
- D/2 Alberghi e pensioni (con fine di lucro)
- D/3 Teatri, cinematografi, sale per concerti e spettacoli e simili (con fine di lucro)
- D/4 Case di cura ed ospedali (con fine di lucro)
- D/5 Istituto di credito, cambio e assicurazione (con fine di lucro)
- D/6 Fabbricati e locali per esercizi sportivi (con fine di lucro)
- D/7 Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni.
- D/8 Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni.
- D/9 Edifici galleggianti o sospesi assicurati a punti fissi del suolo, ponti privati soggetti a pedaggio
- D/10 Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole

III - IMMOBILI A DESTINAZIONE PARTICOLARE

GRUPPO E

- E/1 Stazioni per servizi di trasporto, terrestri, marittimi ed aerei.
- E/2 Ponti comunali e provinciali soggetti a pedaggio
- E/3 Costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche
- E/4 Recinti chiusi per speciali esigenze pubbliche
- E/5 Fabbricati costituenti fortificazioni e loro dipendenze
- E/6 Fari, semafori, torri per rendere d'uso pubblico l'orologio comunale
- E/7 Fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti
- E/8 Fabbricati e costruzioni nei cimiteri, esclusi i colombari, i sepolcri e le tombe di famiglia
- E/9 Edifici a destinazione particolare non compresi nelle categorie precedenti del gruppo E.



Andrea Celli

AMMINISTRAZIONE DELL'ENTE ECCLESIASTICO: PREVENZIONE, GESTIONE DELLE CRITICITÀ ED EVENTUALI PROCEDURE CONCORSUALI

Al fine di trattare in maniera quanto più compiuta il tema dell'amministrazione dell'ente ecclesiastico, della prevenzione e gestione delle criticità, nonché delle eventuali procedure concorsuali, credo sia opportuno partire dalla nozione, meglio dalla natura dell'ente ecclesiastico per poi entrare più nello specifico del tema in materia di criticità, fallibilità e assoggettamento alle procedure concorsuali dell'ente stesso. È una materia nuova, non tanto per la parte relativa alla struttura e all'organizzazione degli enti, quanto per il profilo delle patologie connesse al loro agire concreto nel territorio dello Stato e della tutela dei terzi creditori, in ragione della giurisprudenza relativamente recente e della dottrina che la segue.

Già nel Nuovo Accordo dell'84 e Relazione sui Principi si parla di «*un indirizzo sostanzialmente innovativo adeguato alle recenti dinamiche dei rapporti tra strutture ecclesiastiche e società civile*»¹; viene in evidenza la necessità di rispondere alle diverse esigenze dello Stato e della Chiesa, volte da un lato, a garantire per lo Stato la sussistenza di determinati requisiti formali e sostanziali in capo all'ente, dall'altro di fruire, per la confessione religiosa, di tutti gli strumenti necessari per il raggiungimento, attraverso l'ente, delle proprie finalità e lo svolgimento delle sue diverse attività.

In sostanza per detti enti, a fronte del loro carattere di ecclesiasticità, la vita si svolge – potremmo dire – lungo un doppio binario: l'ordinamento canonico e l'ordinamento statale.

Per l'ordinamento canonico è fondamentale il collegamento con la struttura e l'organizzazione della confessione cattolica, mentre per l'ordinamento statale è importante l'attenzione ai principi generali dell'ordinamento giuridico, la tutela dei diritti ed interessi legittimi secondo i diversi livelli normativi.

Il punto di incontro dei due diversi ordinamenti in materia di enti eccle-

¹ L'Accordo di modificazione del Concordato Lateranense dell'11.2.1929 è stato ratificato dall'Italia con la L. n. 121 del 25.3.1985.

siastici, sembra essere la persona umana. Basti pensare al documento conciliare *Gaudium et Spes* n. 24 «l'uomo è sulla terra la sola creatura che Dio abbia voluto per se stessa»², o all'enciclica *Centesimus Annus* «la principale risorsa dell'uomo è l'uomo stesso»³ o ancora, al concetto analogo espresso nella *Caritas in Veritate* «per realizzare lo sviluppo di tutto l'uomo e di tutti gli uomini»⁴, per comprendere l'apparato valoriale carico di istanze, esigenze e speranze che diviene luogo di diritto per «la promozione dell'uomo in tutte le sue dimensioni materiali e spirituali».

Analogamente l'articolo 20 della Costituzione italiana dispone la massima tutela agli enti di ispirazione religiosa, vietandone un trattamento odioso rispetto agli altri di diritto comune, ancor prima di una loro organizzazione, in stretto collegamento con quanto dispone l'articolo 19 che lo precede.

Il diritto di libertà religiosa può essere espresso e professato per il pieno svolgimento del sentimento religioso dell'individuo in forma associata. In altre parole può verificarsi il caso in cui il singolo, per meglio esprimere la propria personalità religiosa, dia vita insieme ad altri ad un ente che diviene l'espressione del proprio diritto di libertà religiosa, in quel particolar modo che viene definito dal dettato costituzionale “in forma associata”.

Di qui gli elementi comuni sottesi nei due ordinamenti (persona e libertà) costituiscono ragione e fondamento delle discipline derivate vigenti nei due sistemi normativi.

Nell'ordinamento canonico si esprime il principio: *salus animarum suprema lex est*, mentre per il sistema statale alcuni diritti sono attribuiti all'uomo in quanto tale, al singolo per ciò che rappresenta nelle sue qualità universali o per l'appagamento dei suoi bisogni e desideri individuali.

Tutto ciò ha un valore programmatico nella definizione di “ecclesiasticità” che per normativa pattizia presenta una duplice caratteristica: ecclesiasticità strutturale ed ecclesiasticità funzionale.

La prima è costituita dal “legame organico” che unisce i singoli enti alla Confessione di appartenenza⁶. Ciò vuol dire che l'ente ecclesiastico, per essere tale, deve avere una struttura condizionata religiosamente, vale a dire in qualche modo collegata con l'istituzione confessionale di appartenenza. Il collegamento, a sua volta, si manifesta sia a livello genetico, perché la confessione deve riconoscere l'ente come sua struttura e dare l'assenso alla sua nascita, sia a livello organizzativo, perché l'ente ecclesiastico resta in qualche modo subordinato alla confessione stessa, per via dei controlli che le autorità confessionali esercitano sulle sue attività, per la destinazione dei

² Costituzione Pastorale sulla Chiesa nel mondo contemporaneo *Gaudium et Spes*, promulgata dal Sommo Pontefice Paolo VI l'8.12.1965.

³ Lettera Enciclica *Centesimus annus* del Sommo Pontefice Giovanni Paolo II.

⁴ Lettera Enciclica *Caritas in Veritate* del Sommo Pontefice Benedetto XVI.

⁵ Discorso del Presidente del Consiglio Craxi al Card. Casaroli in occasione dello scambio degli strumenti di ratifica del Nuovo Accordo.

⁶ C. CARDIA, *Ordinamenti religiosi e ordinamenti dello Stato*, Il Mulino, 2003.

beni in caso di scioglimento, e per i poteri di intervento più o meno penetranti che la confessione si riserva di esercitare nel corso dell'esistenza dell'ente, ivi compreso l'eventuale momento estintivo.

L'ordinamento italiano non soltanto riconosce il rapporto organico che unisce ente e confessione di appartenenza, ma addirittura ne fa una condizione imprescindibile per riconoscere l'ente ecclesiastico come tale. Di più, è precluso allo Stato (in tutti i suoi organi, poteri e articolazioni), per il suo carattere laico e per la tutela costituzionale della libertà religiosa, di dar vita ad un ente ecclesiastico proprio, cioè, come si usa dire, ad un ente ecclesiastico a dispetto⁷.

A fronte di questa ecclesiasticità strutturale è da considerare anche quella che potremmo definire una ecclesiasticità funzionale.

«Per la nuova legislazione ecclesiastica il fine di religione o di culto, è requisito generale necessario per il riconoscimento di qualsiasi ente ecclesiastico. Il profilo finalistico assurge per la prima volta in maniera inequivoca a parametro essenziale per la ecclesiasticità di un ente (fugando ogni dubbio circa la disgiunzione tra carattere ecclesiastico e fine)»⁸.

L'ente ecclesiastico senza fine di religione o culto non dovrebbe esistere. Entrambi gli elementi, culto e religione, debbono essere "costitutivi ed essenziali"⁹ e la dottrina nel tempo ha coniato altri aggettivi, del tipo "prevalente ed esclusivo", proprio per sottolineare un rilievo qualitativamente eminente e centrale, così da configurarsi come una vera e propria causa dell'ente stesso.

Ma quali sono questi fini di religione e di culto? La legge n. 222 del 1985 abbozza una sorta di tipizzazione nell'articolo 16 che distingue, nelle sue due lettere a) e b), le attività c.d. istituzionali e quelle diverse. La formulazione di detto articolo nasce dall'esigenza di oggettivizzare, attraverso lo studio estrinseco della vita dell'ente, le finalità che si disvelano attraverso le attività. Già lo Jemolo affermava che «*nella pratica potranno esserci punti deboli*»¹⁰, la materia è scivolosa perché talvolta il fine non è immediatamente e formalmente visibile o perché l'attività è strumentale e mediata (si pensi ad es. all'Istituto Centrale per il Sostentamento del Clero e agli Istituti Diocesani per il Sostentamento del Clero), anche se i principi generali non sono in discussione.

Pertanto gli enti ecclesiastici che ottengono, sulla base di questi due requisiti (collegamento confessionale e fine di religione e di culto), la perso-

⁷ P. PICOZZA, *L'Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*, Milano, 1992, 65.

⁸ D. FONDAROLI, A. ASTROLOGO, G. SILVESTRI, *Responsabilità "amministrativa" ex D.Lgs. n. 231 del 2001 ed enti ecclesiastici civilmente riconosciuti*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, 10.12.2012; si veda anche, P. CAVANA, *Le Sezioni Unite della Cassazione e l'art. 11 del Trattato lateranense*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, 7.5.2012.

⁹ Art. 2, L. 222/1985.

¹⁰ C.A. JEMOLO, Scritti.

nalità giuridica all'interno dell'ordinamento civile rispondono ad una eterogeneità delle fonti, tipica del diritto ecclesiastico, sia dal punto di vista costitutivo che operativo.

In ragione di tale specificità, lo Stato non può intromettersi nelle loro attività di "religione o di culto", non può assumere iniziative di controllo su tali specifiche attività, non ha poteri ispettivi sulla legittimità degli atti dell'ente in riferimento all'ordinamento che lo regge, né di intervenire nella vita e nell'organizzazione interna all'ente.

Anche l'eventuale momento liquidatorio del patrimonio dell'ente e quello estintivo dello stesso non soggiacciono alle regole del codice civile e delle leggi speciali dello Stato, ma rispondono alle regole proprie dell'ordinamento confessionale.

Per le finalità religiose lo Stato ammette che gli enti ecclesiastici siano riconosciuti e agiscano nel proprio ordinamento mantenendo la struttura loro originaria senza che ad essi siano applicabili alcuni principi fondamentali previsti dal codice civile per le persone giuridiche.

Del resto anche la Commissione Paritetica Italia-Santa Sede, afferma ai sensi dell'articolo 1 delle norme approvate con il Protocollo del 15 novembre 1984, e in conformità con quanto già disposto dall'articolo 7 secondo comma, dell'Accordo del 1984, che *«gli 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»*¹¹.

Va dunque rilevata, l'impossibilità di una omologazione di tali peculiari enti ad altri tipi di persone giuridiche private: autorevole dottrina, del resto, li definisce persone giuridiche private dotate di una speciale autonomia in ragione del carattere ecclesiastico che lo Stato riconosce e tutela specificamente.

Tale regime di specialità è poi predicabile per gli enti ecclesiastici nel caso in cui gli stessi svolgano le cosiddette "attività diverse" ai sensi dell'articolo 16, lettera b), della legge sopra indicata? Permane il carattere ecclesiastico in questi casi, o viene snaturata l'ecclesiasticità stessa?

Le attività diverse in parola possono definirsi come attività possibili, il cui divieto all'esercizio per gli enti ecclesiastici risulterebbe incostituzionale.

Quando però queste attività sono esercitabili anche e allo stesso modo dagli enti di diritto comune esse sono necessariamente soggette alle leggi civili che le riguardano e al regime tributario per esse previsto; sia pur nel rispetto della natura e delle più generali finalità degli enti medesimi.

¹¹ Documento conclusivo (Sez. III) del 24.2.1997, in www.vatican.va.

Si istituisce così, il grande discrimine tra la specialità di condizione fatta all'ente e alle sue attività religiose e culturali e il recupero pieno del diritto comune per tutto ciò che la normativa pattizia considera attività profane. Non esiste dunque un regime di specialità delle attività diverse, ma nel contempo la gestione delle stesse non fa patire limitazioni e non refluisce sull'elemento soggettivo dell'ente ecclesiastico promotore. Così la Corte di Cassazione ha affermato che «*un'attività di tipo commerciale, seppure di vaste proporzioni svolta da una Chiesa non è sufficiente a farle perdere la qualificazione di Confessione religiosa di cui all'articolo 8 della Costituzione*»¹².

Certamente, qualora la concreta attività che l'ente svolge abbia caratteristiche, quantitative e qualitative, tali da far perdere a questo i requisiti originari suoi propri, mediante prevalenza assoluta delle sue attività profane, così da rendere marginale il suo fine religioso o la giustificazione della sua appartenenza alla Confessione, si ha uno snaturamento del proprio carattere ontologico; con conseguente possibile refluenza di segno negativo sulla sua qualificazione come ente ecclesiastico in entrambi gli ordinamenti.

In ordine alle attività diverse sopra analizzate, l'ordinamento canonico appresta una serie di strumenti volti a garantire la corretta amministrazione dei beni ecclesiastici, individuando funzioni di vigilanza e di supplenza e prevedendo un apparato di controlli canonici¹³.

Si tratta di un meccanismo di tutela per il monitoraggio delle attività degli enti ecclesiastici, determinando la liceità e la validità degli atti posti in essere dai loro legali rappresentanti nell'ordinamento canonico.

In particolare, il rilievo dei controlli in discorso trova fondamento non

¹² Cass. Sez. Pen. 9.2.1995.

¹³ «*Il termine "amministrazione" ha una duplice valenza semantica che non deve indurre in errore. Amministrare, infatti, può significare la funzione propria dell'autorità ecclesiastica – diversa da quella di legiferare e di giudicare – consistente nel porre atti di governo nel rispetto della legge. Accanto a questo significato, appartenente all'ambito del potere di giurisdizione, ce n'è un altro di tipo economico, che mira a conservare, far fruttare e migliorare un patrimonio. Ebbene, è da tener presente che il Legislatore ecclesiastico adopera il termine in entrambi i sensi; quando, per esempio, regola l'atto amministrativo nel Libro I sta evidentemente facendo riferimento al primo concetto di amministrazione; quando, invece, stabilisce al can. 1279 la necessità che le persone giuridiche pubbliche abbiano un amministratore, adopera il secondo senso di amministrare. È importante tenere presente questa distinzione al momento di esaminare il Libro V, e in particolare il suo Titolo II su "l'amministrazione dei beni", poiché in esso il Legislatore adopera entrambi i sensi del termine "amministrazione" nei confronti dei beni ecclesiastici. In concreto, quando il can. 1273 qualifica il Romano Pontefice come amministratore supremo dei beni ecclesiastici, fa riferimento al potere di giurisdizione del Papa sulla Chiesa e, quindi, sui beni delle persone giuridiche pubbliche destinati ai fini propri della Chiesa, anziché ad una funzione amministrativa di tipo economico basata sul potere dominicale dei beni*». Pontificio Consiglio per i testi Legislativi, Nota esplicativa, *La funzione dell'autorità ecclesiastica sui beni ecclesiastici, Communicationes*, 36, 2004, in www.vatican.va.

solo nell'ordinamento canonico, ma anche nelle leggi civili, atteso che il legislatore paritetico ha ritenuto opportuno e prudente inserire nella normativa statutale di attuazione dell'Accordo di revisione una norma specifica secondo cui: «*Ai fini dell'invalidità o inefficacia di negozi giuridici posti in essere da enti ecclesiastici non possono essere opposte a terzi, che non ne fossero a conoscenza, le limitazioni dei poteri di rappresentanza o l'omissione di controlli canonici che non risultino dal Codice di diritto canonico o dal registro delle persone giuridiche*»¹⁴.

Per quanto attiene alle funzioni di vigilanza e di supplenza, spetta al Vescovo diocesano il potere-dovere di esercitare la tutela sull'amministrazione dei beni appartenenti alle persone giuridiche pubbliche a lui soggette (cf can. 1276 § 1) e di vigilare sulle persone giuridiche canoniche nei limiti stabiliti dal diritto (cf cann. 392 § 2, 325 § 1). La necessità del superiore controllo è determinata dalla natura stessa dei beni ecclesiastici e dal loro carattere pubblico e si esplicita in un insieme di attività poste dal Vescovo e dai suoi collaboratori volte a tutelare la corretta utilizzazione dei beni di ciascuna persona giuridica, nel rispetto delle sue finalità e nella valorizzazione della responsabilità degli amministratori. Alcune attività concernono la vigilanza sull'amministrazione ordinaria dei beni: l'esame del rendiconto annuale (cf cann. 1284 § 2, 8°, 1287 § 1) e dell'eventuale preventivo, che può essere richiesto dal diritto particolare (cf can. 1284 § 3); la cura del subentro di nuovi amministratori, che può offrire l'occasione per una verifica più approfondita e di carattere complessivo (cf can. 1283); un esame generale della situazione dei beni della persona giuridica in occasione della visita pastorale (cf cann. 396-398).

L'esercizio della vigilanza può comportare, in circostanze particolari, la necessità di intervenire sugli amministratori con atti precettivi (cf can. 49) e anche con provvedimenti di natura disciplinare (cf can. 1377), non esclusa nei casi più gravi la rimozione dall'ufficio (cf cann. 192-193, 1740 ss., in particolare can. 1741, 5°).

Alla funzione di vigilanza è collegata quella di supplenza che si esplica anzitutto verso le persone giuridiche che dal diritto o dai propri statuti non hanno amministratori: l'ordinario del luogo può incaricare dell'amministrazione per un triennio persone idonee (cf can. 1279 § 2), ad esempio l'economo. L'ordinario ha, inoltre, il diritto-dovere di intervenire in rappresentanza della persona giuridica, nel caso di negligenza degli amministratori (cf can. 1279 § 1), sostituendosi temporaneamente a essi o nominando un commissario *ad acta*.

Nell'ambito della funzione di vigilanza merita un cenno anche l'ipotesi contemplata dal canone 318 paragrafo 1, laddove circostanze speciali inducano l'ordinario ad assumere il governo dell'ente attraverso la nomina di un commissario che in suo nome temporaneamente lo diriga, con poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione.

¹⁴ Art. 18, L. 222/1985.

Sebbene l'istituto citato sia tipico delle Associazioni pubbliche di fedeli e il fondamento sia rinvenibile nel fatto che l'associazione, in virtù della missione ricevuta, agisce in nome della Chiesa, anch'esso esprime un ulteriore aspetto in cui la funzione di vigilanza, nel caso in cui l'ente non sia in grado di compiere gli atti amministrativi necessari, si tramuta in azione di governo. La temporaneità che caratterizza il ruolo del commissario, tra l'altro, ne evidenzia, da un lato, la natura e il fine che – contrariamente all'accezione civilistica del termine commissario – non è quello di estinguere l'ente ma di superare, laddove possibile, gli ostacoli che lo hanno portato all'innattività affinché possa continuare a svolgere la sua missione, dall'altro, la *ratio* stessa del superiore controllo su tutte le persone giuridiche pubbliche soggette all'ordinario, intesa non a limitare gli enti nella loro autonomia, ma come garanzia dei medesimi che operano con mezzi e strumenti a servizio delle finalità proprie della Chiesa (cf can. 1254 § 1).

L'esperienza del commissariamento degli enti insegna che è particolarmente gravoso, in alcuni casi, ricostruire l'asse patrimoniale, i rapporti obbligatori in essere e quelli chiusi, le pendenze creditizie e debitorie dell'ente. Si tratta di censire inizialmente l'asse patrimoniale, analizzarne i vincoli e i pesi, laddove esistenti, i rapporti negoziali di qualsiasi natura con terzi, le liquidità dell'ente e, più in generale, i diritti che il medesimo può vantare con soggetti pubblici o privati. Il tutto diretto ad un riordino tecnico-amministrativo della corretta vigenza dell'ente all'interno degli ordinamenti statale e canonico.

La naturale definizione del commissariamento, una volta appurato che le finalità statutarie sono ancora perseguibili e i mezzi e le risorse dell'ente sufficienti allo scopo, sarà di riportare l'ente ecclesiastico *in bonis*, essendo detti enti, per normativa codiciale, destinati a durare in perpetuo.

È bene comunque che di tutte le attività del commissario sia data tempestiva notizia all'ordinario che ha emesso il Decreto commissariale, affinché venga edotto, in corso di svolgimento della procedura, delle problematiche da affrontare per la sanazione o l'eventuale estinzione dell'ente.

Nell'ordinamento canonico è stabilito, poi, a motivo del carattere pubblico dei beni ecclesiastici, il principio secondo cui, ferme restando le disposizioni degli statuti, sono invalidi gli atti eccedenti l'amministrazione ordinaria compiuti dagli amministratori (nonché dai commissari) delle persone giuridiche pubbliche, senza aver prima ottenuto l'autorizzazione scritta dall'autorità ecclesiastica competente (cf can. 1281 § 1)¹⁵.

Quanto al controllo sugli enti, si evidenzia che il sistema riguarda quelli relativi agli atti di straordinaria amministrazione attraverso tre tipologie di atti:
a) la licenza (denominata anche autorizzazione, permesso o nulla osta) data in forma scritta dall'autorità ecclesiastica cui la persona giuridica è soggetta;

¹⁵ Tutte le procedure interne di vigilanza, di supplenza e i controlli canonici sono trattati dalle *Istruzioni in materia amministrativa*, 2005, Conferenza Episcopale Italiana.

- b) il consenso dato da un organo collegiale al Vescovo diocesano o al superiore per gli atti che questi compie come amministratore unico di una persona giuridica, ovvero che questi autorizza;
- c) il parere, che non ha carattere vincolante e deve essere richiesto, per la validità dell'atto, a coloro che sono indicati dal diritto.

Il controllo preventivo dell'autorità superiore va, dunque, considerato come una fraterna collaborazione nel quadro di una comunità gerarchicamente ordinata e, in ultima analisi costituisce strumento di prevenzione per l'ente esposto a cattiva gestione, prima che possano generarsi danni nei confronti di terzi in entrambi gli ordinamenti.

Le attività diverse di cui è menzione nell'articolo 7 dell'Accordo del 1984 e nell'articolo 16, lettera b) della più volte citata legge n. 222 del 1985 possono in concreto assumere nell'ordinamento italiano cui sono soggette caratteristiche tali da determinare l'applicazione delle leggi dello Stato che abbiano quale presupposto lo statuto dell'imprenditore.

È quindi necessario chiedersi se l'ente ecclesiastico possa per sua natura essere qualificato come imprenditore.

L'articolo 2082 del codice civile stabilisce testualmente che è imprenditore «*chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi*».

La giurisprudenza di legittimità è sostanzialmente costante nel ritenere che in tale disposizione di legge al requisito soggettivo si sostituisce quello oggettivo, dovendosi riconoscere il carattere imprenditoriale all'attività economica organizzata che sia ricollegabile ad un dato obiettivo inerente all'attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, rimanendo giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro, che riguarda il movente soggettivo che induce all'esercizio di tale attività e dovendo essere, invece, escluso il suddetto carattere imprenditoriale dell'attività nel caso in cui essa sia svolta in modo del tutto gratuito, dato che non può essere considerata imprenditoriale l'erogazione gratuita dei beni o servizi prodotti¹⁶.

Significativa conferma di tale atteggiamento ordinamentale si rinviene nella disciplina settoriale dell'impresa sociale (D.Lgs. n. 115 del 2006) che comprende nella nozione di "impresa sociale" anche gli enti ecclesiastici che svolgano un'attività organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, indicati nell'articolo 2 dello stesso decreto.

In linea di principio, pertanto, l'ente ecclesiastico che svolga le attività diverse da quelle di culto e religione con le modalità indicate dal codice civile può essere qualificato come imprenditore.

Quanto alle conseguenze concrete dell'inadempimento dell'ente ecclesiastico, che sia anche imprenditore, alle obbligazioni a contenuto pecuniario derivanti da rapporti con terzi, parte della dottrina ritiene che non possa trovare applicazione la disciplina propria delle procedure concorsuali sul

¹⁶ Cf e *multis*, Cass. 19.6.2008, n 16612.

rilievo che il regime di spossessamento derivante dall'assoggettamento dell'ente alla procedura concorsuale determinerebbe un'alterazione della struttura e delle finalità dell'ente stesso.

La giurisprudenza di legittimità non ha mai avuto modo di occuparsi *ex professo* della questione. Tuttavia la stessa è da più di un ventennio consolidata nel senso che le discipline legali derivanti da quello che viene chiamato "statuto dell'imprenditore" trovano applicazione anche per gli enti ecclesiastici, dovendo la nozione di imprenditore di cui all'articolo 2082 del codice civile intendersi in senso oggettivo, con la conseguente qualificazione come imprenditoriale dell'attività economica organizzata che sia ricollegabile ad un dato obiettivo inerente all'attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, rimanendo giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro (movente soggettivo che induce l'imprenditore ad esercitare la sua attività); con la conseguenza che, di contro, è da escludere tale carattere imprenditoriale dell'attività nel caso in cui essa sia svolta in modo del tutto gratuito, dato che non può essere considerata imprenditoriale l'erogazione gratuita dei beni o servizi prodotti¹⁷.

Ad oggi solo la giurisprudenza di merito ha avuto modo di trattare, con univocità di atteggiamenti, la questione dell'assoggettamento degli enti ecclesiastici alle discipline delle procedure concorsuali (concordato preventivo, fallimento, amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza).

In particolare i due giudici di merito che in argomento si sono pronunciati hanno dato risposta affermativa, evidenziando, in estrema sintesi che:

- ciò che rileva è il reale svolgimento di attività commerciale organizzata in forma d'impresa sul territorio italiano da parte della persona giuridica e, dunque, l'instaurazione di rapporti a contenuto patrimoniale con altri soggetti la cui disciplina è regolata dal diritto italiano;
- l'accertamento dello stato di insolvenza da parte del giudice italiano trova ostacolo nella specifica ipotesi di immunità dell'attività dell'ente dalla giurisdizione italiana;
- l'immunità dalla giurisdizione italiana della Chiesa Cattolica o degli enti che ne sono legittima emanazione secondo l'ordinamento canonico ha carattere eccezionale, e può riguardare solo atti che siano espressione diretta dell'esercizio della potestà d'imperio di altro ente sovrano, ovvero emanati dal soggetto quale ente sovrano;
- tale immunità non sussiste per gli enti non aventi tali specifiche caratteristiche;
- l'ente ecclesiastico che persegue, allo stesso tempo, finalità spirituali, di carità ed assistenza, e dall'altro, svolge attività di impresa sul territorio italiano, è soggetto alle norme di diritto comune che regolano i rapporti dell'impresa, comprese quelle relative alle conseguenze della crisi d'impresa¹⁸.

¹⁷ Cf *inter alia*, Cass. 23.4.2004, n. 7725.

¹⁸ Trib. Paola, Sent. 3.12.2009 (Sentenza dichiarativa di fallimento); Trib. Roma, de-

Il tribunale capitolino, nell'individuare un criterio di liquidazione dei beni costituenti il patrimonio dell'ente ecclesiastico dichiarato insolvente, ha tenuto conto della *«duplicità delle finalità e delle funzioni cui l'ente stesso è preposto, evidenziando che i beni che, per loro natura e destinazione, sono funzionali al compimento delle attività non imprenditoriali dell'ente (ovvero finalità di culto, di assistenza, di carità) non potranno costituire oggetto di liquidazione concorsuale in funzione del pagamento dei debiti dell'ente ecclesiastico nella sua funzione di imprenditore, non facendo essi parte del patrimonio dell'imprenditore posto a garanzia generale delle obbligazioni da esso assunte (art. 2740 cod. civ.)»*¹⁹.

Il corollario è che gli altri beni, oggettivamente non funzionali al compimento delle attività non imprenditoriali dell'ente rientrano nel patrimonio oggetto della procedura di liquidazione di massa.

Tutto quanto sopra esposto, porta a concludere per la tesi affermativa in merito all'assoggettabilità dell'ente ecclesiastico alle procedure concorsuali; e ciò sembra essere dimostrato dalla giurisprudenza che le assevera e ancor più dai fatti, in quanto le pronunzie al riguardo sono state provocate direttamente dagli enti medesimi.

Un dato è però evidente: nel periodo attuale, caratterizzato dalla precarietà del sistema economico del paese, gli enti ecclesiastici che svolgono anche attività d'impresa (soprattutto nel settore della sanità) non rimangono immuni dalle conseguenze della crisi che investe le imprese stesse.

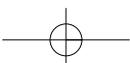
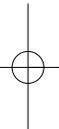
Per salvaguardare, dunque, l'autonomia dell'ordinamento canonico (mettendola al riparo dall'ingerenza dello Stato) e per tutelare allo stesso tempo i diritti dei terzi creditori, è da chiedersi, in conclusione, se non sia preminente assicurare l'effettività e l'efficacia degli strumenti canonici di controllo e tutti gli interventi diretti e preventivi in capo all'Autorità ecclesiastica, al fine di scongiurare il rischio che possano configurarsi fattispecie e circostanze tali da comportare l'attivazione di procedure concorsuali.

Questo potrebbe voler significare risolvere il problema in radice, salvaguardando la tutela dei diritti presenti nei due ordinamenti, statale e canonico, nel rispetto supremo della personalità religiosa dell'individuo e della salvezza della sua anima, interessi questi, comuni ai due diversi sistemi normativi.

creto 25.10.2012 (decreto di ammissione a concordato preventivo); Trib. Roma, Sent. 29.5.2013 (Sentenza di accertamento dello stato di insolvenza di impresa assoggettata ad amministrazione straordinaria).

¹⁹ Trib. Roma, Sent. 29.5.2013.

APPROFONDIMENTI



Antonio Bonardo

NOTE UNICA LAVORO E GARANZIA GIOVANI LOMBARDIA: DUE VALIDI STRUMENTI PER AIUTARE I CITTADINI LOMBARDI ALLA RICERCA DEL LAVORO

Riferimenti:

Dote unica lavoro

D.G.R. n. X/555 del 2 agosto 2013

D.G.R. n. X/748 del 4 ottobre 2013

Garanzia giovani lombardia

D.G.R. n. X/1761 dell'8 maggio 2014

D.G.R. n. X/1889 del 30 maggio 2014

D.G.R. n. X/1983 del 20 giugno 2014

Decreto n. 9619 del 16 ottobre 2014

1. DI COSA SI TRATTA

Dote Unica Lavoro è il programma di politica attiva del lavoro predisposto da Regione Lombardia finalizzato al supporto per il reinserimento occupazionale delle persone in cerca di lavoro di età maggiore di 30 anni residenti o domiciliate in Lombardia, oppure di età inferiore a 30 anni, che abbiano già aderito al programma *Garanzia Giovani Lombardia* senza aver conseguito un'esito occupazionale stabile.

Garanzia Giovani Lombardia è l'attuazione operativa del piano nazionale di *sostegno all'inserimento lavorativo dei giovani, residenti su tutto il territorio nazionale, di età compresa tra i 15 e i 29 anni*, voluto e finanziato dalla Commissione Europea.

2. COME FUNZIONANO

Le persone che si trovano in stato di disoccupazione e si vogliono attivare per trovare lavoro si possono rivolgere a un operatore specializzato

nei servizi al lavoro, pubblico o privato, accreditato da Regione Lombardia. L'elenco degli operatori accreditati, è consultabile all'indirizzo internet: www.dote.regione.lombardia.it, in cui è presente anche un servizio di geolocalizzazione, per facilitare la scelta da parte del cittadino.

La persona verrà accolta dall'operatore prescelto, che ne verificherà i requisiti per accedere alla dote o alla garanzia giovani. Sulla base delle caratteristiche del destinatario il sistema definisce in automatico l'appartenenza ad una delle fasce di intensità di aiuto previste dal programma, calcolate in base ai seguenti requisiti soggettivi: distanza temporale dal mercato del lavoro, età, titolo di studio e genere. Ad ogni fascia corrisponde un valore incrementale della Dote stanziata da Regione Lombardia a favore del richiedente, per remunerare il diverso *panel* di servizi di accompagnamento al lavoro cui si ha diritto. Entro il valore della propria dote, la persona, consigliata dall'operatore cui si affida, sceglie i servizi per il lavoro più funzionali alla propria condizione, quali il bilancio di competenze, lo *scouting* delle opportunità di lavoro, la predisposizione del *Curriculum Vitae*, la preparazione ai colloqui di lavoro, ed eventualmente un percorso formativo, ma sempre con l'obiettivo principale di trovare lavoro. L'operatore redigerà pertanto un Piano di intervento personalizzato.

Tutti i servizi di *Dote Unica Lavoro* e di *Garanzia Giovani Lombardia* sono gratuiti per l'utente poiché finanziati da Regione Lombardia tramite le risorse economiche assegnate dal Fondo Sociale Europeo, e riconosciuti all'operatore che l'ha preso in carico, in quota a parte a processo, in base ai servizi erogati e in misura prevalente sulla base del risultato occupazionale concretamente raggiunto che non può essere inferiore a sei mesi di lavoro ancorché non continuativi.

I contratti di lavoro riconosciuti come validi ai fini della corresponsione della dote all'operatore sono quelli di tipo subordinato, a tempo indeterminato o determinato, compresa la somministrazione. Oppure le iniziative di autoimprenditorialità. Per *Garanzia Giovani* si considerano risultati raggiunti anche la stipula di un tirocinio di sei mesi o di un apprendistato.

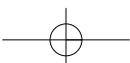
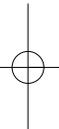
3. I PRIMI RISULTATI

Il programma *Dote Unica Lavoro* alla data del 18 marzo 2015 registra 55.642 Doti assegnate a persone con richiesta di servizio di inserimento lavorativo. Di queste, 14.620 hanno già conseguito un contratto di durata pari o superiore ai 6 mesi (di cui 2.427 a tempo indeterminato), ed altre 18.126 hanno attivato contratti attualmente inferiore ai 6 mesi. Pertanto, circa il 60% di chi si è iscritto a questo programma di politica attiva del lavoro ha avuto almeno una esperienza lavorativa.

Per quanto riguarda il programma *Garanzia Giovani Lombardia*, alla data del 20 marzo 2015 risultano iscritti 44.979 giovani. Di questi, 28.877 hanno completato l'adesione scegliendo l'operatore accreditato cui affidarsi, rendendo così possibile la presa in carico da parte di quest'ultimo e

11.146 sono già stati attivati nel mercato del lavoro: 5.870 con tirocinio, 3.755 con contratto a tempo determinato; 930 in apprendistato e 591 a tempo indeterminato.

Questi dati ci fanno capire che si tratta di due iniziative di supporto all'inserimento lavorativo di persone in cerca di lavoro, giovani e adulti che funzionano bene, premiando chi si attiva e si mette in gioco con voglia di fare.



Andrea Bettetini

LE ATTIVITÀ DELL'ENTE ECCLESIASTICO A CONFRONTO CON LA NORMATIVA CIVILE. PROFILI PROBLEMATICI*

1. L'ENTE ECCLESIASTICO NELLE FONTI NORMATIVE

Il vigente sistema dei rapporti fra Stato e Chiesa è ispirato al principio del riconoscimento degli enti ecclesiastici secondo la loro struttura originaria come configurata nell'ordinamento canonico, in modo da assicurare coerenza e trasparenza alla loro azione nell'ordinamento italiano.

Al pari della normativa precedente, quella attuale è caratterizzata da una pluralità di fonti, che comunque affondano tutte ugualmente le loro radici nella nostra Carta fondamentale. Per quanto concerne gli enti della Chiesa cattolica, le fonti prossime di cognizione sono infatti l'articolo 20 e l'articolo 7 della Costituzione. Il primo, per il suo diretto riferimento agli enti religiosi. Il secondo, per la rilevanza costituzionale che fa assumere alla normativa pattizia.

A quest'ultimo riguardo, bisogna innanzitutto menzionare l'articolo 7 dell'Accordo del 18 febbraio 1984 fra Stato italiano e Santa Sede, reso esecutivo mediante la legge 25 marzo 1985, n. 121; e le norme approvate in data 8 agosto 1984 dalla Commissione paritetica istituita dall'articolo 7, n. 6 dell'Accordo di Villa Madama per disciplinare la materia degli enti e dei beni ecclesiastici, per la revisione degli impegni finanziari dello Stato italiano, e degli interventi del medesimo nella gestione patrimoniale degli enti ecclesiastici.

Va qui inoltre ricordato che l'ordinamento italiano in questi ultimi anni è giunto a una generale semplificazione delle modalità di attribuzione della personalità giuridica ad associazioni, fondazioni e altri istituti di natura privata. Per quanto concerne il riconoscimento degli enti di diritto comune, con il D.P.R. 10 febbraio 2000, n. 361 sul riconoscimento delle persone giuridiche private, lo Stato centrale ha rinunciato al riconoscimento della persona-

* Relazione presentata al convegno promosso il 28 marzo 2014 dall'*Osservatorio Giuridico Legislativo Regionale* (organo della Regione Ecclesiastica Lombardia).

lità giuridica di associazioni, fondazioni e altre istituzioni di carattere privato, demandando la competenza all'amministrazione periferica dell'Interno, ossia le Prefetture e, per gli enti che operano in ambito regionale, le Regioni medesime. Un regolamento che, delegificando la materia riguardante il riconoscimento degli enti disciplinati dal libro I del codice civile, semplifica la procedura di riconoscimento della personalità giuridica degli enti, per favorire una maggiore efficienza dell'amministrazione che superi l'impostazione autoritaria e accentratrice dello Stato centrale a favore dell'amministrazione periferica.

Ai sensi dell'articolo 9 del summenzionato D.P.R. n. 361 del 2000, le norme da esso previste non incidono però sulla disciplina degli enti ecclesiastici riconosciuti in base alla legge 20 maggio 1985, n. 222, nonché degli enti civilmente riconosciuti in base alle leggi di approvazione di intese con le confessioni religiose ai sensi del terzo comma dell'articolo 8 della Costituzione. Questo significa che per tali categorie di enti permane la necessità di ricorrere al procedimento di riconoscimento previsto nella normativa di derivazione pattizia; procedimento, peraltro, ben più oneroso di quello di cui al regolamento del 2000.

2. L'ATTIVITÀ DELL'ENTE ECCLESIASTICO (IN PARTICOLARE, LE ATTIVITÀ DI IMPRESA E COMMERCIALI). L'IMPRESA SOCIALE

I requisiti perché un ente della chiesa possa essere riconosciuto come persona giuridica civile, come "ente ecclesiastico civilmente riconosciuto", sono¹:

- l'ente deve avere sede in Italia;
- l'ente deve avere un fine di religione o di culto;
- l'ente deve essere riconosciuto, costituito, o approvato dall'autorità competente della Chiesa;
- l'autorità ecclesiale deve dare il suo assenso al riconoscimento civile, a meno che non sia essa stessa a proporlo.

La legislazione concordataria pone dunque, come requisito comune per il riconoscimento di ogni ente ecclesiastico, che esso persegua in modo costitutivo ed essenziale un fine di religione o di culto, anche se connesso a finalità di carattere caritativo previste dal diritto canonico².

La legge non si limita a enunciare un principio, ma ad esso attribuisce

¹ Per più ampie considerazioni sul punto rinviamo al nostro *Gli enti e i beni ecclesiastici. Art. 831*, nel *Commentario al Codice Civile* diretto da F.D. BUSNELLI, II ed., Milano 2013, 40 ss.

² Cf art. 7, c. 2, L. 121 del 1985, e artt. 1 e 2, c. 3, L. 222 del 1985. Con riferimento al carattere costitutivo ed essenziale del fine religioso e culturale, cf Cons. St., Sez. I, 17.4.1991, n. 828/1991.

uno specifico contenuto. Infatti l'articolo 16, lettera a) legge n. 222 del 1985 considera come 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. Mentre (art. 16, lett b L. n. 222 del 1985) sono considerate attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali e a scopo di lucro.

Non si esclude però che l'ente possa svolgere altre attività. Anzi, la legge lo prevede espressamente. Dal combinato disposto degli articoli 7, n. 3 comma 2 legge n. 121 del 1985, e 15 legge n. 222 del 1985, si evince infatti come gli enti ecclesiastici possano svolgere attività diverse da quelle di culto o di religione, che sono assoggettate, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi statali che riguardano tali attività, e al regime tributario previsto per le medesime. E non potrebbe essere altrimenti, stante la garanzia dell'articolo 20 della Costituzione, impeditiva di limitazioni in tal senso, e il principio generale accolto nel nostro ordinamento dell'utilità strumentale di rapporti anche estranei allo scopo per il conseguimento dello scopo medesimo³.

Tuttavia, condizione per la riconoscibilità dell'ente è che queste ulteriori attività non abbiano natura prevalente rispetto a quelle di cui all'articolo 16, lettera a) legge n. 222 del 1985, ma siano a queste connesse o strumentali⁴, e comunque compatibili con la struttura e la finalità dell'ente⁵. Ovvero, detto in positivo, e adottando la terminologia del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, la finalità religiosa e culturale deve costituire l'oggetto esclusivo o perlomeno principale dell'ente ecclesiastico, e tale sarà non solo se risulta dallo statuto o dall'atto costitutivo, ma anche (e qui ritorna il criterio dell'effettività poco sopra ricordato) sulla base dell'attività realmente svolta dagli organi dell'ente⁶, che assume carattere non «marginale nell'am-

³ Come è stato rilevato, nell'ordinamento italiano «*si intende riconosciuta alla persona giuridica una capacità giuridica generale e non già funzionale, per cui essa può esercitare qualsiasi tipo di attività. E questo vale anche per quelle particolari persone giuridiche che sono gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti*»; A. VITALE, *Corso di diritto ecclesiastico. Ordinamento giuridico e interessi religiosi*, IX ed., Milano 1998, p. 423. Nel medesimo senso, F. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, ristampa IX ed., Napoli 1977, 43-44. In diversa prospettiva si veda P. LO IACONO, *La natura funzionale della personalità giuridica nel diritto ecclesiastico*, Napoli 2000.

⁴ Cons. Stato, Sez. I, 17.4.1991, n. 828, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica* 1991-92/1, 540-541; 12.5.1993, n. 462 cit.

⁵ Cons. Stato, Sez. I, 6.6.1990, n. 758; 13.1.1999, n. 841/98.

⁶ D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 1, *Qualificazione degli enti e determinazione dei criteri per individuarne l'oggetto esclusivo o principale di attività*, c. 1. «*Nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, all'articolo 87, il comma 4 è sostituito dai seguenti: "4. L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se*

bito degli scopi che l'ente persegue»⁷.

Il legislatore ha così creato una sorta di confine ideale tra la competenza dell'ordinamento canonico e quella dell'ordinamento civile, garantendo che, nel momento in cui gli enti ecclesiastici vengano ad operare in settori della vita sociale istituzionalmente diversi da quelli di religione o di culto, ma non di certo estranei alla tradizione ecclesiale, nessuna specialità nella disciplina possa essere giustificata in ragione della loro appartenenza confessionale, così che essi vengano a trovarsi nella medesima condizione giuridica delle altre soggettività sociali interessate.

Così, non si esclude che un ente ecclesiastico possa anche svolgere un'attività di natura imprenditoriale, in quanto, e purché, il lucro da esso perseguito non sia soggettivo (ossia la divisione di utili), bensì oggettivo, tendente a realizzare un incremento patrimoniale ai soli fini di acquisire i mezzi necessari per perseguire le finalità essenziali (di religione o di culto) dell'ente stesso⁸. È invero evidente che la distribuzione di utili agli associati sarebbe in oggettivo contrasto con le finalità che dell'ente costituiscono la ragion d'essere, snaturando la causa del negozio fondante l'ente medesimo, e spostandola verso quella delle società, caratterizzate dalla previsione di una (perlomeno possibile) distribuzione di utili ai soci.

Anzi, a voler essere più precisi riteniamo, come la più attenta dottrina

esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto. 4-bis. In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti». L'art. 87 è stato ora sostituito dall'art. 73, inserito dal D.Lgs. 12.12.2003, n. 344.

⁷ *Relazione sui principi rivolta al Parlamento per presentare la riforma sugli enti e beni ecclesiastici del 6.7.1984, in PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI, La revisione del Concordato. Un accordo di libertà, Roma 1986, 527.*

⁸ Cf Cass. S.U., 11.4.1994, n. 3353 con nota adesiva di A. FUCILLO, *Enti ecclesiastici e impresa commerciale: finalmente un binomio compatibile!*, in *Il Diritto ecclesiastico* 106 (1995), II, 463-477 (del Medesimo, si veda anche *Gli enti ecclesiastici e le ONLUS. Considerazioni su forme organizzative e specializzazione funzionale*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica* 1999, 227-246); Cass., Sez. lav., 5.1.2001, n. 97, in *Informazione previdenziale* 2001, 1212-1214 (con, alle pp. 1215-1226, nota di F. FRANCESCHI titolata *Scuole confessionali, esercizio di attività industriale e diritto agli sgravi contributivi: note in margine ad una recente sentenza della Suprema Corte*) ai sensi della quale un istituto scolastico gestito da una congregazione religiosa può assumere la natura di impresa industriale, e quindi usufruire degli sgravi contributivi a favore delle imprese industriali operanti nel Mezzogiorno, se svolge il servizio scolastico non per fini di religione e di culto ma per fini di lucro – alla cui integrazione può essere sufficiente l'idoneità almeno tendenziale dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio – e con organizzazione degli elementi personali e materiali necessari per il funzionamento del servizio stesso.

ha evidenziato⁹, e come è stato normativamente determinato anche a livello di legislazione comunitaria¹⁰, che perché di attività imprenditoriale si tratti, non è altresì necessario il perseguimento di siffatto fine di lucro oggettivo. Si deve invero ritenere sufficiente, per l'acquisto della qualità anzidetta, oltre alla presenza degli altri requisiti previsti dall'articolo 2082 del codice civile (e, cioè, professionalità, organizzazione, natura economica dell'attività, consistente nella produzione di beni o servizi ovvero nello scambio dei medesimi), l'agire da parte del soggetto interessato con metodo economico, ossia con il tendere alla potenziale equiparazione tra costi e ricavi, senza che tale attività comporti la ripartizione degli utili tra gli associati o il reinvestimento degli utili stessi in attività destinate al raggiungimento dei fini istituzionali dell'ente. Infatti l'idoneità dell'attività economica esercitata alla produzione di un profitto non è coesistente al concetto d'impresa, ma lo è, più limitatamente, l'idoneità perlomeno tendenziale di essa a coprire i costi di produzione¹¹.

Pertanto, perché un'attività gestita da un ente religioso, o comunque ideologicamente orientato, possa essere considerata impresa, occorre che, oltre agli altri requisiti di cui all'articolo 2082 codice civile, agisca con metodo "economico", perseguendo l'almeno tendenziale equivalenza tra costi e ricavi (c.d. autosufficienza economica), non inerendo in alcun modo alla qualifica di imprenditore l'esercizio di attività allo scopo di produrre ricavi eccedenti i costi con la relativa ripartizione di utili. Anche una finalità ideale può, infatti, essere perseguita attraverso una struttura di impresa, in particolare mediante lo svolgimento di un'attività economica per mezzo della quale sono procurati i mezzi patrimoniali necessari per il perseguimento degli specifici scopi statutari, senza che ciò muti la natura del soggetto che la pone in essere, il quale era, e rimane, organismo di tendenza religiosamente qualificato¹². Come peraltro ha ribadito la giurisprudenza, è necessario che l'atti-

⁹ Si veda, G. OPPO, *Impresa e imprenditore*, I, *Diritto commerciale*, in *Enc. giur.*, XVI, Roma 1989, § 5 (pp. 4-5); G. FERRI, *Manuale di diritto commerciale*, XII ed., a cura di C. ANGELICI e G.B. FERRI, Torino 2006, 42-43.

¹⁰ Si veda ad es. il Regolamento (CE) n. 178/2002, del 28.1.2002 (GUCE L 31/1 del 1.2.2002) ai sensi del cui art. 3, § 2 si intende per "impresa alimentare" «ogni soggetto pubblico o privato, con o senza fini di lucro, che svolge una qualsiasi delle attività connesse ad una delle fasi di produzione, trasformazione e distribuzione degli alimenti».

¹¹ Come, peraltro affermato dalle Sezioni Unite nella cit. Sent. n. 3353 del 1994, nonché nella n. 97 del 2001. Si veda altresì Cass., Sez. lav., 12.10.1995, n. 10636 (in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica* 1996, 747): «Per la sussistenza dell'impresa è necessario lo svolgimento di attività economica, astrattamente idonea non tanto a produrre lucro quanto a coprire i costi di produzione, sicché è imprenditore anche l'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto che eserciti professionalmente attività ospedaliera, ove la sua attività sia organizzata in modo da essere resa previo compenso adeguato al costo del servizio».

¹² Come ha sostenuto la Cassazione, ai fini dell'attribuzione di talune agevolazioni tributarie agli «enti equiparati a quelli di beneficenza o istruzione, non è sufficiente

vità commerciale non solo non sia prevalente rispetto a quella di religione o di culto, ma deve essere ad essa strumentale, sì che le operazioni commerciali appaiono giustificate se direttamente rapportabili alle attività istituzionali, e il finalismo aziendale e organizzativo non sia legato al profitto e alla sua massimizzazione¹³.

Non trattandosi di ente commerciale, l'ente ecclesiastico ha l'obbligo di tenere una contabilità separata per l'attività effettivamente commerciale svolta¹⁴, e ciò, come ha chiarito la relazione illustrativa al decreto legislativo 460 del 1997, per agevolare la determinazione del reddito di impresa e conferire trasparenza alla gestione.

Tale orientamento giurisprudenziale ha trovato anche un suo preciso

*che detti enti siano sorti con tali enunciati fini, ma occorre accertare anche alla stregua degli artt. 1 e 2 D.P.R. 20 febbraio 1973, n. 598, che l'attività in concreto esercitata non abbia carattere commerciale in via principale, ma strumentale ai fini di religione o di culto»: Cass., Sez. I civ., 15.2.1995, n. 1633, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica* 1995, 770-773. Si veda altresì Cass., Sez. I civ., 8.9.1999, n. 9529, *ibid.* 2000, 735-737; e Cass, Sez. III, civ. 19.6.2008, n. 16612.*

¹³ Cass., Sez. I civ., 20.7.1994, n. 6758, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica* 1995, 766-767. Si veda altresì, per quanto di ragione, Trib. Milano, 17.6.1994, in *Giur. it.* 1995, I, 2, c. 546-552, che ha ritenuto illegittimo, e quindi disapplicato a norma dell'art. 5, all. E, L. 20.3.1865, n. 2248, l'atto di riconoscimento di una fondazione che esercitava, di fatto, attività di imprenditoria primaria, sì da declassare a formazione sociale di fatto l'ente che non presentava i requisiti per la persistenza del riconoscimento.

¹⁴ D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 3, c. 1, e art. 144 TUIR inserito dal D.Lgs. 12.12.2003, n. 344: «*Determinazione dei redditi 1. I redditi e le perdite che concorrono a formare il reddito complessivo degli enti non commerciali sono determinati distintamente per ciascuna categoria in base al risultato complessivo di tutti i cespiti che vi rientrano. Si applicano, se nel presente capo non è diversamente stabilito, le disposizioni del titolo I relative ai redditi delle varie categorie. [...]. 2. Per l'attività commerciale esercitata gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata. 3. Per l'individuazione dei beni relativi all'impresa si applicano le disposizioni di cui all'articolo 65, commi 1 e 3-bis. 4. Le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi; per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile la rendita catastale o il canone di locazione anche finanziaria per la parte del loro ammontare che corrisponde al predetto rapporto. 5. Per gli enti religiosi di cui all'articolo 26 della legge 20 maggio 1985, n. 222, che esercitano attività commerciali, le spese relative all'opera prestata in via continuativa dai loro membri sono determinate con i criteri ivi previsti. 6. Gli enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica sono esonerati dall'obbligo di tenere la contabilità separata qualora siano osservate le modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria tenuta a norma di legge dagli stessi enti».*

riferimento normopositivo interno, dopo che il legislatore comunitario si era già pronunciato in argomento¹⁵.

Il decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155¹⁶, attuativo della legge delega n. 118 del 13 giugno 2005, ha introdotto nel nostro ordinamento la c.d. impresa sociale¹⁷, intendendosi per tale (art. 1, L. 118 del 2005) l'organizzazione privata senza scopo di lucro che esercita in via stabile e principale un'attività economica di produzione o di scambio di beni o di servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale.

Ci si pone in tal modo nella prospettiva aperta dal novello articolo 118 della Costituzione, che dà rilievo costituzionale al principio di sussidiarietà, attribuendo alle persone e alle associazioni una specifica potestà di definire quali siano i fini di interesse generale da conseguire nell'ambito dell'ordinamento, e di perseguirli in base alle loro peculiari autonomie.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 3 del summenzionato decreto, anche agli enti ecclesiastici e agli enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, si applicano le norme di cui al decreto, limitatamente allo svolgimento delle attività elencate all'articolo 2¹⁸, a

¹⁵ Cf il Regolamento (CE) n. 178/2002, del 28.1.2002 (GUCE L 31/1 del 1.2.2002).

¹⁶ «*Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118*», pubblicato nella G.U. n. 97 del 27.4.2006.

¹⁷ Cf in dottrina L. PILON, *Brevi note sulla nuova "disciplina sull'impresa sociale"*, in *exLege 2-2006*, 47 e ss.; ZATTI, *Alla ricerca di un profilo istituzionale dell'impresa sociale tra "economia sociale di mercato" e "terzo settore"*, in *Non profit – Diritto management servizi di pubblica utilità 2006*, 543 e ss.; P. CONSORTI, *La disciplina dell'impresa sociale e il 5 per mille*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica 2006*, 457 e ss.; P. CLEMENTI, *Il "ramo inlus" dell'ente ecclesiastico*, in *exLege 2-2006*, 53 e ss.; A. BETTETINI, *Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto e disciplina dell'impresa sociale. L'esercizio in forma economica di attività socialmente utili da parte di un ente religioso*, in *Ius Ecclesiae 2006*, 719 e ss.; *Id.*, *Gli enti ecclesiastici e la disciplina dell'impresa sociale*, in *Diritto e religioni 2010*, 127 e ss.

¹⁸ Si considerano beni e servizi di utilità sociale quelli prodotti o scambiati nei seguenti settori:

- a) assistenza sociale, ai sensi della L. 8.11.2000, n. 328, recante *Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali*;
- b) assistenza sanitaria, per l'erogazione delle prestazione di cui al Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 29.11.2001, recante *Definizione dei livelli essenziali di assistenza*, e successive modificazioni;
- c) assistenza socio-sanitaria, ai sensi del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 14.2.2001, recante *Atto di indirizzo e coordinamento in materia di prestazioni socio-sanitarie*;
- d) educazione, istruzione e formazione, ai sensi della L. 28.3.2003, n. 53, recante *Delega al Governo per la definizione delle norme generali sull'istruzione e dei livelli essenziali delle prestazioni in materia di istruzione e formazione professionale*;
- e) tutela dell'ambiente e dell'ecosistema, ai sensi della L. 15.12.2004, n. 308, recante *Delega al Governo per il riordino, il coordinamento e l'integrazione della*

condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di scrittura privata autenticata, che recepisca le norme del decreto stesso. E per tali attività devono essere tenute separatamente le scritture contabili previste dall'articolo. Il regolamento deve peraltro contenere i requisiti che sono richiesti dal decreto per gli atti costitutivi.

Se guardiamo in concreto alle attività che possono essere qualificate di interesse sociale, subito notiamo come molte di esse siano senz'altro da annoverarsi fra quelle tipiche di un ente religioso: formazione, educazione, assistenza sanitaria e socio-sanitaria eccetera, sì che è da ritenere che numerosi enti ecclesiali, pur continuando a mantenere la loro natura specifica, adottino, per il ramo di attività interessata, la qualifica di impresa sociale.

Peraltro, il regime specifico per gli enti ecclesiastici è ulteriormente privilegiato rispetto a quello previsto per le altre istituzioni che intendono assumere la qualifica giuridica di impresa sociale, e tende senz'altro a salvaguardarne sia la specifica natura religiosa, sia il regime pattiziamente determinato.

Già il momento costitutivo è semplificato. Se per gli altri enti la costituzione deve avvenire per atto pubblico rispettando i modi e le forme di cui all'articolo 5 del decreto legislativo per gli enti ecclesiastici è sufficiente il solo deposito del regolamento (e delle sue modificazioni) presso l'ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale.

Per le attività di utilità sociale che svolge, l'ente religioso non deve assumere la denominazione di "impresa sociale", obbligo a cui invece sottostanno gli altri enti. E così pure in caso di cessazione dell'impresa il patrimonio si liquiderà nelle forme determinate (per gli enti cattolici) dalla legge n. 222 del 1985, lasciando cioè impregiudicata la competenza dell'autorità ecclesiastica in materia (cf art. 20, cc. 2-3, L. 222 del 1985). Inoltre, gli enti religiosi ed ecclesiastici che esercitano un'impresa sociale, a differenza degli altri enti, non possono essere sottoposti a liquidazione coatta amministrativa in caso di insolvenza ai sensi degli articoli 5 e 194 e ss. del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267.

legislazione in materia ambientale e misure di diretta applicazione, con esclusione delle attività, esercitate abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi;

- f) valorizzazione del patrimonio culturale, ai sensi del D.Lgs. 22.1.2004, n. 42, recante *Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell'articolo 10 della legge 6 luglio 2002, n. 137*;
- g) turismo sociale, di cui all'art. 7, c. 10, della L. 29.3.2001, n. 135, recante *Riforma della legislazione nazionale del turismo*;
- h) formazione universitaria e post-universitaria;
- i) ricerca ed erogazione di servizi culturali;
- j) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica ed al successo scolastico e formativo;
- k) servizi strumentali alle imprese sociali, resi da enti composti in misura superiore al settanta per cento da organizzazioni che esercitano un'impresa sociale.

Rilevante è poi l'eccezione in tema di responsabilità patrimoniale dell'impresa. A mente dell'articolo 6 del decreto legislativo, si determina che, salvo quanto già disposto in tema di responsabilità limitata per le diverse forme giuridiche previste dal libro V del codice civile, nelle organizzazioni che esercitano un'impresa sociale, e che abbiano un patrimonio superiore a ventimila euro, delle obbligazioni assunte risponde soltanto l'organizzazione con il suo patrimonio. Una responsabilità limitata che decorre dal momento dell'iscrizione nella apposita sezione del registro delle imprese. Peraltro, quando risulta che, in conseguenza di perdite, il patrimonio è diminuito di oltre un terzo, delle obbligazioni assunte rispondono personalmente e solidalmente anche coloro che hanno agito in nome e per conto dell'impresa. Tale forma di responsabilità patrimoniale non si applica però agli enti ecclesiastici e agli altri enti religiosi.

Va infine detto che gli enti ecclesiastici debbono obbligatoriamente tenere solo quelle scritture contabili che si riferiscono alle attività indicate nel regolamento.

3. SULLA (DUBBIOSA) ASSOGGETTABILITÀ DEGLI ENTI ECCLESIASTICI ALLE PROCEDURE CONCURSUALI. I CONTROLLI CANONICI SUGLI ATTI DI NATURA COMMERCIALE DELL'ENTE ECCLESIASTICO

Diverso è il caso dell'inadempimento dell'ente ecclesiastico, che sia anche imprenditore "non sociale", alle obbligazioni a contenuto pecuniario derivanti da rapporti con terzi.

La giurisprudenza di legittimità non si è pronunciata sul punto, limitandosi a ribadire (e non è poco – lo abbiamo ora visto –) che l'attività di impresa è compatibile con la natura dell'ente ecclesiastico, purché non sia prevalente rispetto alle attività di culto e religione costitutive dell'ente stesso, e purché sia svolta senza fine di lucro soggettivo o, anche, con mero metodo economico.

La giurisprudenza di merito ha invece avuto modo di trattare, seppur in poche pronunce¹⁹, la questione dell'assoggettamento degli enti ecclesiastici alle discipline delle procedure concorsuali (concordato preventivo, fallimento, amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza).

In particolare la giurisprudenza è concorde nel ritenere assoggettabili alle procedure concorsuali gli enti ecclesiastici. Il ragionamento seguito è sufficientemente logico: l'accertamento dello stato di insolvenza da parte del giudice italiano trova ostacolo nella specifica ipotesi di immunità dell'attività dell'ente dalla giurisdizione italiana; se pertanto l'ente, sotto questo specifico profilo, non soggiace alla giurisdizione statale, non può ugualmente essere sottoposto a procedure concorsuali.

¹⁹ Trib. Paola, Sent. 3.12.2009; Trib. Roma, Decr. 25.10.2012; Trib. Roma, Sent. 29.5.2013. Si veda altresì App. Genova 16.7.2003.

È al riguardo principio consolidato della giurisprudenza di Cassazione, in tema di conflitto di giurisdizione, che le attività compiute in Italia da un ente sovrano straniero, o da un ente che comunque si trovi in un rapporto di immedesimazione funzionale con una *puissance* estranea, non possono essere oggetto di cognizione da parte del giudice italiano, qualora siano manifestazione del potere di impero di quell'ente.

La Suprema Corte, dopo aver in un primo tempo affermato che erano sottratte alla giurisdizione statale le attività di diritto pubblico degli enti di quell'ordine esterno la cui giurisdizione era stata invocata in modo concorrente a quella statale²⁰, ha poi sostenuto che tale immunità vigerebbe solo per i c.d. negozi funzionali, per l'attività cioè rivolta alla realizzazione del fine istituzionale di un ente estraneo allo Stato, senza che assuma rilevanza la natura del diritto sui beni per mezzo dei quali esse sono compiute²¹.

Si è così potuto affermare che la natura privatistica del rapporto che lega l'ente con i beni non impedisce che l'attività dell'ente possa assumere, e di fatto assuma, una rilevanza pubblicistica, se connessa in modo funzionale ai suoi fini istituzionali²². E ancora, e viceversa; si è altresì sostenuto che la natura pubblica del rapporto ente-bene non implica una compressione della giurisdizione dello Stato qualora i beni non siano gestiti per una funzione anch'essa pubblica. Le attività strumentali, finalizzate cioè in modo solo mediato al perseguimento dello scopo istituzionale del ricordato organo o ente, e quelle *iure gestionis*, ancorché svolte per il mezzo di beni *latu sensu* pubblici, se compiute in Italia da un ente pubblico straniero, o comunque da un ente a questi equiparabile, rientrano pertanto nella competenza giurisdizionale dello Stato italiano²³. E tra queste attività strumentali, di mera

²⁰ Si veda ad es. Cass., S.U., 18.12.1979, n. 6569, in *Giust. civ.* 1980, I, 578-585; Cass. S.U., 5.7.1982, n. 4005, in *Giust. Civ.* 1982, I, 2569-2571.

²¹ Cf ad es., Cass., Sez. I civ., 30.1.1997, n. 944, in *Il diritto ecclesiastico* 108 (1997), II, pp. 312-316; Cass., S.U., 18.3.1999, n. 150, *ibid.* 111 (2000), II, 55-57.

²² Si veda Cass. S.U., 18.2.1989, n. 960, in *Giust. civ.* 1989, I, 544-555, con nota di F. GAZZONI, *Occhio al diritto internazionale!*, la quale ha affermato come la clausola compromissoria contenuta nello schema-tipo di convenzione tra il Servizio sanitario nazionale italiano e una struttura sanitaria dell'ACISMOM (Associazione dei Cavalieri italiani del Sovrano Militare Ordine di Malta) comporta la rinuncia da parte di questi all'immunità giurisdizionale per le controversie con il Servizio Sanitario stesso e per quelle riguardanti il personale medico e paramedico.

²³ La nostra Cassazione ha peraltro affermato, in tema di giurisdizione degli Stati esteri sui rapporti di lavoro, che si esclude l'immunità «*tutte le volte che le domande – e la decisione che le accogliesse – riguardino aspetti soltanto patrimoniali del rapporto di lavoro sul quale si fonda la controversia portata dinanzi al giudice italiano*»; e di riconoscere invece l'immunità nel caso in cui ad essere contestate siano l'assunzione o la reintegrazione nel posto di lavoro: Cass., S.U., n. 2329 del 15.5.1989, in *Riv. Dir. Internaz. priv. e proc.* 1991, p. 652 e ss. In modo conforme, Cass. S.U., n. 12704 del 18.12.1998 (in *Notiziario della rivista giuridica del lavoro* 1999/1, 14) e Cass. S.U., 28.10.2005, n. 20995 (in *Guida al diritto* 2006/3, 40-45).

natura patrimoniale, vi sono per la giurisprudenza che sinora si è pronunciata anche quelle di impresa, che pertanto soggiacciono a tutte le norme interne che regolano le relazioni giuridiche di impresa, tra cui quelle attinenti alle procedure concorsuali disciplinate dalla legge fallimentare (nel testo vigente, come modificato dapprima dal D.Lgs. 9.1.2006, n. 5 e in seguito dal D.Lgs. 12.9.2007, n. 169).

Scendendo più nel dettaglio, il tribunale di Roma, dovendo individuare un criterio di liquidazione dei beni costituenti il patrimonio dell'ente ecclesiastico dichiarato insolvente, non poteva non tener conto (anche ai sensi degli artt. 7, n. 3, c. 2, L. 121 del 1985, e 15 L. 222 del 1985) della «*duplicità delle finalità e delle funzioni cui l'ente stesso è preposto, evidenziando che i beni che, per loro natura e destinazione, sono funzionali al compimento delle attività non imprenditoriali dell'ente (ovvero finalità di culto, di assistenza, di carità) non potranno costituire oggetto di liquidazione concorsuale in funzione del pagamento dei debiti dell'ente ecclesiastico nella sua funzione di imprenditore, non facendo essi parte del patrimonio dell'imprenditore posto a garanzia generale delle obbligazioni da esso assunte (art. 2740 c.c.)*».

Pertanto i beni dell'ente, oggettivamente non funzionali al compimento delle attività non imprenditoriali dell'ente, rientrano nel patrimonio oggetto della procedura di liquidazione.

Tutto quanto sopra esposto, porta a concludere che la giurisprudenza sposa la tesi affermativa in merito all'assoggettabilità dell'ente ecclesiastico alle procedure concorsuali.

Ciò, naturalmente, a condizione che ricorrano due presupposti²⁴: l'uno composito, risultante dal concorso della commercialità dell'attività e del superamento anche di uno solo dei limiti quantitativi indicati dall'articolo 1, comma 2 della legge fallimentare (R.D. 16.3.1942, n. 267 e successive modificazioni), e specificamente: aver avuto, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito della istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, un attivo patrimoniale di ammontare complessivo annuo superiore ad euro 300.000; aver realizzato, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito dell'istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, ricavi lordi per un ammontare complessivo annuo superiore ad euro 200.000; avere un totale di debiti, anche non scaduti, superiore ad euro 500.000. L'altro presupposto è rappresentato dallo stato di insolvenza dell'ente (art. 5 della legge fallimentare).

Va precisato, data la peculiare natura dell'ente ecclesiastico, che non è comunque possibile che la liquidazione concorsuale conduca all'estinzione dell'ente²⁵. A tal riguardo, non si può applicare agli enti ecclesiastici il

²⁴ G.M. CIPOLLA, Relazione al seminario di studi su *Amministrazione dell'ente ecclesiastico. Prevenzione e gestione delle criticità; procedure concorsuali*, 15.10.2013, 9-10, http://www.chiesacattolica.it/pls/ccci_new_v3/v3_s2ew_consultazione.mostro_pagina?id_pagina=48945.

²⁵ G.M. CIPOLLA, *Relazione cit.*, 15-16.

disposto dell'articolo 118, comma 2 della legge fallimentare sugli adempimenti del curatore connessi alla chiusura del fallimento. Non è inoltre possibile estendere il fallimento dell'ente ecclesiastico a terzi. È invero non conferente con gli enti ecclesiastici il disposto dell'articolo 147 della legge fallimentare sull'estensione del fallimento di un ente collettivo alle persone dei suoi membri, in quanto tale estensione è ora prevista, in maniera espressa, solo per il fallimento di una società appartenente ad uno dei tipi regolati nei capi III, IV e VI del titolo V del libro quinto del codice civile (società in nome collettivo; società in accomandita semplice; società in accomandita per azioni), e non a enti di natura diversa, qual è, appunto, l'ente ecclesiastico.

Alla luce della prassi giudiziaria sopra esaminata, appare dunque urgente da un lato salvaguardare l'autonomia dell'ordinamento canonico; ma al contempo, per giustizia, tutelare i diritti dei terzi creditori. Lo strumento che al riguardo è senz'altro utile (ed esistente) è quello di un'applicazione effettiva degli strumenti previsti dal diritto canonico e recepiti dal diritto concordatario.

L'articolo 7, n. 5 dell'Accordo del 18 febbraio 1984 prevede al riguardo che l'amministrazione dei beni appartenenti agli enti ecclesiastici sia soggetta ai controlli stabiliti dal diritto canonico. Se pertanto in tema di riconoscimento lo Stato presuppone le varie figure che sorgono all'interno dell'ordinamento ecclesiale, per l'individuazione e la struttura dei controlli la legge rinvia senz'altro al diritto canonico.

Occorre precisare che i controlli canonici sugli atti di straordinaria amministrazione previsti dal libro V del Codice di diritto canonico non riguardano tutte le persone giuridiche canoniche, ma solamente quelle pubbliche²⁶. Infatti, dal combinato disposto dei canoni 1256 e 1291, si deduce in modo chiaro, e secondo la tradizione canonica, che solamente i beni di una persona pubblica sono da considerare ecclesiastici nel senso proprio del termine, e come tali sono sottoposti all'amministrazione e al controllo della legittima autorità della Chiesa. Questo non vuol dire che anche per i beni in dominio di un privato, o di una persona giuridica privata, o di un ente non personificato non vi sia una forma di controllo, ma essa sarà solo quella che risulta dagli statuti dell'ente, salvo il diritto dell'autorità ecclesiastica competente di vigilare affinché i beni siano utilizzati per gli scopi dell'istituto²⁷.

²⁶ Can. 116, «§ 1. Le persone giuridiche pubbliche sono insieme di persone o di cose, che vengono costituite dalla competente autorità ecclesiastica perché, entro i fini ad esse prestabiliti, a nome della Chiesa compiano, a norma delle disposizioni del diritto, il proprio compito, loro affidato in vista del bene pubblico; tutte le altre persone giuridiche sono private. § 2. Le persone giuridiche pubbliche vengono dotate di tale personalità sia per il diritto stesso sia per speciale decreto dell'autorità competente che la concede espressamente; le persone giuridiche private vengono dotate di questa personalità soltanto per mezzo dello speciale decreto dell'autorità competente che concede espressamente la medesima personalità».

²⁷ Can. 325.

I controlli previsti dal diritto canonico sostituiscono, per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, quelli previsti dal diritto comune per gli enti privati di cui agli articoli 19 e ss. codice civile. Ma, come questi sono facilmente conoscibili, così pure la legge 222 del 1985 prevede un adeguato sistema di pubblicità per salvaguardare il terzo contraente con l'ente. Infatti, l'articolo 18 della legge ora richiamata stabilisce che, ai fini dell'invalidità o inefficacia di negozi giuridici posti in essere da enti ecclesiastici, non possono essere opposti a terzi, che non ne fossero a conoscenza, le limitazioni dei poteri di rappresentanza, o l'omissione dei controlli canonici, che non risultino o dal codice di diritto canonico, o dal registro delle persone giuridiche. Pertanto, qualora un ente ecclesiastico non abbia ottemperato all'onere di iscrizione nel registro, il negozio da esso concluso è comunque valido, ma gli amministratori rispondono personalmente e in solido delle obbligazioni da esso nascenti. Se invece sono stati effettuati tutti gli adempimenti pubblicitari necessari, i terzi hanno diritto a richiedere ai rappresentanti dell'ente la ricezione delle autorizzazioni previste dal diritto canonico o dagli statuti.

In dottrina²⁸ si è negato che le attività commerciali svolte da un ente ecclesiastico siano sottoposte ai controlli canonici. Se così fosse, si è argomentato, verrebbe meno una reale ed efficace garanzia del terzo, esigenza che il legislatore avrebbe esplicitamente tutelato in tema di società commerciali. Ritenere infatti che, anche nel caso in cui l'ente svolga attività di impresa, debba munirsi delle debite autorizzazioni, significherebbe alterare l'intero sistema di rappresentanza commerciale approntato dal legislatore per facilitare il traffico commerciale e garantire la sicurezza dei rapporti giuridici, in favore di un privilegio che non sembrerebbe proponibile in questo settore dell'ordinamento, che in casi simili ritiene validi, e quindi non opponibili a terzi, anche gli atti eccedenti l'oggetto sociale a *mens* dell'articolo 2384-*bis* codice civile.

Ora però il combinato disposto degli articoli 2384-2384-*bis* codice civile su cui si fondava tale argomentazione, è stato travolto dalla riforma organica delle società per azioni e società cooperative operata dal decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6. E l'attuale articolo 2384 contiene una previsione del tutto analoga a quella di cui all'articolo 18, legge 222 del 1985. Analoga, non identica, differenziandosene solo perché l'articolo 2384 prevede in modo esplicito che le limitazioni al potere di rappresentanza possono comunque essere opposte ai terzi qualora essi abbiano agito dolosamente a danno della società. Una previsione che, non espressamente contenuta nella legge n. 222 del 1985, ne costituisce tuttavia un logico corollario, venendo meno in questa ipotesi il principio dell'affidamento.

Il sistema di garanzie allo stato attuale del diritto è il medesimo per gli enti commerciali e per gli enti ecclesiastici, e pertanto non si può parlare di

²⁸ A. FUCCILLO, *Contratti di alienazione degli enti ecclesiastici e controlli canonici*, in *Rivista del notariato* 1994, 1354-1367.

privilegio alcuno a favore di questi ultimi, tanto più che i rappresentanti, i loro poteri, i controlli tutori sono facilmente conoscibili, secondo le medesime modalità previste per gli enti commerciali, ossia dallo statuto quale debitamente depositato (nel caso di enti religiosi) presso la prefettura al momento di richiesta di iscrizione nel registro delle persone giuridiche. Ed essendo peraltro facilmente consultabile dai soggetti interessati anche il codice di diritto canonico²⁹.

Prevedere un regime diverso per le due attività (commerciali e non commerciali) significa altresì accollare al terzo un reale ulteriore onere³⁰. Infatti questi si vedrebbe costretto a verificare se il negozio che intende concludere con l'ente sia da ricondursi a un'attività di impresa oppure "di religione o di culto", al fine di richiedere solo per quest'ultima la necessaria licenza canonica. Una questione non facile da risolvere in quanto la distinzione, teoricamente semplice, diviene complessa *in actu*. Un cinema parrocchiale, un'aula informatica, possono essere usati per attività catechetiche e di formazione cristiana, e quindi di religione ai sensi dell'articolo 16 lettera a legge n. 222 del 1985. Ma altresì per attività diverse gestite con criteri di economicità, anche se prive di un fine di lucro soggettivo od oggettivo.

Pertanto riteniamo che anche le attività di natura commerciale siano sottoposte all'attività tutoria dell'autorità ecclesiale, sia che si intenda la licenza canonica quale «*integrazione dei poteri di rappresentanza degli amministratori, e per la loro legittimazione*»³¹, e quindi come atto di integrazione dell'efficacia del negozio che incide sulla capacità di agire dei soggetti³². Sia, più correttamente³³, se si reputa che l'articolo 18 della legge n. 222 del 1985 presenta una fattispecie di annullamento analoga a quella prevista dal

²⁹ Un problema di conoscibilità potrebbe porsi nel caso di ente ecclesiastico che abbia acquisito la qualifica di imprenditore sociale come previsto dall'art. 1, L. 13.6.2005, n. 118 e D.Lgs. 2.3.2006, n. 155. Infatti, ai sensi dell'art. 5 D.Lgs., la qualifica di impresa sociale per un ente religioso è conseguente al deposito del regolamento (e delle sue modificazioni) presso l'ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale. Ci chiediamo se il terzo che viene in rapporto con l'ente ecclesiastico dovrà esaminare i soli statuti dell'ente depositati presso la prefettura ai sensi degli artt. 9 e 3-4 D.P.R. 10.2.2000, n. 361, oppure anche il regolamento depositato presso il registro delle imprese. Riteniamo che entrambi i documenti debbano essere conosciuti, posto che solo dal loro coordinamento si ha una reale cognizione dei poteri negoziali dei rappresentanti dell'ente e delle loro eventuali limitazioni.

³⁰ P. CAVANA, *Enti ecclesiastici e controlli confessionali, II, Il regime dei controlli confessionali*, Torino 2002, 117-118.

³¹ A. FUCILLO, *Diritto ecclesiastico e attività notarile*, Torino 2000, 51.

³² F. FINOCCHIARO, *Diritto ecclesiastico*, XI ed. a cura di G. LO CASTRO e A. BETTETINI, Bologna 2012, 387-388.

³³ Rimandiamo, per più ampia trattazione, al nostro *Gli enti e i beni ecclesiastici cit.*, 298-300.

diritto comune per le deliberazioni assembleari di cui all'articolo 23 codice civile. Queste possono infatti essere impugnate innanzi al tribunale se «*contrarie alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto*», e quindi per motivi di legittimità, e non certo di merito. Non diversamente, nell'ipotesi in esame l'invalidità del negozio è dovuta al fatto che l'espressione di volontà non è conforme alle norme canoniche (qui civilmente rilevanti) e allo statuto. Che poi si tratti di annullabilità e non di nullità in deroga al principio della nullità dell'atto contrario a norme imperative³⁴, è confermato dal secondo comma del medesimo articolo 23 codice civile³⁵ che, riproducendo la regola dettata dall'articolo 1445 in tema di annullamento di contratto, o dall'articolo 2377 in tema di annullabilità di deliberazioni dell'assemblea di una società di capitali, stabilisce che «*l'annullamento della deliberazione non pregiudica i diritti acquistati dai terzi di buona fede in base ad atti compiuti in esecuzione della deliberazione*».

A ulteriore conferma di queste nostre conclusioni giova rilevare che l'Istruzione in materia amministrativa della CEI nulla dice sulla possibile sottrazione delle attività commerciali alla *licentia* canonica. Un silenzio tanto più significativo se si tiene presente che, nelle ipotesi in cui si è ritenuto opportuno distinguere il regime civile da quello canonico, l'Istruzione ha assunto una netta posizione. Si veda ad esempio l'articolo 80, ove si afferma che «*gli enti ecclesiastici, anche quando accanto alle attività istituzionali di religione o di culto esercitano un'attività commerciale, conservano la natura di enti non commerciali, con gli adempimenti specifici diversi da quelli delle società commerciali, e devono tenere la contabilità fiscale esclusivamente per quanto riguarda l'attività commerciale, non per le altre attività istituzionali. Ciò comporta la necessità di distinguere quali entrate devono essere computate nella contabilità fiscale e quali no, e parimenti quali spese si riferiscono alle attività commerciali e quali alle altre attività istituzionali*».

Anzi, dal combinato disposto degli articoli 75 e 80 dell'Istruzione si può dedurre che qualunque attività dell'ente (quindi anche quelle commerciali) sia sottoposta a un controllo canonico che assume una sua specifica rilevanza civile. Il che è coerente con la natura stessa dell'ente ecclesiastico. Solo in questo modo si può invero verificare la conformità dell'azione di amministratori e rappresentanti dell'ente rispetto alla fisionomia propria e originaria dell'istituto e, per talune categorie di enti, anche la permanenza dei requisiti per il riconoscimento.

³⁴ Ritiene invece trattarsi di nullità C.M. BIANCA, *Diritto civile, I, La norma giuridica. I soggetti*, II ed., Milano 2002, 351-353 e 369-371.

³⁵ E, in modo identico, dall'art. 25, c. 2 cod. civ. per quanto riguarda le fondazioni.

4. IL D.LGS. N. 231 DEL 2001 E GLI ENTI ECCLESIASTICI

Tutto ciò ci conduce in maniera naturale a parlare del delicato tema della responsabilità penale degli enti.

È esigenza sempre più sentita da parte dei vari ordinamenti stabilire adeguate e dissuasive sanzioni a carico delle persone giuridiche che traggono profitto da un'attività delittuosa. Basta por mente al decreto legislativo n. 231 dell'8 giugno 2001, attualmente vigente nel nostro ordinamento³⁶. In esso si determina che, in caso di commissione, nell'interesse o a vantaggio dell'ente, di determinati reati (tassativamente indicati dallo stesso decreto legislativo o da altre leggi che a questo rinviano, quali, ad esempio, la legge n. 146 del 2006 in materia di reato transnazionale) da parte di chi rivesta funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente, nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso; o commessi da subordinati dell'ente, quest'ultimo è chiamato a rispondere davanti al giudice penale (artt. 5, 6 e 7, D.Lgs. n. 231 del 2001). Le fattispecie criminose sono, essenzialmente, i delitti di corruzione, concussione, truffa ai danni dello Stato, riciclaggio, reati informatici, reati associativi, reati societari, abusi di mercato, reati dolosi e colposi in materia di violazioni ambientali, omicidio colposo e lesioni personali colpose gravi e gravissime in violazione di norme antinfortunistica, ecc. (artt. 24 e ss. D.Lgs. n. 231 del 2001).

La responsabilità, per quanto definita di natura "amministrativa", intrinsecamente è di tipo penale, come si desume anche dal carattere prettamente afflittivo della tipologia di sanzioni previste per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato: sanzione pecuniaria e confisca, obbligatoria con riguardo a tutti i reati presupposto; sanzioni interdittive (e conseguente pubblicazione della sentenza di condanna), limitatamente a taluni reati-presupposto e in presenza di specifici requisiti (art. 13, D.Lgs. 231 del 2000 nel suo combinato disposto con l'art. 18)³⁷.

³⁶ La L. 300 del 29.9.2000 ha ratificato la Convenzione OCSE del 17.9.1997, sulla lotta alla corruzione di Pubblici Ufficiali stranieri nelle operazioni economiche internazionali, a cui si aggiunge la responsabilità delle persone giuridiche e degli enti privi di personalità giuridica. Con la medesima L. 300 del 2000 è stata inoltre ratificata la Convenzione sulla tutela finanziaria delle Comunità europee, stipulata a Bruxelles il 26.7.1995, a cui è seguito un secondo protocollo che prevedeva espressamente (art. 3 secondo Protocollo Addizionale del 19.6.1997) l'introduzione della responsabilità delle persone giuridiche per i delitti di frode, corruzione attiva e riciclaggio di denaro, consumati o tentati da determinati soggetti a beneficio delle persone giuridiche stesse. L'Italia pur, non avendo ratificato il secondo protocollo addizionale, ne ha, di fatto recepito i contenuti, con la legge delega 300 del 2000 e con il D.Lgs. 231 del 2001.

³⁷ Come si rileva nella Relazione di accompagnamento al D.Lgs. 231 dell'8.6.2001, si tratta di un *tertium genus* di responsabilità (così inquadrata anche al fine di evitare l'ostacolo concettuale dell'art. 27 Cost. secondo cui la responsabilità penale è

In questa linea, gli articoli 46-51 (*Responsabilità amministrativa delle persone giuridiche derivante da reato*) della legge n. VIII dell'11 luglio 2013 dello Stato Città del Vaticano recante norme complementari in materia penale, hanno introdotto anche nell'ordinamento vaticano sanzioni a carico delle persone giuridiche coinvolte in attività criminose³⁸, con un testo normativo che ricalca (talora letteralmente) il decreto legislativo n. 231 dell'8 giugno 2001. Con un *motu proprio* approvato in pari data, il Pontefice Francesco ha esteso l'applicazione delle leggi penali approvate dalla Pontificia Commissione per lo Stato della Città del Vaticano anche all'ambito della Santa Sede.

Ci si chiede se l'ente ecclesiastico in quanto tale sia responsabile per l'attività delittuosa commessa da chi ne ricopre un ruolo apicale qualora tale attività sia a vantaggio dell'ente stesso. Il problema è articolato, e mi limiterò a una breve riflessione. Se guardiamo l'ambito soggettivo, l'ente ecclesiastico parrebbe senz'altro soggiacere alla disciplina del decreto legislativo 231 del 2001, dato che ai sensi del secondo comma dell'articolo 1 «*Le disposizioni in esso previste si applicano agli enti forniti di personalità giuridica e alle società e associazioni anche prive di personalità giuridica*». Esso pertanto dovrebbe riguardare sia gli enti ecclesiastici in senso stretto di cui all'articolo 4 della legge n. 222 del 1985, in quanto enti dotati di personalità giuridica civile; sia quegli enti religiosi che non possono o non desiderano assumere

personale), il cui accertamento è demandato al giudice penale, così come previsto dall'art. 35 del D.Lgs. 231 del 2001: «...*all'ente si applicano le disposizioni processuali relative all'imputato, in quanto compatibili*».

³⁸ Ma si veda già Pontificia Commissione per lo Stato della Città Del Vaticano, L. N. CXXVII, concernente la prevenzione e il contrasto del riciclaggio dei proventi di attività criminose e del finanziamento del terrorismo del 30.12.2010, il cui art. 2, tra i soggetti tenuti al rispetto degli obblighi di prevenzione in materia di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo, ricomprende «*ogni soggetto, persona fisica o giuridica, ente ed organismo di qualsivoglia natura, incluse le filiali e le succursali di soggetti esteri*»; inoltre, la medesima legge prevede (art. 42, c. 1), in caso di violazione degli obblighi da essa previsti da parte di una persona giuridica, che «*l'Autorità di Informazione Finanziaria applica la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 10.000 ad euro 250.000*», e che in ogni caso (art. 42, c. 3) «*il soggetto sanzionato, diverso dalla persona fisica, è tenuto ad esercitare il regresso nei confronti degli autori della violazione*».

In dottrina cf G. RIVETTI, *Stato Città del Vaticano, Santa Sede e normativa antiriciclaggio. Produzione legislativa tra specificità funzionali e complessità strutturali, in Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista telematica (www.statoechiese.it), n. 23/2013; F. SGUBBI - D. FONDAROLI - A. ASTROLOGO - G. SILVESTRI, *La legislazione antiriciclaggio dello Stato della Città del Vaticano: una comparazione con il sistema italiano*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti* 2012, n. 4, 185-214; G. DALLA TORRE, *La nuova normativa vaticana sulle attività illegali in campo finanziario e monetario*, in *Ius Ecclesiae* 23 (2011), 112 ss.; C. CARDIA, *Una piccola rivoluzione. Le nuove norme vaticane in materia finanziaria*, in *Il Regno - Attualità*, IV, 2011, 73-75.

una formale personalità giuridica civile, pur essendo dotati di una soggettività, pur essendo cioè centro di imputazione di effetti giuridici astrazione fatta dall'attribuzione formale dello strumento giuridico della personalità.

Tuttavia il medesimo articolo 1 del decreto 231 del 2001 nel suo comma terzo prevede l'esenzione dalla responsabilità per talune categorie di enti, e precisamente le sue norme non si applicano allo Stato, agli enti pubblici territoriali, agli altri enti pubblici non economici nonché agli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale.

Gli enti ecclesiastici non sono, logicamente, né organi dello Stato, né tantomeno enti pubblici territoriali. Non sono altresì enti pubblici non economici.

Ai nostri fini è interessante notare che nella categoria delle persone giuridiche pubbliche di cui all'articolo 11 cod. civ. non sono invero annoverati gli enti ecclesiastici, così come invece era previsto sia nel codice del 1865 (art. 2), sia nell'articolo 13 del Progetto di codice civile del 1930³⁹. Nessuna spiegazione di tale deliberata modificazione del testo fu data nelle varie relazioni che accompagnarono la redazione di questo titolo che costituiva «una completa innovazione rispetto al codice civile del 1865, il quale mancava di una disciplina delle persone giuridiche»⁴⁰.

Il motivo più probabile, e logico, era che si volesse evitare un eccessivo accostamento degli enti ecclesiastici agli enti di diritto pubblico.

Se un loro inquadramento secondo categorie pubblicistiche era in verità possibile sotto il regime preconcordatario, all'indomani del Concordato e delle susseguenti norme regolatrici gli enti religiosi, nel pensiero giuridico si stava sempre più affermando l'idea che tali enti civilmente riconosciuti venivano a qualificarsi quale *tertium genus* rispetto agli istituti pubblici e agli enti privati⁴¹.

³⁹ «Lo Stato, le provincie, i comuni e gli istituti pubblici civili ed ecclesiastici legalmente riconosciuti sono persone giuridiche»: Commissione Reale per la Riforma dei Codici, *Codice civile, Primo libro, Progetto*, Roma 1930, 15. La menzione degli enti ecclesiastici sarebbe venuta meno già nell'art. 10 del progetto definitivo del 1936 (su cui cf G. QUARTANA, *La riforma del codice civile. I libri I e III: La famiglia*, Milano 1938, 29-32).

⁴⁰ *Codice civile, Relazione del Ministro Guardasigilli preceduta dalla relazione al disegno di legge sul "Valore giuridico della carta del lavoro"*, Roma 1943, n. 41, 48.

⁴¹ G. DOSSETTI, *Le persone giuridiche ecclesiastiche e il nuovo libro primo del Codice civile* cit., 485-542; G. FERROGLIO, *Gli enti ecclesiastici e il libro primo del nuovo codice civile*, in *Il diritto ecclesiastico* 51 (1940), 277-292, 229-359, 389-400 (questi specificamente reputava che gli enti ecclesiastici costituissero comunque una categoria a parte, con l'eccezione delle fabbricerie e delle confraternite senza scopo esclusivo o prevalente di culto, che senz'altro erano da considerare quali enti pubblici. Nel medesimo senso, M. FALCO, *Corso di diritto ecclesiastico*, II, *Diritto ecclesiastico italiano*, IV ed, Padova 1938, p. 387-390). Si veda anche, in generale, T. MAURO, *Enti ecclesiastici (Diritto ecclesiastico)*, in *Enc. Dir.*, XIV, Milano 1965, 1000-

Né serviva a provare una eventuale identificazione fra enti pubblici ed enti ecclesiastici, e neppure una reciproca relazione di genere (enti pubblici) a specie (enti ecclesiastici), l'accostamento fra le due categorie presente anche in altri settori del sistema codicistico. Basti por mente al Capo II, Titolo I, Libro III codice civile, titolato, appunto, *Dei beni appartenenti allo Stato, agli enti pubblici e agli enti ecclesiastici*. Si tratta infatti di un "imparentamento" solo apparente, e limitato peraltro al regime dei beni afferenti ai suddetti soggetti. Se così da un lato potrebbe sembrare, dato il tenore del titolo, che i beni degli enti ecclesiastici abbiano un regime comune a quello dei beni pubblici, in realtà si nota come tale accostamento sia solamente formale, in quanto non vi è piena comunanza di regolamentazione; sì che la sezione del codice di cui stiamo discutendo si può in verità considerare come una specie di "contenitore" in cui il legislatore del 1942 ha posto la normativa di quegli istituti, eterogenei fra loro e rispetto a quelli di diritto comune, i cui beni circolavano comunque in un ambito di diritto privato, seppur secondo un "regime particolare"⁴², richiesto dalla diversa funzione di questi beni rispetto a quella dei beni appartenenti a privati.

Se infatti funzione di questi ultimi è la produzione di altri beni, i beni degli enti del capo in commento sono invece finalizzati al raggiungimento di un interesse pubblico, comune a un numero indeterminato di persone, e comunque svolgono una funzione di rilevanza pubblica in quanto perseguono interessi generali⁴³. Tale finalità importa anche l'estensione di talune norme previste per un istituto all'altro. E specificamente, gli atti di disposizione dei beni ecclesiastici non sono ammessi se contrastano con la finalità di culto, in modo analogo a quanto determinato per il patrimonio indisponibile degli enti pubblici, vincolato a una destinazione di pubblica utilità ai sensi dell'articolo 828 codice civile⁴⁴. Ne segue che l'unica comunanza fra queste categorie di beni è quella teleologica, la loro finalizzazione a un uso che trascenda il singolo o comunque il mero soggetto privato.

1039. Si ricordi peraltro come, in sede di lavori preparatori, il Consiglio di Stato avesse affermato che avrebbe potuto «conferire indubbia chiarezza al titolo II, una norma che escluda dall'osservanza dei suoi precetti, tutte le persone giuridiche, pubbliche o private, aventi disciplina in altre leggi» MINISTERO DI GRAZIA E GIUSTIZIA, *Lavori preparatori per la riforma del Codice civile, Osservazioni e proposte sul progetto del libro primo*, Roma 1933, 394.

⁴² *Codice civile, Relazione del Ministro Guardasigilli cit.*, n. 392, 242.

⁴³ G. PESCATORE – R. ALBANO – F. GRECO, *Della proprietà*, in *Commentario del Codice Civile*, III, 1, Torino 1958, 85-86; V. DEL GIUDICE, *Manuale cit.*, 209-211, il quale comunque attribuisce agli enti ecclesiastici natura giuridica di ente pubblico «almeno in largo significato». Ritiene apoditticamente che «non è mai stato oggetto di dubbi» che gli enti ecclesiastici si debbano considerare enti pubblici R. RESTA, *sub art. 831*, in *Commentario del Codice Civile Scialoja-Branca, Della proprietà (art. 810-956)*, IV ed., Bologna 1976, 142-143.

⁴⁴ Il contrasto comporta la nullità dei relativi atti: C.M. BIANCA, *Diritto civile*, VI, *La proprietà*, Milano 1999, 114-116.

Escluso dunque che l'ente ecclesiastico sia ente pubblico, resta infine da chiedersi se gli enti ecclesiastici possano essere qualificati come enti che "svolgono funzioni di rilievo costituzionale", e in quanto tali esentati dalle norme sulla responsabilità penale istituzionale.

In dottrina lo si è escluso⁴⁵. Ritengo tuttavia che tale esclusione, invero apodittica, sia un poco affrettata. L'articolo 20 Cost. prevede infatti che «*il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto di una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislativi, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività*».

La norma in questione assume una prospettiva ampia di tutela della libertà religiosa, anche in favore degli enti confessionali non istituzionalizzati.

Ma l'articolo 20 Cost. presenta a parer nostro una valenza non semplicemente promozionale o garantista di alcuni valori radicati nella religiosità, ma ulteriore e più ampia. Esso infatti appare come una determinazione di quel pluralismo valoriale e di quel personalismo sociale che fanno quasi da "trama" alla Costituzione italiana, e che garantiscono che una convivenza non sia caratterizzata da recinti chiusi e incomunicanti, privi dei riferimenti di base da cui potrebbero sorgere reciproci e complementari arricchimenti. Quei recinti frutto di una contrapposizione valoriale profonda tra ricerca del bene generale oppure del bene particolare, ossia di una visione della società che abbia il suo referente nell'individuo in quanto tale, ovvero in enti collettivi e collettivizzanti, dove poco spazio si fa assumere alla relazione interpersonale. Ci pare infatti giunto il momento di superare la dialettica fra la tesi pubblica del bene generale in cui soprattutto lo Stato si pone quale punto di riferimento dell'agire etico; e l'antitesi privata del bene particolare. Una conciliazione resa necessaria anche dalla *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, firmata a Nizza il 7 dicembre 2000, nel cui *preambolo* si legge che l'Unione «*pone la persona al centro della sua azione istituendo la cittadinanza dell'Unione e creando uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia*», tentandosi così di superare la visione organicista e quella dell'utilitarismo individualistico, per costruire la società civile sulle basi di quel personalismo sociale, plurale e solidale ben presente nell'originaria architettura costituzionale, per quanto destinato a non trovare un'eco formale ed esplicita nella Costituzione⁴⁶.

⁴⁵ Cf D. FONDAROLI-A. ASTROLOGO-G. SILVESTRI, *Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti. Riflessioni in tema di applicabilità del d.lgs. 231/2001*, cit., 22, e R. BORSARI, *La responsabilità da reato degli enti in cerca d'autore* in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2012, 1-2, 113.

⁴⁶ Si guardi soprattutto agli interventi di Dossetti, che nella proposta di ordine del giorno presentata il 9.9.1946 alla I Sottocommissione affermò (in seduta pomeridiana del 9.9.1946, in A.C. VI, 323-324) che «*la sola impostazione veramente conforme alle esigenze storiche, cui il nuovo statuto dell'Italia democratica deve soddisfare, è quella che a) riconosca la precedenza sostanziale della persona umana (intesa nella completezza dei suoi valori e dei suoi bisogni non solo materiali ma anche*

Un pluralismo effettivo che pone al centro la persona umana in relazione ai suoi simili, e che trova la sua espressione giuridica nel principio di sussidiarietà, il quale a sua volta rimanda a una società fondata sul pluralismo dei corpi sociali e sul principio di solidarietà basato sull'inscindibile lettura congiunta degli articoli 2 e 3, 2° comma Cost., in virtù dei quali lo Stato non deve e non può intervenire a limitare e regolare l'autonomia dei privati, sin quando essi possano agire da soli. Ossia una sussidiarietà che, con riferimento agli enti sociali, si può sintetizzare nell'idea che nei rapporti tra entità istituzionali e sociali di diversa dimensione, la preferenza sia da accordare a quelle minori⁴⁷. Pertanto gli interventi dello Stato trovano una loro giustificazione solamente se rivolti a supplire eventuali carenze delle prime, ovvero se rivolti a realizzare il bene comune che di certo non esclude, ma anzi ricomprende il bene privato⁴⁸.

Pertanto se, come afferma la Cassazione⁴⁹, «*la ratio dell'esenzione è quella di preservare enti rispetto ai quali le misure cautelari e le sanzioni applicabili ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001, sortirebbero l'effetto di sospendere funzioni indefettibili negli equilibri costituzionali*», anche alla luce della Relazione ministeriale che afferma che la norma in esame darebbe luogo ad una «*zona franca giustificabile soltanto alla luce delle delicate conseguenze che produrrebbe l'impatto, su questi soggetti, delle sanzioni interdittive previste nel nuovo impianto legislativo*»; a fortiori ratione tale sanzione deve riguardare gli enti ecclesiastici. Invero la rilevanza negativa che l'applicazione di sanzioni ad enti confessionali può avere sulla libertà di culto e di religione suscita, anche a livello internazionale, preoccupazione, sicché si ritiene preferibile che atti illeciti commessi da appartenenti – anche in posizione di vertice – ad una confessione religiosa a vantaggio della stessa o di un suo ente siano perseguiti solo mediante sanzioni a carico del singolo, senza adot-

spirituali) rispetto allo Stato e la destinazione di questo a servizio di quella; b) riconosca ad un tempo la necessaria socialità di tutte le persone, le quali sono destinate a completarsi e perfezionarsi a vicenda mediante una reciproca solidarietà economica e spirituale: anzitutto in varie comunità intermedie, disposte secondo una naturale gradualità (comunità familiari, territoriali, professionali, religiose, ecc.), e quindi, per tutto ciò in quelle comunità non bastino, nello Stato; c) che per ciò affermi l'esistenza sia dei diritti fondamentali delle persone, sia dei diritti delle comunità anteriormente ad ogni concessione da parte dello Stato». La proposta di Dossetti non fu poi messa ai voti, e si preferì passare direttamente all'esame e alla discussione degli articoli proposti dai relatori Basso e La Pira.

⁴⁷ A. D'ATENA, *Costituzione e principio di sussidiarietà*, in *Quaderni cost.* 21 (2001), p. 13-34. Si veda altresì M. PARISI, *Gli enti religiosi nella trasformazione dello stato sociale*, Napoli 2004, 161-202.

⁴⁸ L. ANTONINI, *Il principio di sussidiarietà orizzontale: da welfare state a welfare society*, in *Riv. dir. finanziario* 59 (2000), 99-115; T. E. FROSINI, *Profili costituzionali della sussidiarietà in senso orizzontale*, in *Riv. giur. Mezzogiorno* 14 (2000), 15-35.

⁴⁹ Cass., sez. II, 9.7.2010, n. 28699; successiva conforme: Cass., sez. II, 26.10.2010, n. 234.

tare misure che comportino altresì una responsabilità (penale o amministrativa che dir si voglia) della confessione in quanto tale⁵⁰.

5. GLI ENTI RELIGIOSI E IL T.U. IN MATERIA DI SALUTE E SICUREZZA SUL LAVORO

Si impongono ora alcune brevi riflessioni sui dipendenti degli enti ecclesiastici anche alla luce del decreto legislativo 81 del 2008, il Testo unico in materia di salute e sicurezza sul lavoro, entrato in vigore il 15 maggio 2008, e delle relative disposizioni correttive e integrative.

Innanzitutto, ampia è la definizione di lavoratore (art. 2): «*lavoratore: persona che, indipendentemente dalla tipologia contrattuale, svolge un'attività lavorativa nell'ambito dell'organizzazione di un datore di lavoro pubblico o privato, con o senza retribuzione, anche al solo fine di apprendere un mestiere, un'arte o una professione, esclusi gli addetti ai servizi domestici e familiari*».

Il datore di lavoro, una volta valutati i rischi, è tenuto a individuare le misure di sicurezza idonee a eliminarli o a ridurli al minimo per proteggere i lavoratori. È suo consequenziale onere redigere (artt. 17 e 28 T.U. cit.) il documento di valutazione dei rischi – DVR – che deve riportare:

- la relazione sulla valutazione dei rischi presenti durante l'attività lavorativa, nonché la specificazione dei criteri adottati per valutarli, e l'indicazione delle misure di prevenzione e di protezione attuate e dei dispositivi di protezione individuali adottati;
- il programma delle misure ritenute opportune per garantire il miglioramento dei livelli di sicurezza;
- l'individuazione delle procedure per l'attuazione delle misure da realizzare, nonché dei ruoli dell'organizzazione aziendale che vi debbono provvedere;
- l'indicazione del nominativo del responsabile del servizio di prevenzione e protezione, del rappresentante dei lavoratori per la sicurezza o di quello territoriale e del medico competente che ha partecipato alla valutazione del rischio;
- l'individuazione delle mansioni che eventualmente espongono i lavoratori a rischi specifici e che pertanto richiedono una riconosciuta capacità professionale, specifica esperienza, adeguata formazione e addestramento.

⁵⁰ Si veda in tal senso la bozza delle *Guidelines on the Legal Personality of Religious and Belief Communities*, che sono in corso di elaborazione da parte dell'Ufficio per le Istituzioni Democratiche e per i Diritti Umani dell'O.S.C.E. e dalla Venice Commission del Consiglio d'Europa. Vi si può leggere che «*any such wrongdoings of individual members of religious organizations should be addressed to the person in question through criminal, administrative or civil proceedings, rather than ... holding the entire organization accountable*» (par. 35).

Va altresì ricordato che, in caso di costituzione di nuova impresa, il datore di lavoro è tenuto ad effettuare immediatamente la valutazione dei rischi, elaborando il relativo documento entro novanta giorni dalla data di inizio della propria attività (art. 28, c. 3-*bis* T.U. cit.).

Il datore di lavoro deve provvedere alla organizzazione del servizio di prevenzione e protezione rischi all'interno dell'azienda, nominando obbligatoriamente il Responsabile del Servizio di Prevenzione e Protezione dei Rischi (RSPP). Ai sensi dell'articolo 32 del decreto legislativo le capacità e i requisiti professionali dei responsabili e degli addetti ai servizi di prevenzione e protezione interni o esterni devono essere adeguati alla natura dei rischi presenti sul luogo di lavoro e relativi alle attività lavorative. Ricordo al riguardo che la sanzione a carico del datore di lavoro che non provveda alla nomina del RSPP è l'arresto da tre a sei mesi o l'ammenda da 2.500 a 6.400 euro.

Il datore di lavoro deve altresì provvedere alla formazione dei propri lavoratori, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 37 del citato decreto. Sul tema è intervenuto l'Accordo del 21 dicembre 2011 tra il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, il Ministro della salute, le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano per la formazione dei lavoratori⁵¹.

Tutti i lavoratori, di qualsiasi settore, devono frequentare un corso di formazione: nel caso degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti (in cui il livello di rischio è basso), è prevista una formazione di base di 4 ore (con programmi e durata comuni per i diversi settori di attività) e una formazione specifica di ulteriori 4 ore, in relazione al rischio effettivo in azienda. Il preposto è tenuto altresì a una formazione aggiuntiva specifica in relazione ai compiti da lui esercitati in materia di salute e sicurezza su lavoro

È inoltre obbligatorio un aggiornamento della durata minima di sei ore, svolto nel corso di cinque anni che decorrono dal momento in cui è stato completato il percorso formativo. L'attestazione dell'avvenuta formazione, redatta dagli organismi formatori, deve essere conservata presso l'ente a cura del datore di lavoro. Al fine di rendere maggiormente dinamico l'apprendimento e di garantire un monitoraggio di effettività sul processo di acquisizione delle competenze, possono essere altresì previste, anche mediante l'utilizzo di piattaforme *e-Learning*, verifiche annuali sul mantenimento delle competenze acquisite nel pregresso percorso formativo, nell'attesa dell'espletamento dell'aggiornamento quinquennale.

Il personale di nuova assunzione deve completare gli obblighi formativi anteriormente alla assunzione o contestualmente alla stessa. In tale ultima ipotesi, ove non sia possibile completare il corso di formazione prima dell'inizio del rapporto di lavoro, il relativo percorso formativo deve essere completato entro e non oltre 60 giorni dalla data di assunzione. Tutti i percorsi formativi devono essere erogati da enti abilitati e, logicamente, devono tener conto anche delle specificità dell'ente ecclesiastico.

⁵¹ Cf E. MAPELLI, *Sicurezza sui luoghi di lavoro: decreto legislativo 81/2008*, in *Non profit*, Supplemento al n. 150 di *Avvenire* del 26.6.2013.

6. IL LICENZIAMENTO DI UN DIPENDENTE DELL'ENTE ECCLESIASTICO

Vi è un ulteriore profilo della libertà religiosa di cui la giurisprudenza si è occupata non poco ultimamente, ed è quello del rapporto di lavoro svolto nell'ambito di una organizzazione caratterizzata da una identità religiosa. La questione più delicata riguarda il licenziamento per motivi ideologici attuato da una confessione religiosa nei riguardi di un impiegato presso le strutture di questa, nel caso in cui un ente o un'associazione con un'esplicita impronta confessionale richieda per i propri dipendenti, specie se impegnati in un lavoro che tocca da vicino l'ideologia religiosa, l'appartenenza a una data confessione, e preveda che l'abbandono di questa, o un comportamento distonico con i suoi principi, importino la risoluzione del rapporto di lavoro. È invero evidente che, nell'ipotesi qui in esame, l'ideologia entra a far parte del contenuto del contratto, determinandone, al contempo, i limiti ai fini della valutazione della prestazione lavorativa del dipendente.

Il decreto legislativo 9 luglio 2003 n. 216 di attuazione della Dir. CE. 2000/78 (come modificato dal D.Lgs. 2 agosto 2004 n. 256, e dalla legge 6 giugno 2008, n. 101 di conversione in legge, con modificazioni, del D.L. 8 aprile 2008, n. 59), determina (art. 3) che, nel rispetto dei principi di proporzionalità e ragionevolezza, «*e purché la finalità sia legittima*», nell'ambito del rapporto di lavoro o dell'esercizio dell'attività di impresa, non costituiscono atti di discriminazione le differenze di trattamento dovute a caratteristiche connesse alla religione, alle convinzioni personali, all'handicap, all'età o all'orientamento sessuale di una persona, qualora, per la natura dell'attività lavorativa o per il contesto in cui essa viene espletata, si tratti di caratteristiche che costituiscono un requisito essenziale e determinante ai fini dello svolgimento dell'attività medesima. E, specificamente, non costituiscono atti di discriminazione le differenze di trattamento basate sulla professione di una determinata religione o di determinate convinzioni personali che siano praticate nell'ambito di enti religiosi o altre organizzazioni pubbliche o private, qualora tale religione o tali convinzioni personali, per la natura delle attività professionali svolte da detti enti o organizzazioni, o per il contesto in cui esse sono espletate, costituiscano requisito essenziale, legittimo e giustificato ai fini dello svolgimento delle medesime attività⁵².

È peraltro ben noto come nel nostro ordinamento non sussista una legislazione organica e unitaria sulle organizzazioni di tendenza, ma vi sono disposizioni riguardanti il settore dell'editoria e alcune organizzazioni ideologicamente qualificate.

⁵² Cf F. ONIDA, *Il problema delle organizzazioni di tendenza nella direttiva 2000/78/EC attuativa dell'art. 13 del Trattato sull'Unione Europea (Il diritto ecclesiastico 112 [2001], I, 905 e ss.)*; A. BETTETINI, *La (im)possibile parità. Libertà educativa e libertà religiosa nel "sistema nazionale di istruzione"* (*Annali del Seminario giuridico di Catania 2002-2003*, Milano 2004, 3 ss.); N. FIORITA, *Le direttive comunitarie in tema di lotta alla discriminazione, la loro tempestiva attuazione e l'eterogenesi dei fini* (*Quaderni di diritto e politica ecclesiastica 2004*, 361-379); R. BENIGNI, *L'identità religiosa*

Nel primo gruppo di norme di settore va ricordato l'articolo 20 della legge 5 agosto 1981, n. 416, sui giornali quotidiani e sui periodici che siano organi di partiti, sindacati, enti o comunità religiose, e in relazione ai quali si esclude l'obbligo della preventiva comunicazione della cessazione della testata al servizio dell'editoria e alle rappresentanze sindacali aziendali.

Nel secondo insieme di norme va fatto rientrare l'articolo 4 della legge 11 maggio 1990, n. 108. Invero, l'articolo 18 dello Statuto dei lavoratori, quale novellato dall'articolo 1 della legge n. 108 del 1990 ora ricordata (e ora dall'art. 1, c. 42, lett. b, L. 28.6.2012, n. 92), ha consentito l'estensione del principio della stabilità reale a tutti i datori di lavoro, in precedenza riservato ai soli imprenditori. L'articolo 4 della medesima legge del 1990 ha la funzione di ridimensionare la portata del suddetto principio, precisando e definendo l'area di non applicazione del regime di tutela reale previsto dall'articolo 18 dello Statuto. La norma stabilisce infatti che «*la disciplina di cui all'art. 18 della legge 20 maggio 1970, n. 300, come modificato dall'art. 1 della presente legge, non trova applicazione nei confronti dei datori di lavoro non imprenditori che svolgono senza fini di lucro attività di natura politica, sindacale, culturale, di istruzione ovvero di religione o di culto*». Questo significa che il licenziamento intimato da queste particolari organizzazioni datoriali, a prescindere dalle motivazioni che lo sostengono, qualora sia dichiarato illegittimo (ma sulle cause di illegittimità la norma tace), darà luogo solo a una tutela obbligatoria (o risarcitoria), e non a quella reale.

Questo discorso si modifica qualora l'ente religioso svolga con metodo economico attività che possono essere annoverate fra quelle di cui all'articolo 2195 codice civile. In tal caso, come abbiamo visto, l'ente assumerà la qualifica di imprenditore commerciale, e pertanto non gli si potrà applicare la disciplina di favore sui licenziamenti nelle organizzazioni di tendenza. Pertanto, nel caso di licenziamento non assistito da giusta causa o da giustificato motivo (ad es. nell'ipotesi in cui si abbia un licenziamento ideologico nullo, in quanto nel caso specifico l'adesione ideologica non costituisca requisito della prestazione), l'ente ecclesiastico imprenditore, qualora ricorrano le condizioni di cui all'articolo 18 legge n. 300 del 1970 come modificato dalla legge 28 giugno 2012, n. 92, ha l'obbligo della reintegra. Al lavoratore spetta invero la tutela reale prevista dall'articolo 18 dello Statuto dei Lavoratori, e non quella obbligatoria di cui all'articolo 8 legge 15 luglio 1966, n. 604, come modificato dall'articolo 2 legge n. 108 del 1990, a nulla rile-

nel rapporto di lavoro. La rilevanza giuridica della "fede" del prestatore e del percettore d'opera, Napoli 2008, 17 ss. Analoghe disposizioni sono previste nel sistema inglese alla luce dell'*Equality Act 2010* (L. n. 15 dell'8.4.2010) che prevede un trattamento in deroga alle disposizioni sulla non discriminazione se si tratta di perseguire un fine proprio dell'ente, oppure di evitare una situazione offensiva per gli aderenti alla confessione religiosa che lo ispira (par. 2.6 e 7): cf S. COGLIEVINA, *Divieti di discriminazione e fattore religioso: la normativa britannica dopo l'Equality Act 2010* (Quaderni di diritto e politica ecclesiastica 2011, 323 ss).

vando la qualità di ente ideologicamente qualificato del datore⁵³.

Comunque sia, tanto nell'ipotesi in cui l'ente sia imprenditore, tanto nel caso in cui non lo sia, l'ente resta libero di licenziare per un "motivo ideologico". Nell'ipotesi di licenziamento che trovi il suo fondamento in una distonia ideologica fra il datore e il dipendente, la soluzione su cui si è assestata la giurisprudenza dopo alcune oscillazioni è peraltro ormai costante. In questa ipotesi, l'ideologia entra appieno nel contenuto del contratto, però potrà "vincolare" la libertà di pensiero e di azione, o altri diritti della personalità del lavoratore solo relativamente «agli oneri volontariamente assunti» e, comunque, nei limiti in cui questi «non ledono in alcun modo la dignità del soggetto»⁵⁴. L'assunzione di obblighi negativi riguardanti la vita privata del lavoratore non può derivare che dalla sua libertà contrattuale, in quanto è il contratto individuale e, più precisamente, e come ha ribadito la Direttiva della Commissione europea sopra richiamata, l'obbligo di fedeltà che lega il lavoratore al datore di lavoro a orientare e limitare i comportamenti extralavorativi del dipendente⁵⁵.

⁵³ Cass. Sez. Lav., 16.6.1994, n. 5832, in *Foro it.* 1995, I, cc. 875-879, per cui il licenziamento ideologico, collegato cioè all'esercizio, da parte del prestatore di lavoro, di diritti costituzionalmente garantiti, quali la libertà di opinione, la libertà di religione e, nel campo scolastico, la libertà di insegnamento, è lecito negli stretti limiti in cui esso sia funzionale a consentire l'esercizio di altri diritti costituzionalmente garantiti, quali la libertà dei partiti politici e dei sindacati, la libertà religiosa e la libertà della scuola e nelle sole ipotesi in cui l'adesione ideologica costituisca requisito della prestazione. In particolare, con riferimento a scuole gestite da enti ecclesiastici, la cui istituzione non contrasta con l'art. 33 della Costituzione, l'esigenza di tutela della tendenza confessionale della scuola si pone solo in relazione a quegli insegnamenti che caratterizzano tale tendenza. La Suprema Corte non ha perciò ritenuto legittimo il licenziamento intimato da un istituto di istruzione religioso di confessione cattolica ad un proprio insegnante laico di educazione fisica per avere questi contratto matrimonio col rito civile e non con quello religioso, in quanto la materia insegnata prescinde completamente dall'orientamento ideologico del docente ed è indifferente rispetto alla tendenza della scuola. Si veda altresì Cass. Sez. Lav., 22.11.1999, n. 12926, in *Riv. it. dir. lav.*, 2000, II, 633-634, con cui si è ribadito in modo esplicito che l'applicazione della disciplina prevista dall'art. 4 della L. 108/1990 per le organizzazioni di tendenza presuppone l'accertamento in concreto, da parte del giudice di merito, dell'assenza, nella singola organizzazione, di una struttura imprenditoriale, e della presenza dei requisiti tipici dell'organizzazione di tendenza quale definita dalla norma da ultimo richiamata.

⁵⁴ Corte Cost. 25.6.1980, n. 99.

⁵⁵ La Corte europea dei diritti umani ha inoltre statuito che il mancato rinnovo del contratto annuale di insegnamento della religione e della morale cattoliche in un liceo statale non implica violazione dell'art. 8 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo se dipende da motivi di carattere "strettamente religioso" sui quali è insindacabile la competenza dell'autorità ecclesiastica. Tra il diritto dell'individuo al rispetto della propria vita privata e familiare (art. 8 CEDU) e il diritto di una confessione alla libertà religiosa (artt. 9 e 11 CEDU) prevale, nel caso di specie, quest'ultimo

Il principio fondamentale, enucleato alcuni decenni or sono in una nota sentenza della Corte Costituzionale⁵⁶, e ribadito in una più recente pronuncia della Corte europea dei diritti dell'uomo⁵⁷, è che se si negasse a una struttura ideologicamente qualificata la possibilità di scegliere i propri dipendenti in base a una valutazione della loro personalità, e se si negasse alla stessa il potere di recedere dal rapporto di lavoro qualora gli indirizzi politici o ideologici del dipendente siano divenuti in contrasto con quelli che caratterizzano l'ente, si mortificherebbe la libertà di questo, così come pure si lederebbero i diritti degli utenti che hanno inteso, con la propria scelta, far ricorso a una istituzione ideologicamente orientata.

anche in ragione della particolare "natura" del rapporto di lavoro (che distingue l'insegnante di religione dagli altri insegnanti) e del legame di "speciale fiducia" che deve esistere tra il professore di tale materia e il vescovo diocesano cui compete valutare se il candidato all'insegnamento presenti i requisiti previsti dalla normativa canonica (can. 804 § 2 e 805). La tutela del diritto alla libertà religiosa nella sua dimensione collettiva e la conseguente legittimità dei provvedimenti dell'autorità ecclesiastica si impongono anche in ragione della necessità di preservare e tutelare i diritti degli utenti e delle rispettive famiglie che hanno inteso, con la propria scelta, far ricorso a un processo formativo ideologicamente orientato: Sent. 15.5.2012, n. 56030/07, Fernández Martínez c. Spagna (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-110915>).

⁵⁶ Corte Cost. 29.12.1972, n. 195.

⁵⁷ Sent. 3.2.2011, n. 18136/02, Siebenhaar c. Germania. La ricorrente, divenuta membro della Chiesa Universale/Fraternità, lamentava l'illegittimità del licenziamento subito ad opera di una parrocchia protestante presso cui lavorava come educatrice, e la violazione del suo diritto di libertà religiosa. La Corte ha affermato che quando si tratta di controversie tra individuo e confessione religiosa organizzata, l'applicazione dell'art. 9 CEDU deve essere coordinata con l'art. 11 CEDU che, sancendo la libertà di associazione, riconosce l'autonomia di tali comunità a garanzia del pluralismo nelle società democratiche e dello stesso godimento effettivo delle libertà di cui all'art. 9. Pertanto, le autorità giudiziarie tedesche, adite in una serie di ricorsi interni dalla ricorrente, hanno rispettato quell'autonomia, ritenendo che il contratto di lavoro stipulato dalla ricorrente non le consentiva né di appartenere né di partecipare alle attività di un'organizzazione confessionale con finalità incompatibili con quelle dell'organizzazione presso cui lavorava, la quale «*pouvait imposer à ses employés de s'abstenir d'activités mettant en doute leur loyauté envers elle et d'adopter une conduite professionnelle et privée conforme à ces exigences*». La Corte ha peraltro specificato che le giurisdizioni nazionali, nel rispetto dell'autonomia confessionale, non possono spingersi ad un giudizio nel merito della compatibilità tra finalità religiose dell'organizzazione di appartenenza della ricorrente e finalità proprie della Chiesa protestante datrice di lavoro, ma devono limitarsi a verificare che il licenziamento ad opera di quest'ultima non abbia violato i principi fondamentali dell'ordinamento giuridico, come ad esempio imporre ai propri impiegati clausole di lealtà inaccettabili.

In dottrina si veda A. BETTETINI, *Identità religiosa del datore di lavoro e licenziamento ideologico nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Diritti umani e diritto internazionale* 2011, 329-342.

Tuttavia, come ha affermato la Cassazione, non può considerarsi assistito da giusta causa, e quindi va considerato illegittimo, il licenziamento intimato da una scuola confessionale ad un proprio docente per fatti inerenti alla sua vita personale che siano privi di uno specifico rapporto con il contenuto delle mansioni espletate, e comunque non attinenti alla sua capacità professionale. Come si può ricavare seppur indirettamente dal principio enucleato dal n. 2 lettera c) del protocollo addizionale dell'Accordo di Villa Madama del 18 febbraio 1984 (reso esecutivo con L. 25.3.1985, n. 121), la protezione dell'identità o della tendenza non potrà mai spingersi sino al limite di comportare un pregiudizio per «*i diritti costituzionalmente garantiti ai cittadini italiani*».

Il sacrificio di alcuni diritti, come quelli della libertà di pensiero o al lavoro solennemente garantiti dalla nostra Carta fondamentale, «*è ammissibile solo in via del tutto eccezionale e nei limiti in cui vengono a trovarsi in contrasto con altri principi costituzionalmente tutelati, quale è, nella specie, la difesa dell'autenticità della tendenza, garantita dal principio della libertà della scuola, sancito dall'art. 33 Cost.*»⁵⁸. Pertanto, un siffatto conflitto potrà verificarsi solo nei confronti di quegli insegnamenti, e dei relativi docenti, che sono caratterizzati dalla tendenza (ferma restando la logica difficoltà di individuare, nello specifico, quali siano queste "mansioni di tendenza", perché se da un lato è possibile ipotizzare mansioni o insegnamenti "neutri", dall'altro è evidente che ogni relazione umana incide sulla formazione della personalità di un soggetto, soprattutto se in età scolare)⁵⁹.

Naturalmente, la tutela sarà pure *a contrario*, nel senso che un lavoratore non può subire nelle istituzioni non caratterizzate dalla tendenza discri-

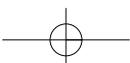
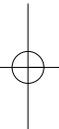
⁵⁸ Cass., Sez. Lav. 16.6.1994, n. 5832 (*Foro it.*, 1995, I, c. 875-879). Si veda altresì Cass., Sez. Lav. 22.11.1999, n. 12926 (*Riv. it. dir. lav.*, 2000, II, 633-634).

⁵⁹ Sulla stessa linea si è posta la Corte europea dei diritti umani, chiamata a pronunciarsi su due casi relativi a un contrasto tra organizzazioni di tendenza e dipendenti di esse per motivi legati alla vita privata di questi ultimi. Nel caso di un dipendente di una confessione religiosa, licenziato per motivi riguardanti la sfera privata (nel caso, il dipendente aveva avuto una relazione extra-coniugale), la Corte ha sostenuto (caso *Obst c. Germania*, 23.9.2010) la necessità di operare un bilanciamento tra i diritti delle parti: l'esigenza di lealtà all'organizzazione di tendenza, da un lato, e il diritto alla vita privata e familiare, dall'altro. Il licenziamento appare giustificato se si considera la peculiarità delle mansioni esercitate dal ricorrente, responsabile delle pubbliche relazioni in Europa per la Chiesa di Gesù Cristo dei Santi degli Ultimi Giorni (Chiesa Mormone), e la particolare importanza attribuita dalla Chiesa in questione alla fedeltà matrimoniale. Si trattava, perciò, di un licenziamento reso necessario dalla esigenza di preservare la credibilità della Chiesa Mormone, e il dovere di lealtà da parte dei dipendenti risultava chiaramente dal contratto stipulato tra la Chiesa e il ricorrente e tutelato, come evidenzia la Corte, dall'art. 4 della Direttiva 78/2000/CE sopra richiamata. Di conseguenza il licenziamento non costituisce una violazione dell'art. 8 CEDU (diritto al rispetto della vita privata e familiare). Diverse le conclusioni cui giunge la Corte nel caso *Schüth c. Germania* sempre del 23.9.2010. La Corte di Strasburgo ha invero sostenuto che, nel rappor-

minazioni a cagione della sua religione, qualora le manifestazioni della stessa non incidano sul regolare svolgimento delle mansioni, e non siano contrarie ai principi fondamentali di un ordinamento⁶⁰.

to di lavoro con un ente ecclesiastico (nel caso specifico, una parrocchia cattolica), il dipendente, firmando il suo contratto di lavoro, accetta e assume un dovere di lealtà verso la Chiesa e una certa limitazione del proprio diritto al rispetto della vita privata quale sancito dall'art. 8 CEDU. Nel caso di specie, la Corte ritiene tuttavia che il dovere di lealtà non si spinga fino al punto di obbligare il ricorrente (un organista di una parrocchia di Essen) a vivere in astinenza in caso di separazione o di divorzio («*La Cour considère ce pendant que l'on ne saurait interpréter la signature apposée par le requérant sur ce contrat comme un engagement personnel sans équivoque de vivre dans l'abstinence en cas de séparation ou de divorce*»); inoltre, a differenza del caso Obst c. Germania (dove, come abbiamo appena visto, il dipendente licenziato aveva compiti di rappresentanza e diffusione del credo della Chiesa Mormone), il ricorrente non appare tenuto, in forza delle mansioni esercitate, a un dovere di fedeltà particolarmente stringente. In questo caso risulta pertanto violato l'art. 8 della CEDU.

⁶⁰ Si veda al riguardo una Sentenza del tribunale costituzionale tedesco, che ha negato che possa costituire giusta causa per il licenziamento la volontà di una dipendente di religione musulmana di lavorare con un copricapo: BVerfG, 1 BvR 792/03 vom 30.7.2003, Absatz-Nr. (1 – 27).



Cristina Vaccario

TRASFORMAZIONE DI ASSOCIAZIONE IN FONDAZIONE: QUALE DIREZIONE?

Si interviene nuovamente¹ in merito al parere del Consiglio di Stato del 30 gennaio 2015 con il quale il Consiglio ha espresso parere negativo in merito all'ammissibilità e legittimità dell'operazione di trasformazione di un'associazione in fondazione e sul quale sono già stati scritti articoli da parte di vari professionisti, i quali, sembrano tutti condividere lo stesso orientamento; un orientamento, cioè, contrario a quello del Consiglio in sede consultiva, sostenendo la legittimità dell'operazione in questione.

Con il presente articolo, per supportare ulteriormente l'orientamento condiviso dei professionisti operanti nel settore e in vista dell'auspicata riforma del Terzo Settore, la cui legge delega dovrebbe presto essere discussa dalle Camere, si vuole dare evidenza di un'interessantissima sentenza del Consiglio di Stato la n. 5226 del 23 ottobre 2014, con la quale il Consiglio ha accolto il ricorso presentato contro la sentenza del T.A.R. Toscana n. 1811/2011, Sentenza citata nello stesso parere del Consiglio ed erroneamente annoverata nei casi riguardanti le associazioni non riconosciute (dato che l'associazione in questione aveva ottenuto il riconoscimento di piena personalità giuridica).

In estrema sintesi, la citata sentenza del T.A.R. Toscana rigettava il ricorso proposto dalla Fondazione costituita per trasformazione della pre-esistente associazione, adottando l'interpretazione poi condivisa dal parere del Consiglio di Stato dello scorso gennaio. Tuttavia, la Sentenza in questione è stata impugnata avanti al Consiglio di Stato in sede giurisdizionale, il quale, con la citata sentenza n. 5226/2014, ha completamente riformato i contenuti della Sentenza del T.A.R. Toscana, intimando alla Regione di revocare il diniego all'iscrizione della Fondazione, e condannando la Regione a rifondere le spese di giudizio della controparte.

¹ C. VACCARIO, *Trasformazione diretta di associazione in fondazione: il Consiglio di Stato si pronuncia sulla sua inammissibilità, Non profit – Il consulente per gli Enti non commerciali*, Supplemento al numero n. 47 di Avvenire, 25.2.2015.

Con riguardo al diniego di iscrizione della Fondazione il Consiglio di Stato afferma:

«Il provvedimento in questione muove da un dato inoppugnabile, consistente nella mancanza di previsioni normative concernenti il caso della trasformazione da associazione non riconosciuta a fondazione, e dalla necessità di verificare l'adeguatezza patrimoniale dell'ente da riconoscere e l'assenza di possibili pregiudizi per i creditori, conseguenti al passaggio da un regime di responsabilità illimitata [...] ad uno di limitazione conseguente al riconoscimento della personalità giuridica.

Nondimeno [...] è illogica la decisione di negare il riconoscimento della personalità giuridica adducendo l'impossibilità di effettuare tale verifica a causa dell'assenza di una normativa ad hoc».

Il Consiglio poi afferma che *«dopo le modifiche introdotte al codice civile dalla riforma del diritto societario [...], la trasformazione di enti collettivi è un istituto di carattere generale. Essa è infatti non solo analiticamente disciplinata per i casi di trasformazione da ed in società [...], ma anche presupposta per gli enti privi di finalità lucrative, ed in particolare per le fondazioni».*

Per quanto attiene la tutela dei creditori, la Sentenza fa poi espresso riferimento all'articolo 2500-*quinquies* del codice civile, *«laddove prevede che la trasformazione non libera i soci a responsabilità illimitata per le obbligazioni sociali sorte prima degli adempimenti previsti dal terzo comma dell'articolo 2500, se non risulta che i creditori sociali hanno dato il loro consenso alla trasformazione. A sua volta, la disposizione richiamata ed il precedente comma 2, regolano le forme ed il contenuto degli adempimenti pubblicitari necessari a perfezionare il procedimento di trasformazione».*

Il Consiglio fa poi riferimento all'articolo 2500-*ter* dedicato alla trasformazione di società di persone in società di capitali, e nel quale si dispone che il capitale della società risultante dalla trasformazione *«deve essere determinato sulla base dei valori attuali degli elementi dell'attivo del passivo, in base ad una relazione di stima, redatta a norma delle disposizioni concernenti le società per azioni o a responsabilità limitata, a seconda del tipo sociale prescelto».*

A seguito dell'analisi delle citate norme il Consiglio espressamente dichiara:

«le norme finora esaminate depongono chiaramente nel senso dell'ammissibilità di una trasformazione da associazione non riconosciuta a fondazione. [...] si tratta in questo caso di una trasformazione "omogenea", che lascia inalterato il fine non lucrativo, ammissibile a fortiori rispetto alle ipotesi di trasformazione eterogenea espressamente previste [...], ma che determina una modifica del regime di responsabilità per le obbligazioni sociali. In relazione a quest'ultima evenienza, le sopra accennate esigenze di tutela dei creditori sociali [...] possono comunque essere salvaguardate imponendo all'ente che domanda il riconoscimento della personalità giuridica adeguate forme di pub-

blicità, all'effettuazione delle quali subordinare l'iscrizione nel registro delle imprese».

Da una lettura congiunta della Sentenza 5226/2014 e del parere di gennaio 2015 emerge con assoluta evidenza come sia urgente e necessaria l'adozione di disposizioni legislative che regolino la materia.

Nel frattempo, sarebbe certo auspicabile un chiarimento da parte del Consiglio di Stato, al fine di evitare ulteriori e maggiori incertezze su questo tipo di operazioni.

