
AGGIORNAMENTI NORMATIVI

ONLUS: CHIARIMENTI E PRECISAZIONI

Dopo una decina d'anni di rodaggio, i tempi perché qualche nodo della disciplina delle Onlus potesse essere sciolto erano certamente maturi. Per sbloccare la situazione, come accade spesso, occorreva però anche la spinta di un cambiamento, *un ricambio d'aria*, che offrisse l'occasione per rileggere con rinnovata fiducia il ruolo sociale che questa particolare categoria di organizzazioni è geneticamente chiamata ad esprimere.

Possiamo affrontare la questione in termini ancora più generali, per spiegarci meglio. Che su qualche fronte le prospettive di evoluzione del terzo settore fossero arrivate ad un momento di stallo lo si poteva constatare negli ultimi tempi anche dai numerosi, qualcuno meglio riuscito di altri, tentativi di aggirare i problemi. La disciplina sull'impresa sociale¹ e i progetti di revisione del Libro I² del codice civile, senza pensare all'annosa questione della riforma della legge quadro sulle organizzazioni di volontariato³, ne costituiscono alcuni esempi paradigmatici ed illuminanti.

A bene vedere, però, i due temi sui quali il terzo settore fatalmente arranca da qualche anno sono facili da indicare. Uno riguarda qualsiasi società evoluta ed attiene alla c.d. certezza dei rapporti giuridici: più è alto il tasso di incertezza nel corredo normativo che riguarda una certa parte sociale, meno efficacemente essa può esprimere il suo ruolo di cittadinanza. L'altro, che in qualche misura è anche un corollario del primo, ruota intorno allo specifico rapporto tra le organizzazioni del terzo settore e la fiscalità. E questo tanto più in società come la nostra dove il *peso* della variabile fiscale è determinante per incentivare (o disincentivare) scelte, investimenti e comportamenti.

In questi ultimi vent'anni si è fatto un gran parlare di pluralismo e di sussidiarietà; ma tutte le volte che si è dovuto – inevitabilmente – affronta-

¹Cf L. 13.6.2005 e D.Lgs. 24.3.2006.

²Il riferimento esatto è al Capo II - *Delle Associazioni e delle Fondazioni* - del Titolo II - *Delle persone giuridiche* - del Libro I - *Delle persone e della famiglia* - del codice civile.

³Cf L. 266/1991.

re anche il *nodo* fiscale ci si è resi conto che esso serra ancora molto più strettamente di quanto non si pensi le ambizioni e le prospettive del terzo settore.

Alcuni punti fermi in ambito sociologico e culturale sono già stati messi. Il privato sociale è a pieno titolo una parte delle nostre società moderne e ad esso si guarda con grandi aspettative per riequilibrare il rapporto tra i bisogni collettivi e la disponibilità delle risorse – materiali ed immateriali – necessarie a soddisfarli.

Ben consapevole di questa situazione il legislatore della disciplina delle Onlus (cf D.Lgs. n. 460/1997) aveva avuto una serie di intuizioni.

Anzitutto era opportuno *scivolare* sopra i mille dibattiti su cui si arenavano i progetti di riforma della disciplina civile delle organizzazioni del privato sociale. L'unica soluzione per arrivare al mare, come fa un rivolo d'acqua quando trova la sua via aggirando gli ostacoli e non ostinandosi ad abatterli, era puntare diritto alla questione fiscale. Definita una gerarchia di merito di attività, individuata una platea di soggetti non lucrativi che le potesse svolgere e declinate una serie di condizioni di accesso e permanenza, fu facile per quel legislatore introdurre nell'ordinamento tributario una categoria di soggetti che, anche a costo di sparigliare regole e abitudini, potesse beneficiare di un regime fiscale super agevolato. Le agevolazioni, e questa fu la seconda intuizione, negli intenti di quel legislatore, avrebbero attratto a quel modello un così gran numero di organizzazioni da far straripare i confini del sistema. La piena che ne sarebbe seguita, ed era questo il vero obiettivo, sarebbe stata feconda di nuova fertilità per il terzo settore tanto da sospingerlo verso l'ulteriore livello di maturazione sociale dove sarebbe stato più facile ridefinirne anche l'assetto civilistico. Il tutto, ovviamente, a beneficio dell'interesse collettivo, del pluralismo e di una reale affermazione della sussidiarietà.

Queste intuizioni non sono state affatto vane; tutt'altro. Il terzo settore ha fatto da subito la sua parte, esattamente com'era nelle previsioni, inondando letteralmente di iscrizioni sin dal primo momento l'Anagrafe delle Onlus. Nell'immaginario collettivo, compreso quello dei tanti legislatori nostrani che la devoluzione ha creato, le Onlus sono diventate una categoria a se stante di organizzazioni *non profit* richiamate e celebrate, qualche volta anche a sproposito, da un numero addirittura esagerato di provvedimenti ed atti normativi. Insomma, le Onlus hanno senz'altro avuto il successo di *piazza* che il legislatore che ad esse ha dato vita pronosticava. Il *palazzo* invece, come accade spesso, si è diviso su più posizioni. Il risultato, come i nostri lettori ben sanno, è che l'Amministrazione finanziaria ha potuto così tenere stretta per parecchio tempo – qualche volta più del necessario – la porta di accesso alla disciplina delle Onlus, anche a discapito di organizzazioni ed attività che erano senza dubbio sin dall'origine meritorie. Il caso dell'assistenza agli anziani è assolutamente paradigmatico al riguardo e ad esso abbiamo dato anche noi a suo tempo ampio spazio: perché l'Amministrazione riconoscesse che l'assistenza

prestata agli anziani non autosufficienti gravi era tutelata come istituzionale per le Onlus ci sono voluti quasi dieci anni⁴. Gli enti della ricerca scientifica di particolare interesse sociale ne avevano attesi prima quasi sei⁵ per vedere attuata la loro legittima aspettativa di partecipazione a questo virtuoso modello fiscale.

Insomma, il successo di piazza delle Onlus non aveva scardinato antiche diffidenze dell'Amministrazione centrale dell'erario⁶ che restava arroccata su una vecchia visione antropologica negativa.

Lo strumento per smarcare le Onlus da questa posizione era stato però previsto con un'altra intuizione sin dall'origine. Il decreto legislativo istitutivo delle Onlus aveva infatti individuato nell'Agenzia per le Onlus un potente mediatore tra questa innovativa categoria di organizzazioni e l'Amministrazione centrale. All'Agenzia per le Onlus erano stati affidati una serie di compiti di monitoraggio sulle Onlus con lo scopo implicito di premiarne la specificità e, dunque, di sottrarle almeno in parte all'ordinario circuito della vigilanza. D'altro canto, se occorre fare "cultura" sulla disciplina delle Onlus era bene che a farlo concorresse anche una istituzione specializzata.

Anche l'Agenzia per le Onlus, come tutta la norma, ha poi dovuto fare il suo rodaggio.

Giunta ora al suo secondo mandato, e presieduta da chi l'ha pensata nel lontano 1996, l'Agenzia per le Onlus ha finalmente assunto il ruolo *politico* a cui era predestinata. Il terzo settore, l'abbiamo detto poc'anzi, negli intenti del legislatore dell'epoca aveva bisogno di un *luogo* istituzionale accogliente che potesse fare da terreno di coltura contribuendo a darne la lettura incentivante che il decreto legislativo n. 460/1997 suggeriva. Il *problema* era che la disciplina sulle Onlus rappresentava in quel momento una novità troppo rivoluzionaria per la nostra cultura giuridica in materia di *privato sociale*. Impregnato dalla cultura antropologica negativa di chi teme l'intervento privato in ambito pubblico, il legislatore, malgrado gli espliciti richiami della Carta costituzionale alla sussidiarietà orizzontale, cincischiava da anni intorno a progetti di riforma del Libro I del codice civile. Le riforme "Bassanini" avevano eliminato, è vero, alcuni fardelli, eredità di un passato che temeva la *mano morta* e vedeva con diffidenza i c.d. *corpi morali*; ma le resistenze all'innovazione erano ancora molte. La scelta, come abbiamo già detto, fu dunque quella di saltare il muro di queste resistenze per aggirarlo con una norma dell'ordinamento tributario; il *salto* fu fatto ricorrendo alla spinta della *leva fiscale*, notoriamente molto efficace nelle società moderne. Ne uscirono il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali (cf norme contenute nella prima sezione – artt. da 1 a 8 – del D.Lgs. n. 460/1997), una norma transitoria – poi prorogata

⁴Cf Ris. 146/2006.

⁵Cf D.P.R. 14.6.2003.

⁶Si rimarca il diverso atteggiamento di alcune Regioni, la Lombardia per tutte, che nell'ambito della loro autonomia impositiva hanno premiato le Onlus praticamente sin dall'origine con esenzioni e riduzioni dell'Irap.

– per la riorganizzazione degli enti (cf art. 9 del D.Lgs. citato) e una specie di brutto anatroccolo del diritto, le Onlus, acronimo della definizione di *organizzazioni non lucrative di utilità sociale* (cf norme contenute nella seconda sezione del decreto). Ma il brutto anatroccolo era destinato a trasformarsi molto presto in un *bel cigno*. Il successo delle Onlus è sotto gli occhi di tutti; partite in mezzo a diffidenze e ad imbarazzi della dottrina giuridica, le Onlus hanno sbaragliato il campo nella parte del terzo settore che più si propone di realizzare finalità solidaristiche. Dicevamo poc'anzi dell'importanza rispetto a questo successo delle intuizioni del legislatore dell'epoca; un'altra intuizione che non possiamo non sottolineare fu la scelta di far accedere "di diritto" al modello delle Onlus le organizzazioni preesistenti che esprimevano le necessarie caratteristiche "moralì", indipendentemente dalla loro struttura giuridica (organizzazioni non governative, organizzazioni di volontariato e cooperative sociali). Non meno importante fu il coraggio di dichiarare la prevalenza ai fini fiscali del fine rispetto all'attività; una vera rivoluzione rispetto all'approccio tradizionale del fisco nei confronti degli enti non commerciali. Ma determinante fu soprattutto la *fiducia*, lo vogliamo ricordare ancora, con la quale migliaia di organizzazioni si buttarono subito in questa nuova disciplina, anche contro il parere di chi segnalava il pericolo rappresentato da alcune lacune tecniche della norma. Ne abbiamo scritto anche noi, soprattutto per mettere in evidenza che quelle lacune favorivano le interpretazioni restrittive dell'Amministrazione finanziaria. Nel frattempo tra l'Agenzia per le Onlus e quella per le entrate fu il gelo e sfumò così ogni prospettiva di dialogo. Ad avere la peggio, inevitabilmente, fu quella per le Onlus che, istituzionalmente più debole, non poté svolgere il suo ruolo di *mediatore* tra la rigida forma delle norme e la ben più dinamica realtà del terzo settore.

Finalmente però, dopo anni di diffidenze e troppe indifferenze, l'Agenzia delle entrate e quella per le Onlus hanno iniziato a cooperare. Il primo frutto di questa armoniosa collaborazione è davvero ottimo. Ci riferiamo alla Circolare n. 59 dello scorso mese di ottobre con la quale le due Agenzie affrontano con una sola voce alcune questioni *strategiche* della disciplina delle Onlus. I temi toccati sono tutti importanti così come le soluzioni trovate sono assolutamente condivisibili; ma è soprattutto l'aria nuova che si respira nel rapporto tra queste due istituzioni a suscitare fiducia e ottimismo per il futuro. Il nuovo corso, senza togliere nulla al passato (forse non era possibile fare di più, prima), oggi si fonda su presupposti più solidi e collaudati, anche in termini di persone e di esperienza. Presupposti che oggi consentono un ritorno alle origini, alla *fiducia* che aleggiava quando veniva elaborato il progetto della futura disciplina delle Onlus. Non a caso, probabilmente, oggi si ritrovano a lavorare insieme, l'uno come Presidente dell'Agenzia per le Onlus e l'altro come Direttore dell'Agenzia delle entrate, due persone il cui contributo fu essenziale all'epoca del progetto di legge. Ci voleva pazienza, probabilmente. L'introduzione delle Onlus d'altronde fu un atto di sfida per tutti quelli che

non intuivano l'importanza di incentivare chi, privatamente, si proponeva autenticamente di contribuire al benessere collettivo. La legge, malgrado qualche forzatura giuridica, passò con l'impostazione giusta ma nacque in un contesto culturale impreparato; furono soprattutto gli interventi di prassi successivi, l'abbiamo ricordato, a renderne incerta l'applicazione. Preoccupata da possibili abusi, l'Amministrazione presidiò l'accesso alla disciplina delle Onlus, come si trattasse di un paradiso fiscale imprudentemente offerto a molti possibili *approfittatori* più che non uno strumento per incentivare forme private di solidarietà sociale. Procedendo nella sua logica fiduciaria a contrasto di ogni possibile pericolo di abuso la legge prevedeva invece un sistema di controlli. Quello che accade nei Paesi dove il legislatore si fida dei suoi cittadini e detta norme per mettere, chi vuole farlo, in grado di esprimere al meglio il suo potenziale di solidarietà privata. Nessuna pietà, poi, per chi abusa della fiducia accordatagli.

La fiducia concessa con generosità, senza riserve aprioristiche, genera fiducia in chi ne fa buon uso e da ingrediente primario delle norme si trasforma essa stessa in terreno di coltura per una nuova e sempre maggiore fiducia.

La parola *affidare* contiene in sé la stessa radice della parola *fiducia* e se l'obiettivo del decreto legislativo istitutivo delle Onlus, come crediamo, era affidare a tutti una maggiore responsabilità rispetto al benessere collettivo, ciò non poteva avvenire che sulla base di una reale ed autentica fiducia. Quella stessa che possiamo leggere nella Circolare che possiamo ora commentare.

LA CIRCOLARE

La Circolare 59 affronta in sette distinti paragrafi altrettante questioni aperte della disciplina delle Onlus. Su alcune l'Amministrazione finanziaria era già intervenuta con precedenti interpretazioni e, pur con qualche precisazione, in questa occasione si limita solo a ricordarle con lo scopo di rimarcare che su di esse è stato ottenuto il consenso dell'Agenzia per le Onlus. Su altri, qualcuno molto importante, la Circolare è invece assolutamente originale e innovativa. Ci riferiamo, in particolare, al tema dell'*uscita* dal regime Onlus per le organizzazioni che, non potendo o non volendo più parteciparvi, non intendono sciogliersi ma desiderano proseguire ancora la loro attività. Vediamo in dettaglio cosa dicono i sette i paragrafi della Circolare ricorrendo alla sua stessa titolazione.

1. STRUTTURE FEDERATIVE E AUTONOMIA DELLE COMPONENTI DELOCALIZZATE: CRITERI DI ORIENTAMENTO NELL'IDENTIFICAZIONE DI TALI ORGANISMI

Il primo argomento affrontato dalla Circolare 59 riguarda il rapporto

tra la disciplina delle Onlus e le strutture associative c.d. *complesse*. Si tratta, com'è noto, delle organizzazioni associative caratterizzate da un sistema organizzativo interno strutturato su più livelli territoriali; enti associativi che esprimono la loro identità sia attraverso emanazioni locali – circoli, sezioni e simili – sia nel contesto della loro unitaria identità nazionale. Il tema in discussione era se potessero iscriversi all'Anagrafe delle Onlus anche le singole sezioni locali, ovvero se valesse per tutte l'iscrizione dell'organizzazione nazionale. Il tema non è irrilevante. Se alla qualifica di Onlus può ambire solo l'organizzazione nazionale occorre capire qual'è la posizione delle singole sezioni o emanazioni locali, per fare un esempio dei temi che erano sul tavolo.

La Circolare affronta la questione richiamando i propri precedenti interpretativi⁷, integrandoli a beneficio di chiarezza espositiva, con alcune esemplificazioni.

L'autonoma iscrizione nell'anagrafe delle Onlus delle sezioni locali di un'organizzazione nazionale, dice la Circolare, presuppone la presenza in capo a ciascuna di esse dell'autonoma soggettività tributaria, comportante l'autonomo assolvimento degli obblighi tributari. Tale soggettività non sussiste se la relazione tra le associazioni nazionali e le sezioni locali è di tipo organico e di stretta dipendenza; in tali casi, infatti, il presupposto dell'imposizione (la c.d. soggettività tributaria) si verifica nei confronti dell'associazione nazionale e non nei confronti delle singole sezioni locali. L'elemento discriminante per accertare se l'organizzazione locale abbia o meno soggettività tributaria, e dunque la possibilità di richiedere l'iscrizione nell'anagrafe delle Onlus, resta quindi la volontà statutaria espressa nel regolamento dell'organizzazione. Solo riscontrando in tale volontà marcati profili di autonomia patrimoniale, amministrativa, gestionale e contabile delle organizzazioni locali, come accade più spesso in ambito federativo, tale soggettività potrà essere affermata. Non hanno invece certamente autonoma soggettività tributaria le organizzazioni locali prive di patrimonio e di mezzi propri, nonché del potere di auto-determinarsi ed organizzarsi e, in sintesi, soggette al rigido governo ed alla direzione di quella centrale, ovvero da essa dipendenti economicamente.

2. DETENZIONE DA PARTE DI UNA ONLUS DI UNA PARTECIPAZIONE DI MAGGIORANZA O TOTALITARIA IN UNA SOCIETÀ DI CAPITALI

Anche questo tema era oggetto di equivoci e di dibattito a causa degli elementi di incertezza che continuavano a sussistere malgrado i precedenti interpretativi dell'Agenzia delle entrate⁸. La detenzione di partecipazioni in società di capitali, precisa ora la Circolare n. 59, è consentita alle

⁷Cf Ris. 130/E del 18.9.2001, Ris. 363/E del 20.11.2002 e Circ. 22/E del 16.5.2005 (par. 7).

⁸Cf Ris. 83/E del 30.6.2005.

Onlus solo a condizione che ciò si sostanzi in una gestione statico-conservativa di tipo patrimoniale. Così, almeno, esordisce sul punto la Circolare. Formulata così la questione potrebbe peraltro complicarsi ulteriormente, anziché semplificarsi. Sembrerebbe infatti che le Onlus possano assumere partecipazioni in società di capitali solo a scopo di investimento patrimoniale, escludendosi così tutti gli altri casi in cui – pur con la necessaria indipendenza – attraverso la partecipazione si realizzino catene di valore o comuni interessi istituzionali. La Circolare mitiga opportunamente subito dopo questa affermazione precisando che quello che conta è che le Onlus non assumano funzioni di coordinamento e direzione della società partecipata, né esercitino in altro modo su di essa un'influenza dominante o incidano in modo determinante sulle sue scelte operative. Se così fosse, infatti, l'attività della società partecipata dovrebbe considerarsi sostanzialmente riferibile alla Onlus, con tutte le possibili incompatibilità conseguenti.

L'ipotesi che una Onlus possieda una partecipazione in una società di capitali risulta in sintesi compatibile con la disciplina dettata dal decreto legislativo n. 460/1997, salvo che essa sia caratterizzata, in qualsiasi forma, da influenza dominante.

3. PARTECIPAZIONE DI SOCIETÀ COMMERCIALI ED ENTI PUBBLICI NELLE ONLUS

Anche su questo argomento la posizione primigenia assunta dall'Amministrazione finanziaria aveva suscitato dibattiti e perplessità. I problemi erano molti. Il decreto legislativo n. 460/1997, da una parte, esclude infatti espressamente la possibilità che gli enti pubblici assumano la qualifica di Onlus e, dall'altra, il decreto è costruito geneticamente su una incompatibilità assoluta, una contrapposizione addirittura, con il perseguimento di fini economici lucrativi privati. La partecipazione di enti pubblici o società commerciali in una Onlus poteva dunque, anche solo potenzialmente, risultare incompatibile sia con lo spirito che con la lettera della norma. Così, almeno, si era espressa in passato l'Amministrazione finanziaria⁹. Sull'onda di una recente pronuncia giurisdizionale¹⁰, che la Circolare cita, il tema può peraltro ora essere affrontato con maggiore serenità discriminando, ai fini dell'accesso alla disciplina delle Onlus, solo i casi in cui attraverso la partecipazione l'ente pubblico o la società commerciale esercitino un'influenza dominante.

La qualifica di Onlus, dice ora più opportunamente la Circolare, non può essere negata ad organizzazioni partecipate da enti pubblici e società commerciali a condizione che queste ultime non esercitino un'influenza dominante. Si tratta di affermazione speculare a quella appena sopra ricor-

⁹Cf Ris. 164/E del 28.12.2004.

¹⁰Cf CTR di Milano, Sentenza n. 13/19/07 del 24.1.2007.

data per il caso opposto della partecipazione in Onlus di società commerciali. L'importante, anche in questo caso, è che la partecipazione di enti pubblici o società commerciali in una Onlus non dia luogo a forme di influenza che incidano in modo determinante rispetto alla sua attività.

4. PERDITA DELLA QUALIFICA DI ONLUS E DEVOLUZIONE DEL PATRIMONIO: SCISSIONE TRA PATRIMONIO PREESISTENTE E CUMULATO IN REGIME DI QUALIFICA ONLUS

È questo uno dei temi della disciplina delle Onlus che più preoccupava interpreti ed operatori. Prima di quest'ultimo intervento interpretativo accedere al regime tributario delle Onlus era un po' come imboccare una strada senza via d'uscita. Chi per qualsiasi motivo non voleva o non poteva più restarvi, per esempio perché aveva perso in corsa i necessari requisiti, soggiaceva al vincolo di devoluzione del suo patrimonio ad altra Onlus, o comunque, a finalità di pubblica utilità, per intero e non solo, come sembrava a tutti più ragionevole, solo per la parte effettivamente accumulata durante la permanenza nel regime agevolato. Si trattava di una conseguenza pratica del principio normativo che equiparava la perdita dei requisiti previsti per le Onlus ad una causa di scioglimento *ex lege* dell'organizzazione. D'altronde, sull'argomento la *ratio* della norma era nota a tutti sin dall'inizio. L'aveva precisata l'Amministrazione finanziaria anche nella primissima Circolare interpretativa (cf Circ. n. 168/1998): il vincolo di devoluzione del patrimonio dell'ente che era posto in caso di scioglimento o di perdita della qualifica serviva ad evitare che quanto era stato accumulato con il sacrificio di tutti, cioè attraverso le agevolazioni, potesse essere stornato in un determinato momento a fini privati. Questa interpretazione non teneva conto, però, che molte organizzazioni avevano accumulato la parte più significativa del loro patrimonio prima dell'avvento della disciplina delle Onlus e, dunque, senza le speciali agevolazioni di quel regime. La Circolare che stiamo commentando recepisce questa realtà e detta la disciplina che dovrà applicarsi al patrimonio delle organizzazioni che, dopo essere uscite dal regime Onlus, intendono proseguire la loro attività. In tali ipotesi, cioè nel caso in cui un ente pur perdendo la qualifica di Onlus voglia continuare ad operare privo di tale qualifica, sarà tenuto a devolvere il suo patrimonio solo limitatamente all'incremento realizzato nei periodi d'imposta in cui ha fruito delle agevolazioni. Vengono così fatti salvi contemporaneamente il principio normativo e il diritto alla autonoma tutela del patrimonio preesistente all'iscrizione nell'anagrafe delle Onlus. Perché sia possibile operare tale distinzione l'organizzazione interessata dovrà però allegare alla richiesta di parere sulla devoluzione del patrimonio che obbligatoriamente l'Agenzia per le Onlus deve rendere uno stato patrimoniale alla data in cui ha acquisito tale qualifica ed uno alla data in cui essa è venuta meno. Dal confronto tra queste due situazioni, per differenza, l'Agenzia per le Onlus potrà determinare agevolmente

quale sia la porzione del patrimonio che debba restare vincolata a finalità di solidarietà sociale tramite la destinazione ad altra Onlus, o comunque a finalità di utilità collettiva, e quale possa invece essere goduta dall'ente nel proseguo della sua attività istituzionale. È chiaro che per godere di questa possibilità l'ente deve aver tenuto regolare contabilità secondo le previsioni dell'articolo 20-*bis* del D.P.R. 600/1973 e redatto idoneo bilancio per ciascuno degli anni in cui ha fruito del regime Onlus.

5. RETRIBUZIONI E COMPENSI DEGLI AMMINISTRATORI E DEI LAVORATORI DIPENDENTI DELLE ONLUS

Anche questo era uno dei temi che creava non pochi imbarazzi operativi alle Onlus, soprattutto a quelle impegnate nei settori dell'assistenza dove l'esigenza di professionalità specifiche è più elevata e l'offerta di persone idonee più scarsa. La disciplina delle Onlus, com'è noto, fissa infatti una serie di presunzioni negative al verificarsi delle quali si presume siano stati distribuiti avanzi di gestione in violazione del vincolo di non lucratività. Tra tali presunzioni, formulate sotto forma di divieti, vi è quella relativa alla corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20% rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche. Trattandosi di norma antielusiva, ricorda la Circolare¹¹, può esserne chiesta preventivamente la disapplicazione, ogni qual volta possa essere dimostrato che pagando retribuzioni superiori a quelle fissate dalla norma non si concretizza un comportamento elusivo ma si realizzano interessi coerenti con la norma e non altrimenti perseguibili. L'istanza, ai sensi dell'articolo 37-*bis*, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, va ovviamente presentata alla Direzione regionale delle entrate competente per territorio.

La Circolare non ricorda, forse volutamente, su questo argomento che per contratti collettivi di lavoro devono necessariamente intendersi sia quello nazionale che quelli locali o aziendali. L'istanza per la disapplicazione della norma deve, in sintesi, essere presentata solo quando la retribuzione corrisposta deroga quella che sarebbe contrattualmente dovuta dall'ente secondo anzianità e livello. Deve trattarsi, cioè, di deroghe *ad personam* e non di integrazioni retributive generali che per ragioni territoriali o di settore, sono fatte contrattualmente rispetto alle c.d. retribuzioni base dei contratti collettivi nazionali.

6. BENEFICENZA E RACCOLTA FONDI: MODALITÀ DI RACCOLTA E PROPORZIONI TRA COSTI E RICAVI

È questo il secondo dei paragrafi della Circolare nei quali è più chiaro il tocco dell'Agenzia per le Onlus. Il tema ha implicazioni fiscali ma,

¹¹Si veda quanto al riguardo era stato detto anche nella Ris. 294/E del 10.9.2002.

soprattutto, di tutela della fede pubblica. Si tratta della possibilità, offerta in generale a tutti gli enti e dunque non solo alle Onlus, di effettuare raccolte pubbliche di fondi senza conseguenze fiscali. L'articolo 143 del TUIR prevede, infatti, che tali fondi non concorrano in ogni caso alla formazione del reddito dell'ente. Una delle condizioni dettate dalla norma per premiare le iniziative di raccolta fondi in questione è che ne sia redatto un apposito, analitico e separato rendiconto. La Circolare, nel ricordare le altre caratteristiche che devono sussistere perché non si dia luogo a proventi tassabili (deve trattarsi di iniziative occasionali, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione ed i beni ceduti agli offerenti devono essere di modico valore) specifica un ulteriore elemento che deve risultare dal suddetto rendiconto. I fondi raccolti in ciascuna iniziativa devono essere destinati per la maggior parte del loro ammontare al finanziamento dei progetti e delle attività specifiche per cui la raccolta è stata attivata e non devono, cioè, essere utilizzati per il generico autofinanziamento dell'ente a scapito delle finalità solidaristiche incentivate dal legislatore. Nella relazione illustrativa che accompagna il rendiconto dovranno dunque risultare analiticamente sia l'importo dei fondi raccolti sia quello effettivamente destinato alle attività e ai progetti, dettagliatamente descritti, per i quali la raccolta fondi è stata promossa. Non se ne legga un inutile puntiglio dell'Agenda per le Onlus. Ad Essa infatti è istituzionalmente delegata la vigilanza sull'attività di raccolta fondi degli enti, tanto più quando essa viene realizzata sollecitando la generosità collettiva attraverso sensibilità particolari. Gli enti virtuosi avranno senza dubbio un beneficio da questo onere e tutti noi donatori, se i dati come auspichiamo prima o poi saranno resi pubblici, potremo pian piano imparare a valutare meglio chi effettivamente merita il nostro contributo di solidarietà.

7. AIUTI UMANITARI PER COLLETTIVITÀ ESTERE

L'ultimo argomento toccato dalla Circolare è in qualche misura un corollario di quello appena sopra sintetizzato. Nell'ipotesi in cui l'ente intenda destinare all'estero i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche, ovvero comunque acquisiti nell'ambito dell'attività tipica delle Onlus, nella relazione illustrativa dell'evento o nelle scritture contabili obbligatorie devono essere riportati i dati identificativi di una istituzione accreditata che operi, anche indirettamente, nel paese estero interessato ed a cui siano stati preventivamente comunicati il piano e le modalità di erogazione dell'aiuto umanitario. Il problema, ora, sarà capire su quali basi e da quale fonte sarà operato questo accreditamento. In prima battuta possiamo immaginare che saranno senz'altro considerate istituzioni accreditate le ONG, le agenzie internazionali e tutte le altre istituzioni dall'analogo profilo istituzionale. Certamente questa prescrizione costringerà molte organizzazioni a ripensare ai canali attraverso cui finalizza i propri interventi inter-

nazionali; ma anche questo è un onere che, tutto sommato, le organizzazioni leader sapranno affrontare trasformandolo in una opportunità; magari da questo onere potrà sorgere una rete di organizzazioni partner a beneficio dei paesi in via di sviluppo e della generosità di tutti noi.

GLI OBBLIGHI DEL CONDOMINIO QUALE SOSTITUTO D'IMPOSTA

Nove anni dopo l'inserimento del condominio tra i sostituti d'imposta¹, la finanziaria 2007² ha ampliato gli adempimenti a carico di questi soggetti, aggiungendo un nuovo obbligo di ritenuta riguardante i corrispettivi dovuti per prestazioni relative a contratti di appalto e contratti d'opera.

Gli adempimenti (vecchi e nuovi) derivanti dalla qualifica di sostituto d'imposta non riguardano solo gli amministratori di condomini, ma il condominio in quanto tale, categoria in cui possono rientrare, magari inconsapevolmente, anche gli enti non commerciali proprietari di immobili.

1. IL CONDOMINIO

Il soggetto destinatario delle disposizioni in argomento è il *condominio degli edifici*, disciplinato dagli articoli 1117-1139 del codice civile. Nel commentare la norma del 1997 che attribuiva la qualifica di sostituto d'imposta al condominio, il Ministero delle finanze precisava che si tratta di *"una particolare forma di comunione in cui coesiste una proprietà individuale dei singoli condomini, costituita dall'appartamento, ed una proprietà sui beni comuni dell'immobile (ad esempio, il suolo su cui l'edificio sorge, le fondazioni, i muri maestri, i tetti, i portoni d'ingresso e i cortili, i locali per la portineria e l'alloggio del portiere, ecc.). Si tratta di una comunione forzosa, non soggetta a scioglimento, in cui il condomino non può, rinunciando al diritto sulle cose comuni, sottrarsi al contributo nelle spese per la loro conservazione e sarà comunque tenuto a parteciparvi in proporzione ai millesimi di proprietà"*³.

Spesso si ritiene che non vi sia condominio se i condómini non sono più di quattro, ma tale limite ha rilievo al solo fine di rendere obbligatoria la nomina di un amministratore (*"Quando i condómini sono più di quattro,*

¹Cf L. 449/1997, art. 21, c. 11.

²Cf. L. 296/2006, art. 1, c. 43.

³C.M. 6.11.2000, n. 204.

l'assemblea nomina un amministratore. Se l'assemblea non provvede, la nomina è fatta dall'autorità giudiziaria, su ricorso di uno o più condòmini" - art. 1129 c.c.). Per i condòmini fino a quattro condòmini la nomina dell'amministratore è facoltativa.

Pertanto ai fini dell'inclusione dei condòmini nel novero dei sostituti d'imposta, non ha rilievo il numero dei condòmini (pari o superiore a quattro), né la presenza dell'amministratore (nominato per obbligo o facoltativamente).

Sono da includere tra i soggetti interessati dalla normativa anche il cosiddetto "supercondominio" e il "condominio parziale", istituti di creazione giurisprudenziale, che la Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 7 del 7 febbraio 2007, illustrativa del nuovo obbligo di assoggettamento a ritenuta d'acconto, cita. Riferendosi al supercondominio la circolare chiarisce che esso *"si configura nell'ambito di un complesso immobiliare composto da più edifici (ciascuno dei quali è di norma costituito in condominio), caratterizzato dalla presenza di cose, servizi ed aree comuni cui siano applicabili le norme sul condominio"*; a proposito del condominio parziale evidenzia che esso *"rileva nell'ipotesi di gestione separata di un bene che, per obiettive caratteristiche funzionali, è destinato al servizio e/o al godimento di una parte soltanto dell'edificio in condominio"*.

In queste ipotesi l'assunzione della qualifica di distinti sostituti d'imposta, con il relativo obbligo di dotarsi di un distinto codice fiscale, si verifica soltanto nel caso in cui *"sia ravvisabile una gestione autonoma delle parti interessate tale da richiedere adempimenti nettamente separati da quelli assolti dal condominio generale"*.

Si tenga presente che la figura di sostituto d'imposta non coincide con la qualifica di soggetto passivo d'imposta, che il condominio non ha. Non sarà pertanto tenuto a presentare la dichiarazione in riferimento ai redditi derivanti dagli immobili di proprietà condominiale, neanche se sono ceduti in affitto. Tali redditi sono infatti imputabili al singolo condòmino in proporzione ai millesimi di proprietà.

Non va confuso con il condominio l'istituto della comunione che ricorre *"quando la proprietà o il diritto reale spetta in comune a più persone"* e che è disciplinata dagli articoli 1110-1116 del codice civile.

Opportunamente la circolare n. 204 del 6 novembre 2000 precisa che non sono condòmini le comunioni ereditarie sugli immobili: quando più coeredi sono comproprietari in parti uguali dell'intero stabile *"non si è di fronte a più proprietari di diverse unità singole, così da avere delle parti comuni a tutti, bensì ad una pluralità di soggetti che sono indistintamente proprietari di tutto lo stabile, ivi comprese le parti comuni dello stabile stesso"*. Analogamente non possono essere considerati condòmini le comproprietà indivise di fabbricati e, *"più in generale, le comunioni diverse da quelle che si costituiscono forzatamente sulle parti comuni degli edifici"*.

2. I COMPENSI SOGGETTI A RITENUTA

L'attrazione dei condòmini nel novero dei sostituti d'imposta ha comportato per gli stessi, già dal 1998, l'obbligo di operare la ritenuta d'acconto⁴ in relazione alle somme corrisposte a titolo di:

- redditi di lavoro dipendente e assimilato;
- redditi di lavoro autonomo, anche occasionale;
- provvigioni dovute in dipendenza di rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari;
- compensi per la perdita di avviamento commerciale;
- contributi alle imprese non diretti all'acquisto di beni strumentali.

L'articolo 25-ter del D.P.R. 600 del 1973, introdotto dalla legge 296 del 2007 ha ampliato tale obbligo disponendo che *"il condominio quale sostituto d'imposta opera all'atto del pagamento una ritenuta del 4% a titolo di acconto dell'imposta sul reddito dovuta dal percipiente, con obbligo di rivalsa, sui corrispettivi dovuti per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi, anche se rese a terzi o nell'interesse di terzi, effettuati nell'esercizio di impresa"*. La ritenuta deve essere operata anche sui corrispettivi che per il percipiente costituiscono redditi diversi in quanto conseguiti nell'esercizio di attività commerciali non abituali (cf c. 2).

In pratica il nuovo obbligo riguarda il reddito d'impresa (anche nella forma di esercizio occasionale), ipotesi per la quale, di regola, la ritenuta non viene applicata, salvo isolate eccezioni (come il pagamento di provvigioni e l'erogazione di contributi non diretti all'acquisto di beni strumentali). Inoltre questa ritenuta deve essere applicata solo dai condòmini e non anche dagli altri sostituti d'imposta⁵.

3. IL CONDOMINIO SOSTITUTO D'IMPOSTA

I condòmini devono richiedere all'Agenzia delle entrate un proprio numero di codice fiscale e sono tenuti ad adempiere agli obblighi previsti per tutti i sostituti d'imposta, che possono essere riassunti come segue:

- operare la trattenuta ed esercitare la rivalsa nei confronti del sostituto;
- effettuare il versamento entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento utilizzando il modello unico di versamento, mod. F24;
- rilasciare entro il 28 febbraio, la certificazione unica dei compensi, anche ai fini dei contributi dovuti all'INPS, attestante l'ammontare complessivo delle somme e valori corrisposti, l'ammontare delle ritenute operate, delle detrazioni d'imposta effettuate, e dei contributi previdenti-

⁴Cf artt. 23ss, D.P.R. 600/1973.

⁵Gli enti non commerciali, che rientrano tra i sostituti d'imposta, non devono operare la ritenuta sui corrispettivi da contratti di appalto o contratti d'opera se non in quanto possiedono immobili che rientrano nella tipologia civilistica del condominio.

ziali e assistenziali (per i dipendenti e i soggetti assimilati come i co.co.co e i co.co.pro il documento da rilasciare è il CUD);

- presentare la dichiarazione, mod. 770-semplificato, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello nel quale sono state operate ritenute d'acconto;
- conservare le attestazioni comprovanti i versamenti delle ritenute e le dichiarazioni per tutto il periodo previsto dall'articolo 43 del D.P.R. 600/1973; tali documenti devono essere esibiti o trasmessi, su richiesta, all'Ufficio competente.

Il condominio può usufruire delle semplificazioni previste per i "sostituti minimi"⁶ a condizione che:

- non abbia lavoratori dipendenti;
- abbia corrisposto solo compensi di lavoro autonomo a non più di tre soggetti (si ricordano i casi più frequenti: pagamento di parcelle a professionisti, di compensi per collaborazioni coordinate e continuative o per collaborazioni occasionali);
- non abbia versato più di 1.033 euro di ritenute.

In questi casi le ritenute non dovranno più essere versate nel mese successivo a quello di pagamento dei compensi; si eseguiranno invece i versamenti entro il termine per il pagamento degli acconti e del saldo delle imposte sui redditi secondo le seguenti scadenze:

- le ritenute operate da gennaio ad aprile: alla scadenza del versamento del primo acconto;
- le ritenute operate da maggio ad ottobre: alla scadenza del versamento del secondo acconto;
- le ritenute di novembre e dicembre: alla scadenza del versamento a saldo per il periodo d'imposta.

Qualora, però, nel corso dell'anno uno dei tre limiti sopra ricordati sia superato, le semplificazioni vengono meno, sin dalla prima scadenza di versamento della ritenuta, che andrà eseguito entro il giorno 16 del mese successivo a quello di pagamento al percettore dei compensi o degli stipendi.

In assenza "legale" dell'amministratore gli obblighi del sostituto d'imposta dovranno essere adempiuti direttamente dai condomini. Chiarisce infatti la Circolare 204/2000 che *"per i condomini con non più di quattro condomini, qualora non si è inteso nominare l'amministratore, le ritenute dovranno essere effettuate da uno qualunque dei condomini che, utilizzando il codice fiscale del condominio medesimo, provvederà ad applicare le ritenute alla fonte, ad effettuarne i relativi versamenti e a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta per le ritenute, i contributi e i premi assicurativi"*.

⁶D.P.R. 10.11.1997, n. 445.

4. LA COMUNICAZIONE DEI DATI

L'articolo 21 della legge 449 del 1997 oltre a rendere il condominio sostituto d'imposta ha anche previsto specifici obblighi in capo all'amministratore: egli è tenuto a fornire agli uffici finanziari dati, notizie e documenti relativi alla gestione condominiale⁷ e a comunicare annualmente all'anagrafe tributaria l'ammontare dei beni e dei servizi acquistati dal condominio e i dati dei relativi fornitori⁸ compilando il quadro AC del modello UNICO-PF.

Il D.M. 12 novembre 1998 che ha determinato contenuto, modalità e termini di tale adempimento, dispone che l'amministratore deve comunicare annualmente, oltre al proprio codice fiscale e ai propri dati anagrafici:

- relativamente a ciascun condominio, il codice fiscale, la denominazione, l'indirizzo completo e lo specifico codice di natura giuridica;
- relativamente a ciascun fornitore, i dati anagrafici o la ragione sociale, il codice fiscale, il domicilio fiscale, l'importo complessivo degli acquisti di beni e servizi effettuati nell'anno solare.

Il decreto precisa che non devono essere comunicati:

- i dati relativi alle forniture di acqua, energia elettrica e gas;
- i dati relativi alle forniture di servizi che hanno comportato il pagamento di compensi soggetti alle ritenute alla fonte;
- i dati riguardanti gli acquisti che, con riferimento al singolo fornitore, non superano l'importo di 258,32 euro nell'anno solare.

È opportuno evidenziare che gli adempimenti sopra indicati sono posti direttamente a carico dell'amministratore e non del condominio. I condomini con non più di quattro condomini che non abbiano provveduto alla nomina facoltativa dell'amministratore, quindi, non devono presentare la comunicazione, né possono essere destinatari della richiesta di dati, notizie e documenti relativi alla gestione condominiale.

5. LA NUOVA FATTISPECIE DI RITENUTA

Come abbiamo visto sopra la nuova ritenuta prevista dall'articolo 25-ter del D.P.R. 600/1973 si applica sui corrispettivi dovuti per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o di servizi, anche se esercitate occasionalmente.

La Circolare 7/2007 interpreta in senso estensivo il riferimento ai contratti di appalto, ricomprendendovi i contratti d'opera in generale e, in particolare, i *"contratti che comportano l'assunzione, nei confronti del committente, di un'obbligazione avente ad oggetto la realizzazione dietro corrispettivo, di un'opera o servizio, nonché l'assunzione diretta, da parte del prestatore d'opera, del rischio connesso con l'attività, svolta senza vinco-*

⁷Cf art. 32, c. 1, lett. 8-ter, D.P.R. 600/1973.

⁸Cf art. 7, c. 9, D.P.R. 605/1973.

lo di subordinazione nei confronti del committente”⁹.

L'indifferenza, ai fini della ritenuta, tra le due tipologie di contratto esonera il condominio dall'onere di distinguere le due tipologie contrattuali a volte molto simili ed è coerente con la previsione dell'assoggettamento a ritenuta anche per i corrispettivi erogati a fronte di prestazioni di attività commerciali occasionali. Se infatti è difficilmente ipotizzabile che un appaltatore svolga la sua attività in maniera occasionale, il prestatore d'opera, invece, potrebbe operare in maniera anche non abituale, dal momento che nell'esecuzione dell'opera rileva prevalentemente il lavoro personale rispetto all'organizzazione dei mezzi.

A titolo esemplificativo la citata circolare elenca alcune delle prestazioni di cui normalmente i condomini si avvalgono che sono soggette al nuovo trattamento:

- la manutenzione o ristrutturazione dell'edificio condominiale;
- la manutenzione degli impianti elettrici o idraulici (tra cui caldaie e ascensori);
- la pulizia dell'edificio;
- la manutenzione di piscine, giardini e altre parti comuni dell'edificio.

Esclude invece dall'applicazione della ritenuta i contratti: di somministrazione di energia elettrica, acqua, gas e simili, quelli di assicurazione, di trasporto e di deposito.

La circolare ricorda inoltre che la ritenuta non si applica alla fornitura di beni con posa in opera, qualora la posa in opera assuma funzione accessoria rispetto alla cessione del bene.

Va precisato che i corrispettivi di prestazioni d'opera riconducibili ad attività di lavoro autonomo, anche occasionale (ad esempio prestazioni rese da ingegneri, architetti, geometri, avvocati), non rientrano tra quelli ai quali si applica la nuova ritenuta del 4% che si riferisce esclusivamente a prestazioni svolte nell'esercizio d'impresa o di attività commerciale non abituale. *“I corrispettivi di tali prestazioni”* ricorda la circolare *“sono assoggettati alla ritenuta del 20% sui redditi di lavoro autonomo anche occasionali prevista dall'articolo 25 del D.P.R. n. 600/1973”*.

La circolare chiarisce inoltre, a proposito dei contratti di servizio di energia, che i corrispettivi sono da assoggettare alla nuova ritenuta dal momento che tale tipologia di contratto regola l'erogazione di beni e servizi necessari a mantenere le condizioni di comfort negli edifici nel rispetto delle vigenti leggi in materia di uso razionale dell'energia, di sicurezza e salvaguardia dell'ambiente, provvedendo comunque al miglioramento del processo di trasformazione dell'energia. Il contratto di energia,

infatti, *“non è assimilabile al contratto di somministrazione, avendo esso un contenuto più ampio, così da ricomprendere, ad esempio, anche l'esercizio e la manutenzione degli impianti”*.

Con riferimento ai soggetti che rendono le prestazioni, la circolare evidenzia inoltre che:

- se la prestazione è resa da soggetti non residenti ed è rilevante nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 23 del D.P.R. n. 600/1973, la ritenuta deve essere operata nei confronti delle stabili organizzazioni dei medesimi soggetti;
- se la prestazione è resa da persone fisiche che si avvalgono del regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali (art. 13, L. 388/2000) o del regime fiscale agevolato delle attività marginali (art. 14, L. 388/2000), la ritenuta non deve essere applicata. In tal caso, il condominio è tenuto a non operare la ritenuta all'atto del pagamento dei corrispettivi, ma ha l'obbligo di acquisire un'apposita dichiarazione da cui risulti che i corrispettivi percepiti costituiranno reddito soggetto ad imposta sostitutiva.

Sempre con riferimento al soggetto prestatore d'opera, l'Agenzia delle entrate ha precisato, con la Risoluzione n. 306 del 25 ottobre 2007, che la ritenuta si applica anche ai corrispettivi dovuti in relazione ai contratti di appalto stipulati con le cooperative sociali per la pulizia dei locali e delle aree condominiali.

A proposito del versamento delle ritenute la Circolare 7/2007 precisa inoltre che la nuova ritenuta deve essere versata con le medesime modalità previste per le altre tipologie di ritenute alla fonte. Con la Risoluzione n. 19 del 5 febbraio 2007 sono stati istituiti i codici tributo da utilizzare:

- 1019 per le ritenute operate a carico dei percipienti soggetti passivi IRPEF;
- 1020 per le ritenute operate a carico dei percipienti soggetti passivi IRES.

6. LE SANZIONI

Ricordiamo infine che il mancato rispetto degli obblighi, sia formali che sostanziali, di sostituto d'imposta comporta l'applicazione di pesanti sanzioni amministrative che possono essere schematizzate come segue:

- omessa trattenuta delle ritenute: sanzione pari al 20% della trattenuta non effettuata;
- omesso o tardivo versamento di ritenute: sanzione pari al 30% dell'importo non versato;
- tardiva presentazione della dichiarazione (presentata entro 90 giorni dalla scadenza): sanzione da 258 a 2065 euro;
- omessa dichiarazione: sanzione dal 120 al 240% delle ritenute non versate (con un minimo di 258 euro), a cui si aggiunge l'ulteriore sanzione di 51 euro per ogni percipiente non indicato;

⁹Il contratto di appalto (artt. 1665ss c.c.) e il contratto d'opera (artt. 2222ss c.c.) presentano effettivamente caratteristiche comuni: sia l'appaltatore che il prestatore d'opera assumono, nei confronti del committente un'obbligazione avente ad oggetto la realizzazione, dietro corrispettivo, di un'opera o un servizio, con diretta assunzione del rischio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente. Essi, tuttavia, differiscono tra loro con riguardo alla struttura organizzativa che nell'appalto è solitamente articolata, mentre nel contratto d'opera è incentrata sull'attività lavorativa del prestatore, secondo lo schema organizzativo della piccola impresa (cf Circ. dell'Agenzia delle entrate n. 37 del 29.12.2006).

- dichiarazione infedele: sanzione dal 100 al 200% dell'importo delle ritenute non versate (con un minimo di 258 euro) a cui si aggiunge l'ulteriore sanzione di 51 euro per ogni percipiente non indicato;
- omessa dichiarazione di trattenute versate: sanzione da 258 a 2.065 euro a cui si aggiunge l'ulteriore sanzione di 51,65 euro per ogni percipiente non indicato.

Patrizia Clementi

OBBLIGO DI RISCOSSIONE ACCENTRATA PER LE STRUTTURE SANITARIE PRIVATE

Tra le molte disposizioni che mirano a dotare l'Amministrazione finanziaria di strumenti adeguati per perseguire l'evasione e l'elusione fiscale, la finanziaria per il 2007 ha introdotto *l'obbligo per le strutture sanitarie private a riscuotere, in nome e per conto dei medici e dei paramedici, i compensi loro spettanti per attività di lavoro autonomo*¹.

Il sistema di riscossione accentrata dei corrispettivi mira infatti a consentire la tracciabilità e la trasparenza dei pagamenti effettuati dai pazienti ai professionisti che operano privatamente presso le diverse tipologie di strutture sanitarie private. A questo scopo le strutture sanitarie dovranno: incassare il compenso del professionista e poi riversarlo al medesimo; contabilizzare ogni incasso; comunicare telematicamente all'Agenzia delle entrate i compensi incassati per conto di ciascun professionista.

Sull'argomento l'Agenzia delle entrate è intervenuta con la Circolare n. 13 del 15 marzo 2007 e con la Risoluzione n. 270 del 27 settembre 2007.

1. AMBITO SOGGETTIVO

Come visto sopra i nuovi obblighi sono posti a carico delle *strutture sanitarie private* che, ad una prima interpretazione, sembravano identificabili con cliniche, case di cura, ambulatori e, in genere, organismi operanti nell'ambito del sistema sanitario.

L'Agenzia delle entrate, però, già nella Circolare 13, ha dato una definizione di struttura sanitaria piuttosto ampia, precisando che devono ritenersi incluse *“le società, gli istituti, le associazioni, i centri medici e diagnostici e ogni altro ente o soggetto privato, in qualsiasi forma organizzati, che operano nel settore dei servizi sanitari e veterinari”*.

La platea si è ulteriormente estesa con le precisazioni della

¹Cf L. 296/2006, art. 1, cc. 38-42.

Risoluzione 270, emanata in risposta ad un quesito posto da una confederazione di associazioni di volontariato. L'organizzazione riteneva necessario, ai fini dell'assoggettamento alla normativa in esame, il possesso dei requisiti strutturali, tecnologici e organizzativi minimi per l'esercizio di attività sanitarie da parte di strutture pubbliche e private. Ne escludeva invece l'applicabilità qualora, come nel caso prospettato, gli enti si limitavano alla mera locazione ai medici di ambienti attrezzati ad uso sanitario.

L'interpretazione non è stata condivisa dall'Agenzia che, in considerazione della finalità perseguita dalla legge (far emergere i pagamenti effettuati a favore di medici e paramedici), ritiene che la nozione di struttura sanitaria privata debba essere *“essenzialmente individuata in relazione all'attività di concedere in uso, a qualunque titolo, i locali della 'struttura aziendale' per l'esercizio di attività di lavoro autonomo mediche e paramediche”*.

Per questo motivo anche la nozione di “struttura aziendale” è più ampia della nozione fiscale o civilistica e si estende fino ad includere *“l'immobile provvisto delle relative attrezzature o dell'organizzazione dei servizi strumentali all'esercizio dell'attività medica o paramedica”*. Inoltre – precisa ancora la Risoluzione – non ha rilievo la forma in cui la struttura è organizzata: essa *“può assumere, quindi, la veste di società, istituto, associazione, centro medico e diagnostico e ogni altro ente o soggetto privato, con o senza scopo di lucro”*. Infine non è necessario che il soggetto operi in maniera prevalente nel settore dei servizi sanitari e veterinari.

In conclusione l'Agenzia delle entrate ritiene che qualora gli enti *“mettano a disposizione, a qualsiasi titolo, locali ad uso sanitario, forniti delle attrezzature necessarie per l'esercizio della professione medica o paramedica, ovvero organizzino servizi strumentali all'esercizio dell'attività stessa, sono obbligate, ai sensi dell'articolo 1 della legge 296 del 2006 ad effettuare in modo unitario la riscossione dei compensi dovuti per l'attività di lavoro autonomo svolta nei locali medesimi”*.

2. AMBITO OGGETTIVO

L'obbligo di riscossione – come puntualizza la Circolare 13 – *“ha per oggetto i compensi spettanti agli esercenti 'attività di lavoro autonomo medica e paramedica' ossia agli esercenti arti e professioni la cui attività dia luogo a reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917”*. In pratica i nuovi adempimenti si riferiscono ai pagamenti spettanti ai professionisti a fronte di prestazioni di natura sanitaria in esecuzione di un rapporto intrattenuto direttamente con il paziente.

Per attività medica e paramedica si intende, chiarisce la Circolare, *“quella di diagnosi, cura e riabilitazione resa nell'esercizio delle professioni ed arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'articolo 99 del Testo*

Unico delle leggi sanitarie, approvato con regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della salute”.

Non rientrano invece nell'ambito applicativo delle disposizioni in argomento le prestazioni rese al paziente dalla struttura sanitaria privata per il tramite del professionista. In tale ipotesi, chiarisce la Circolare 13, dal momento che il rapporto contrattuale non intercorre tra il professionista e il paziente, ma tra quest'ultimo e la struttura sanitaria *“non sussistono, invero, le esigenze di monitoraggio dei compensi derivanti dall'esercizio di professioni sanitarie, posto che la struttura sanitaria, quale soggetto esercente l'attività medica o paramedica, è tenuta a presentare – tra l'altro – la dichiarazione dei sostituti d'imposta [...] essendo obbligata ad effettuare la ritenuta d'acconto [...] nei confronti del professionista cui corrisponde, a titolo di corrispettivo delle prestazioni fruite, il compenso di lavoro autonomo”.*

In base alla stessa logica i nuovi obblighi non riguardano neanche le prestazioni rese dal professionista in regime di intramoenia; infatti, in questo caso, il sanitario opera nel quadro di un rapporto assimilato a quello di lavoro dipendente e la prestazione sanitaria è formalmente resa al paziente dalla struttura sanitaria.

3. ADEMPIMENTI DELLA STRUTTURA SANITARIA

Va innanzitutto precisato che le novità introdotte hanno carattere meramente procedurale e che pertanto non modificano il trattamento fiscale e gli adempimenti in capo ai professionisti ai fini delle imposte dirette e dell'IVA. Al proposito la Circolare 13 esplicitamente afferma che *“le somme riscosse dalla struttura sanitaria rilevano, ai fini impositivi, nei confronti del prestatore di lavoro autonomo, mentre la struttura sanitaria che ne cura la riscossione, funge da tramite tra il prestatore di lavoro autonomo ed il paziente”.* Di conseguenza è il professionista che ha eseguito la prestazione il soggetto obbligato ad emettere fattura nei confronti del paziente².

Il pagamento del corrispettivo della prestazione professionale, sia esso in contanti, tramite assegno o altro mezzo di pagamento, deve essere invece effettuato alla struttura sanitaria che provvederà successivamente a riversare o consegnare al professionista gli importi riscossi. A proposito delle modalità di pagamento la Circolare 13 ritiene legittimo che *“previo consenso del professionista, la riscossione accentrata in argomento possa effettuarsi anche mediante i servizi di carte di credito e bancomat appoggiati sul conto bancario della struttura sanitaria che, successivamente, avrà cura di accreditare il relativo importo sul conto bancario del professionista”.*

²Cf D.P.R. 633/1972, artt. 6 e 21.

3.1 Quietanza

All'atto del pagamento del compenso la struttura sanitaria deve rilasciare al paziente la relativa quietanza. Nello specifico la struttura è tenuta ad annotare in calce alla fattura emessa dal professionista l'avvenuto pagamento, le modalità e, per i pagamenti effettuati con mezzi diversi dal contante, gli estremi identificativi del pagamento stesso; se la fattura è di importo superiore a 77,74 euro sarà inoltre tenuta ad apporre la marca da bollo da 1,81 euro³, il cui onere è a carico del professionista in nome e per conto del quale il compenso viene riscosso.

La Circolare 13 ricorda che anche la struttura sanitaria che provvede alla riscossione accentrata dovrà tenere conto delle disposizioni riguardanti i professionisti che limitano l'uso del denaro contante per il pagamento dei compensi⁴. In particolare, la riscossione potrà essere effettuata in contanti solo:

- per importi non superiori a 1.000 euro fino al 30 giugno 2008;
- per importi non superiori a 500 euro fino al 30 giugno 2009;
- per importi non superiori a 100 euro a decorrere dal 1° luglio 2009.

3.2 Obbligo di registrazione

La struttura sanitaria deve registrare il compenso incassato o gestito per conto del professionista nelle proprie scritture contabili oppure in un apposito registro. Dovrà annotare:

- data del pagamento ed estremi della fattura emessa dal professionista;
- generalità e codice fiscale del professionista destinatario del compenso;
- ammontare del corrispettivo riscosso;
- modalità di pagamento (contante, tipo ed estremi del documento emesso oppure ricevuto per pagamenti alternativi al contante).

L'obbligo di registrazione dei compensi incassati da parte delle strutture sanitarie private non fa venir meno l'obbligo del professionista di annotare nelle proprie scritture contabili il compenso percepito; la norma che istituisce il nuovo obbligo stabilisce infatti che *"restano fermi in capo ai singoli prestatori di lavoro autonomi tutti gli obblighi sostanziali previsti per lo svolgimento dell'attività"*⁵.

3.3 Invio telematico

Un ulteriore adempimento posto a carico delle strutture sanitarie è quello di comunicare telematicamente all'Agenzia delle entrate l'ammontare dei compensi complessivamente riscossi per ciascun percipiente.

Le modalità e i termini di questa comunicazione sono stati definiti

con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 13 dicembre scorso, con il quale è stato anche approvato il modello da utilizzare. Tale modello, denominato SSP può essere prelevato gratuitamente dal sito internet dell'Agenzia delle entrate (www.agenziaentrate.gov.it) e da quello del Ministero dell'economia e delle finanze (www.finanze.gov.it).

La comunicazione deve essere presentata esclusivamente in via telematica; la trasmissione può essere effettuata:

- direttamente, utilizzando il servizio telematico *Entratel* o *Fisconline* (a seconda che gli enti siano o meno obbligati a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta in relazione ad un numero di soggetti superiore a venti);
- attraverso gli intermediari abilitati (dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, CAF, ecc.).

La trasmissione telematica dei dati contenuti nella comunicazione va effettuata utilizzando il prodotto di gestione e il software di controllo disponibili gratuitamente nel sito internet dell'Agenzia delle entrate.

L'invio deve avvenire entro il 30 aprile di ogni anno e deve riguardare i compensi complessivamente riscossi in nome e per conto dei medici e del personale sanitario durante l'anno solare precedente. Il primo invio, da effettuare entro il 30 aprile 2008, dovrà riguardare i compensi riscossi dal 1° marzo al 31 dicembre 2007.

In caso di errori od omissioni è possibile annullare la comunicazione precedentemente inviata provvedendo alla trasmissione di una nuova comunicazione sostitutiva entro gli stessi termini.

La trasmissione dei dati si considera compiuta quando l'Agenzia delle entrate ha ricevuto il file contenente i dati inviati.

L'Agenzia delle entrate attesta l'avvenuta trasmissione dei dati mediante una ricevuta telematica che sarà disponibile entro il quinto giorno successivo a quello del corretto invio dei dati, in caso di utilizzo del servizio *Entratel* ed entro il giorno successivo nel caso di utilizzo del servizio *Fisconline*.

Il file di trasmissione dei dati può essere scartato se non è stato utilizzato il software di controllo predisposto, se il codice di autenticazione non viene riconosciuto o viene riscontrata una sua duplicazione, se l'intermediario alla trasmissione non viene riconosciuto. In questi casi l'anomalia viene comunicata telematicamente al soggetto che ha effettuato la trasmissione del file il quale è tenuto a riproporre la trasmissione entro i cinque giorni successivi alla comunicazione di scarto. Le comunicazioni trasmesse entro tali termini si considerano tempestive.

3.4 Sanzioni

Indipendentemente dalle sanzioni applicabili nei confronti dei professionisti nell'ipotesi di omessa fatturazione e di omessa registrazione dei compensi, in caso di violazione degli obblighi di incasso e registrazione dei

³Cf D.P.R. 642/1972, Allegato A, parte prima, art. 13 della Tariffa.

⁴Cf D.L. 223/2006, conv. L. 248/2006, art. 35, cc. 12 e 12-bis; L. 296/2006, art. 1, c. 69.

⁵L. 296/2006, art. 1, c. 42.

compensi, la struttura sanitaria è assoggettata alla sanzione amministrativa da 1.033 e 7.747 euro, prevista dall'articolo 9 del D.Lgs. 471/1997 per le violazioni degli obblighi relativi alla contabilità.

Inoltre, una volta emanato il provvedimento sulla trasmissione telematica dei dati che ne stabilirà i termini, nell'ipotesi di omessa, incompleta o non veritiera comunicazione tornerà applicabile la sanzione amministrativa da 258 a 2.066 euro prevista dall'articolo 11, comma 1, lettera a) del D.Lgs. 471/1997 per la violazione degli obblighi di comunicazione prescritti dalla legge tributaria.

Lorenzo Simonelli

LIBERALITA' AGEVOLATE PER LE SCUOLE

Una nuova agevolazione fiscale – stranamente finora poco pubblicizzata anche dagli enti interessati – è stata introdotta dall'articolo 13 del D.L. 31 gennaio 2007, n. 7 e riguarda le *liberalità disposte a favore degli istituti scolastici*.

Il legislatore ha infatti previsto una nuova fattispecie di *onere detraibile* a favore delle persone fisiche (D.P.R. 917/1986, art. 15, lett. *i-octies*¹) e degli enti non commerciali (D.P.R. 917/1986, art. 147, che menziona l'art. 15, lett. *i-octies*) e una nuova ipotesi di *onere deducibile* per i redditi di impresa (D.P.R. 917/1986, art. 100, c. 2, lett. *o-bis*²).

Questo intervento normativo intende incentivare l'apporto di risorse private a favore degli istituti scolastici, al fine di garantire loro quelle maggiori disponibilità finanziarie di cui costantemente necessitano, risorse che i contributi pubblici di fatto non assicurano.

Questa norma, che non è stata finora accompagnata da alcun provvedimento amministrativo che ne precisi le modalità applicative, si struttura attorno a tre temi: quale agevolazione fiscale per il donante, quali istituti scolastici possono ricevere dette liberalità e per quali finalità devono essere utilizzate.

¹"Le erogazioni liberali a favore degli istituti scolastici di ogni ordine e grado, statali e paritari senza scopo di lucro appartenenti al sistema nazionale di istruzione di cui alla legge 10 marzo 2000, n. 62, e successive modificazioni, finalizzate all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa; la detrazione spetta a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241".

²"Le erogazioni liberali a favore degli istituti scolastici di ogni ordine e grado, statali e paritari senza scopo di lucro appartenenti al sistema nazionale di istruzione di cui alla legge 10 marzo 2000, n. 62, e successive modificazioni, finalizzate all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa, nel limite del 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui; la deduzione spetta a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241".

1. LE AGEVOLAZIONI FISCALI RICONOSCIUTE AL BENEFATTORE

Mentre per i donatori persone fisiche ed enti non commerciali non è stato previsto alcun limite per la detraibilità dell'onere (il 19% di tutto quanto versato), per quelli titolari di reddito di impresa è stato introdotto un duplice limite alla deducibilità: fino al 2% del reddito di impresa dichiarato e comunque nella misura massima di euro 70.000 annui.

Poiché questa deducibilità dal reddito di impresa è stata introdotta aggiungendo all'art. 100 del D.P.R. 917/1986 una nuova e autonoma fattispecie (lett. *o-bis*), il limite dei 70.000 euro e il tetto del 2% devono essere calcolati solo in relazione a questa particolare tipologia di liberalità e non invece cumulando tutte le diverse liberalità e i differenti contributi elencati nell'articolo 100 medesimo.

2. GLI ISTITUTI SCOLASTICI

L'indicazione dei soggetti destinatari di queste liberalità è decisamente ampia: la norma, infatti, dopo aver indicato genericamente gli "istituti scolastici", sceglie di darne la più estesa interpretazione possibile, esplicitando che possono essere "di ogni ordine e grado, statali e paritari senza scopo di lucro appartenenti al sistema nazionale di istruzione di cui alla legge 10 marzo 2000, n. 62".

Gli unici requisiti richiesti alle scuole (o meglio, ai soggetti gestori delle stesse) sono l'appartenenza al sistema nazionale di istruzione di cui alla L. 62/2000 e la mancanza di scopo di lucro.

Questo rinvio alla L. 62/2000 è importante perché permette di ricomprendere tra i soggetti abilitati a ricevere queste liberalità agevolate anche le scuole per l'infanzia; infatti se il comma 1 dell'articolo 1 della L. 62/2000 considera appartenenti al sistema scolastico le scuole statali, le scuole paritarie private e quelle degli enti locali, il comma 2 precisa che "si definiscono scuole paritarie, a tutti gli effetti degli ordinamenti vigenti, in particolare per quanto riguarda l'abilitazione a rilasciare titoli di studio aventi valore legale, le istituzioni scolastiche non statali, comprese quelle degli enti locali, che, a partire dalla scuola per l'infanzia, corrispondono agli ordinamenti generali dell'istruzione".

Per questo motivo è opportuno che la ricevuta rilasciata dal gestore della scuola indichi gli estremi del provvedimento amministrativo che ha riconosciuto la parità.

Non possono invece avvalersi di questa fattispecie di liberalità agevolata le Università, in quanto il D.P.R. 917/1986 già prevede la loro completa deducibilità all'articolo 10, comma 1, lett. *l-quater*³.

³"Le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di università, fondazioni universitarie di cui all'articolo 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ivi compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali" (lettera aggiunta dal D.L. 14.3.2005, n. 35, art. 14, c. 7).

La scelta del legislatore di individuare i soggetti beneficiari delle liberalità utilizzando l'appellativo di "istituti scolastici" richiede un approfondimento poiché, mentre rinuncia ad espressioni più comuni e tradizionali⁴, introduce una precisazione - "ogni ordine e grado, statali e paritari" - che è più pertinente alla attività di scuola, che non ai soggetti che possono gestirla.

Pertanto, in assenza di diversa e vincolata interpretazione, e considerando che il testo della norma allude ad entrambi i profili (quello del soggetto e quello dell'attività), si può ritenere che per individuare i soggetti autorizzati a ricevere le liberalità agevolate devono concorrere due requisiti tecnicamente più precisi:

- a) l'attività deve appartenere al sistema nazionale di istruzione di cui alla legge 10 marzo 2000, n. 62;
- b) il soggetto giuridico deve avere natura tale da escludere il lucro soggettivo⁵.

In forza di questa interpretazione possono ricevere le liberalità agevolate oltre che i soggetti che hanno come scopo statutario esclusivo l'attività scolastica (per esempio Associazioni e Fondazioni), anche gli enti ecclesiastici che non hanno come finalità propria ed essenziale quella scolastica.

3. LE FINALITÀ DELLE LIBERALITÀ

Il legislatore ha voluto infine precisare anche come devono essere utilizzate queste liberalità agevolate, imponendo che siano "finalizzate all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa".

Richiedere che liberalità agevolate abbiano una particolare destinazione non è una novità (si veda come esempio l'art. 15, c. 1, lett. h) del D.P.R. 917/1986 che riconosce la detraibilità delle erogazioni liberali finalizzate al restauro o all'acquisto di beni di interesse culturale), ma questa condizione prevista dall'articolo 13 del D.L. 7/2007, suscita alcuni interrogativi.

Innanzitutto occorre notare che il beneficiario dopo aver erogato la liberalità non ha alcuna possibilità di verificarne l'effettiva destinazione prima di applicare legittimamente l'agevolazione in sede di autoliquidazione delle imposte.

In secondo luogo rimane qualche dubbio anche in relazione al meri-

⁴La L. 62/2000 (cui fa riferimento l'art. 13, D.L. 7/2007) fa riferimento alla "scuola", mentre il più recente D.M. 21.5.2007 "Definizione dei criteri e parametri per l'assegnazione dei contributi alle scuole paritarie per l'anno scolastico 2007/2008" sceglie di elencare con precisione diverse tipologie di soggetti giuridici, dovendo individuare quelli che hanno natura tale da escludere lo scopo di lucro.

⁵Non significa che la scuola deve necessariamente registrare una perdita o al più il pareggio di bilancio, ma che le norme statutarie escludano positivamente la possibilità di distribuire gli eventuali utili e i fondi di bilancio.

to delle tre ipotesi previste per l'utilizzazione delle liberalità:

- a) se l'espressione "innovazione tecnologica" allude certamente alla modernizzazione informatica, si deve ritenere che anche la sostituzione di una caldaia o di parte dell'impianto elettrico possa considerarsi una innovazione tecnologica in quanto garantisce sia un risparmio nei consumi energetici che superiori standards di sicurezza;
- b) il riferimento "all'edilizia scolastica" certamente esclude che le liberalità possano essere utilizzate per interventi sugli immobili non esclusivamente destinati all'attività scolastica (pur essendo di proprietà dei soggetti che gestiscono la scuola), ma non precisa alcun tipo di intervento sulle strutture destinate esclusivamente a tale attività; sono dunque ammessi tutti i tipi di interventi sull'immobile, siano essi di manutenzione ordinaria o straordinaria, di risanamento conservativo o di ristrutturazione⁶;
- c) infine, il concetto di "ampliamento dell'offerta formativa" può significare che il contributo sia utilizzato per offrire "qualcosa in più" ma, se si considera che l'attività scolastica gestita dal "privato sociale" è costantemente in una precaria situazione finanziaria, non si può negare che le liberalità possano semplicemente essere utilizzate per garantire il pareggio del bilancio della scuola⁷, che è condizione indispensabile per realizzare quanto illustrato nel Piano dell'Offerta Formativa della scuola.

⁶Per una definizione di questi interventi si veda l'art. 3 - *Definizioni degli interventi edilizi* - del D.P.R. 380/2001, Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia:

1. Ai fini del presente testo unico si intendono per:

a) "interventi di manutenzione ordinaria", gli interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti;

b) "interventi di manutenzione straordinaria", le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni di uso;

c) "interventi di restauro e di risanamento conservativo", gli interventi edilizi rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio;

d) "interventi di ristrutturazione edilizia", gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi anche quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria e sagoma di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica;

e) "interventi di nuova costruzione", quelli di trasformazione edilizia e urbanistica del territorio non rientranti nelle categorie definite alle lettere precedenti.

⁷Qualora infatti la liberalità non fosse stata erogata, il gestore sarebbe stato obbligato a ridurre le attività dell'offerta formativa, così da ridurre i costi e non chiudere in perdita l'esercizio.

È invece innegabile che le precisazioni normative circa la destinazione delle liberalità percepite impediscono che queste siano utilizzate anche per altre attività gestite dal medesimo soggetto: pertanto la parrocchia, l'ente ecclesiastico, la fondazione, l'associazione, la cooperativa, ecc., devono poter dimostrare d'aver utilizzato le erogazioni liberali *soltanto* per il finanziamento della attività scolastica; e ciò è già implicitamente attestato quando il risultato di gestione della sola attività scolastica – nonostante le liberalità incassate – rimane comunque in perdita o al più in pareggio.

4. DISPOSIZIONI FINALI

Accanto a queste precisazioni sostanziali, il legislatore è intervenuto anche su aspetti formali.

Per esplicita determinazione del comma 7 dell'articolo 13 del D.L. 7/2007 i soggetti che erogano queste liberalità agevolate non possono partecipare al Consiglio di istituto e alla Giunta esecutiva delle istituzioni scolastiche medesime, salvo il caso in cui la donazione erogata non superi la cifra di euro 2.000 per ogni anno scolastico.

Per quanto riguarda la modalità di erogazione della liberalità, l'articolo 13 precisa che deve essere operata tramite banca o ufficio postale; è tuttavia opportuno che nella disposizione data dal beneficiario all'Istituto di Credito o alla Posta sia indicata la seguente motivazione:

- *Erogazione liberale ex art. 15, c. 1, lett. i-octies, D.P.R. 917/1986* (per i soggetti non titolari di reddito d'impresa);

- *Erogazione liberale ex art. 100, c. 1, lett. o-bis, D.P.R. 917/1986* (per i soggetti titolari di reddito d'impresa).

È infine raccomandato che il soggetto gestore della scuola (dunque anche la parrocchia, l'ente ecclesiastico, l'associazione, la fondazione, la cooperativa, ecc.) rilasci anche una propria ricevuta inserendo con precisione sia l'autore della liberalità che gli estremi dell'atto amministrativo che ha riconosciuto l'appartenenza della propria attività scolastica al Sistema Nazionale di Istruzione.

**RICEVUTA LIBERALITÀ DETRAIBILI DI SOGGETTI NON
TITOLARI DI REDDITO D'IMPRESA**

- la liberalità non può essere incassata per contanti
- da redigere in duplice copia
- su carta intestata della parrocchia
- e numerare progressivamente ricominciando dal n. 1 ogni anno

Il sottoscritto, Parroco pro tempore e legale rappresentante della Parrocchia, con sede nel Comune di, prov., C.F. P. IVA., ente ecclesiastico civilmente riconosciuto con decreto pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. ..., del, avente esclusivamente finalità di religione e di culto, e che gestisce – ex art. 15 L. 222/1985 - l'attività di Scuola ... [indicare il nome e il tipo: *infanzia, primaria, secondaria*], per cui è stato concesso il Decreto di parità n. ... del ...

DICHIARA

di ricevere dal sig., con domicilio in, prov., via n., C.F., quale erogazione liberale ai sensi e per gli effetti degli articoli 15, c. 1, lett. *i-octies*) e 147 del Testo Unico delle imposte sui redditi (D.P.R. 22.12.1986, n. 917) la somma di euro (.....), finalizzata all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa.

Dichiara inoltre che detta liberalità non è stata incassata per contanti ma tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

_____ lì _____
timbro e firma

¹ Persone fisiche o enti non commerciali.

RICEVUTA LIBERALITÀ DEDUCIBILI DAL REDDITO D'IMPRESA

- la liberalità non può essere incassata per contanti
- da redigere in duplice copia
- su carta intestata della parrocchia
- e numerare progressivamente ricominciando dal n. 1 ogni anno

Il sottoscritto, Parroco pro tempore e legale rappresentante della Parrocchia, con sede nel Comune di, prov., C.F. P. IVA., ente ecclesiastico civilmente riconosciuto con decreto pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. ..., del, avente esclusivamente finalità di religione e di culto, e che gestisce – ex art. 15 L. 222/1985 - l'attività di Scuola ... [indicare il nome e il tipo: *infanzia, primaria, secondaria*], per cui è stato concesso il Decreto di parità n. ... del ...

DICHIARA

di ricevere dal sig., [nella sua qualità di della società], con domicilio/sede in, prov., via n., C.F./P. IVA, quale erogazione liberale ai sensi e per gli effetti dell'articolo. 100, c. 2, lett. *o-bis*) del Testo Unico delle imposte sui redditi (D.P.R. 22.12.1986, n. 917) - la somma di euro (.....), finalizzata all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa.

Dichiara inoltre che detta liberalità non è stata incassata per contanti ma tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

_____ lì _____
timbro e firma

NUOVE MODALITA' PER LE DIMISSIONI DI LAVORATORI E PRESTATORI D'OPERA

Dopo un *iter* legislativo durato poco più di un anno è stata promulgata la legge recante *“Disposizioni in materia di modalità per la risoluzione del contratto di lavoro per dimissioni volontarie della lavoratrice, del lavoratore, nonché del prestatore d’opera e della prestatrice d’opera”*. Nata da due analoghi disegni di legge di iniziativa parlamentare presentati nell’estate del 2006 alla Camera e al Senato, la legge n. 188 è stata licenziata il 17 ottobre scorso¹.

La nuova legge vuole essere una risposta alla pratica della richiesta di dimissioni firmate in bianco che, dai dati forniti nelle relazioni di presentazione dei due disegni di legge, sembrerebbero costituire una prassi diffusa, soprattutto nei confronti delle donne. Secondo le denunce raccolte dagli uffici vertenze dei sindacati maggiormente rappresentativi a livello nazionale, sarebbero migliaia ogni anno i lavoratori che chiedono assistenza legale per il tentativo di estorsione di finte dimissioni volontarie e per l’utilizzo vessatorio di tale strumento da parte dei datori di lavoro.

Si legge nella relazione alla presentazione del provvedimento al Senato che le dimissioni in bianco vengono *“fatte sottoscrivere in via preventiva al momento dell’assunzione del lavoratore, ovvero nel momento in cui il rapporto di forza tra i contraenti è a favore del datore di lavoro. Con tale richiesta, preventiva alla stipula del contratto di lavoro, il lavoratore è posto nella situazione di rinuncia totale all’esercizio dei propri diritti per tutta la durata del rapporto di lavoro, pena la certezza di un licenziamento immediato”*. Si tratterebbe di un espediente *“utilizzato da taluni datori di lavoro, in modo particolare, per consentire un agevole licenziamento delle lavoratrici in caso di maternità², nonché per conseguire alcuni vantaggi*

¹Pubblicata sulla G.U. 8.11.2007, n. 260.

²Il fenomeno sembrerebbe riguardare le lavoratrici madri di bambini molto piccoli, dal momento che il periodo che va dall’inizio della gravidanza al compimento del primo anno di vita del bambino è specificamente tutelato. L’art. 55 del D.Lgs. 151/2001 dispone infatti che nel caso di dimissioni presentate dalla lavoratrice durante il periodo di gravidanza e dalla lavoratrice o dal lavoratore durante il primo anno di vita del bambino o nel primo anno di accoglienza del minore adottato o in affidamento, queste devono

fiscali: si usa per esempio al fine di sgravare l'impresa dal pagamento dei periodi di assenza del lavoratore per eventi impreveduti quali infortuni o malattia".

Evidentemente il recesso del lavoratore ottenuto in questo modo non è valido, ma costringe il lavoratore a rivolgersi al giudice e a dimostrare con prove scritte o testimoniali la nullità dell'atto prove che, com'è facile immaginare, sono estremamente difficili da produrre. Inoltre, le dimissioni in bianco, a differenza del licenziamento, precludono al lavoratore il diritto a percepire l'indennità di disoccupazione.

Il rimedio ideato dalla nuova legge è abbastanza semplice, ma presumibilmente efficace: *le dimissioni devono essere presentate su particolari modelli, distribuiti da soggetti affidabili, e "scadono" 15 giorni dopo la loro emissione.*

1. IL MODULO DI DIMISSIONE

Il primo comma dell'unico articolo di cui si compone la legge stabilisce che *"la lettera di dimissioni volontarie, volta a dichiarare l'intenzione di recedere dal contratto di lavoro, è presentata dalla lavoratrice, dal lavoratore, nonché dal prestatore d'opera e dalla prestatrice d'opera, a pena di nullità, su appositi moduli"*.

Tale modulistica sarà messa gratuitamente a disposizione dalle Direzioni provinciali del lavoro, dagli uffici comunali, dai Centri per l'impiego. I moduli saranno inoltre resi disponibili anche attraverso il sito internet del Ministero del lavoro e della previdenza sociale.

I modelli dovranno essere realizzati secondo direttive fornite con decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale, di concerto con il Ministro per le riforme e le innovazioni nella pubblica amministrazione da emanare entro tre mesi dalla data di entrata in vigore della legge (23 novembre). Essi dovranno comunque contenere gli elementi identificati al comma 3: un codice alfanumerico progressivo di identificazione; la data di emissione; spazi in cui indicare i dati del lavoratore o del prestatore d'opera, quelli del datore di lavoro, la tipologia di contratto da cui si intende recedere, la data della sua stipulazione. I moduli hanno validità di quindici giorni dalla data di emissione.

Il decreto dovrà inoltre definire le modalità atte ad evitare eventuali contraffazioni o falsificazioni; relativamente ai moduli che saranno scaricabili dal sito internet del Ministero del lavoro e della previdenza sociale, il decreto dovrà identificare misure che garantiscano la certezza dell'identità del richiedente, la riservatezza dei dati personali e l'individuazione della

essere convalidate, a pena di nullità, dal servizio ispettivo della Direzione provinciale del lavoro. Gli allontanamenti delle madri dal lavoro resta comunque un fatto se, l'indagine del 2002, svolta dal Coordinamento delle donne delle ACLI, quantifica in almeno il 25% le false dimissioni volontarie (*Dimissioni per maternità. Storie e fatti*, dossier ACLI 2003).

data di rilascio.

Il comma 6 prevede inoltre che il Ministero del lavoro e della previdenza sociale dovrà emanare, entro sei mesi dall'entrata in vigore della legge, un altro decreto per definire la forma delle apposite convenzioni che disciplineranno le modalità attraverso le quali i lavoratori e i prestatori d'opera potranno acquisire gratuitamente i moduli, anche tramite le organizzazioni sindacali dei lavoratori e i patronati.

In caso di mancato utilizzo della normativa prescritta o di modulistica scaduta è prevista, come automatica conseguenza, *la nullità delle dimissioni.*

Va notato che la nuova legge non modifica, anzi esplicitamente richiama, *l'obbligo del preavviso* previsto per il contratto a tempo indeterminato³.

2. IL CAMPO DI APPLICAZIONE

Sotto il *profilo soggettivo* la nuova norma è estremamente generica, circostanza che non consente di escludere alcun datore di lavoro. Riguarda quindi *anche gli enti non commerciali e le persone fisiche (compresi i sacerdoti) nei confronti dei lavoratori domestici.*

L'*ambito oggettivo* è individuato dal secondo comma che precisa cosa debba intendersi per "contratto di lavoro" dal quale si deve recedere utilizzando il nuovo modulo.

Vengono innanzitutto citati i contratti inerenti ai *rapporti di lavoro subordinato*, indipendentemente dalle caratteristiche e dalla durata. La norma si applica quindi a tutte le figure di lavoratori (operai, impiegati, quadri, dirigenti) e riguarda, oltre i rapporti a tempo indeterminato, anche tutte le tipologie contrattuali a tempo determinato qualora le stesse terminino prima della scadenza contrattuale o del verificarsi dell'evento cui sono correlate.

Sono inoltre citati i contratti di *collaborazione coordinata e continuativa* con o senza progetto e quelli di *collaborazione di natura occasionale.*

La norma si applica inoltre ai contratti di *associazione in partecipazione* quando l'associato fornisca prestazioni lavorative e i suoi redditi derivanti dalla partecipazione agli utili siano qualificati come redditi di lavoro autonomo.

Infine sono richiamati i *contratti di lavoro instaurati dalle cooperative con i propri soci.* A questo proposito è da ritenere che l'obbligo non si riferisca ai lavoratori dipendenti (per i quali opera già la disposizione generale), ma includa qualsiasi tipologia contrattuale di lavoro instaurata con i soci.

³Cf art. 2118 c.c.

AGEVOLAZIONI CONTRIBUTIVE PER LA SOSTITUZIONE DI LAVORATORI IN CONGEDO PER MATERNITÀ E PATERNITÀ

Il nostro ordinamento, riconoscendo il valore della maternità e della paternità, prevede un ampio sistema di garanzie a favore dei lavoratori.

Inizialmente volte a fornire una particolare tutela alle lavoratrici madri, la legislazione si è via via arricchita anche di interventi a favore del padre, prima in presenza di particolari condizioni, e poi introducendo nel diritto del lavoro il concetto di condivisione delle responsabilità sulla cura, la crescita e l'educazione dei figli da parte di entrambi i genitori.

In particolare il *Testo Unico delle disposizioni legislative in materia di tutela e sostegno della maternità e della paternità* (D.Lgs. 151/2007)¹, regola la possibilità di ottenere congedi parentali, familiari e formativi anche per i padri lavoratori e riconosce alle madri lavoratrici una maggiore flessibilità nella gestione del periodo di astensione obbligatoria.

Gli enti non commerciali, per loro natura sensibili ai valori della solidarietà e della responsabilità, sono spontaneamente orientati al riconoscimento e alla promozione dell'impegno derivante dalla maternità e paternità e dalla relativa cura parentale. Tale atteggiamento, anche quando non costituisce il fine proprio dell'ente (come nel caso delle associazioni di promozione familiare), è comunque concretamente vissuto attraverso l'attenzione verso gli impegni e i doveri familiari dei dipendenti e dei collaboratori. Spesso, però, gli enti ignorano che esiste una normativa di favore alla cui applicazione hanno diritto. Ci riferiamo, in particolare alla riduzione contributiva e assicurativa per la sostituzione dei lavoratori in congedo.

1. L'AMBITO DI APPLICAZIONE

Il decreto legislativo 151/2001 prevede, all'articolo 4, che il datore di lavoro può sostituire i lavoratori in congedo di paternità e maternità assu-

¹Il Testo Unico era stato preceduto dalla L. 8.3.2000, n. 53, recante *Disposizioni per il sostegno della maternità e della paternità, per il diritto alla cura e alla formazione e per il coordinamento dei tempi nelle città*.

mendo personale sia con contratto a tempo determinato, sia con contratto di fornitura di lavoro temporaneo. Stabilisce inoltre che l'assunzione in sostituzione può avvenire anche con un anticipo fino a un mese rispetto al periodo di congedo, ovvero anche con un anticipo superiore, se contemplato dalla contrattazione collettiva.

Lo stesso articolo, inoltre, prevede un aiuto economico per facilitare il datore di lavoro che si trova a dover sostituire i genitori in congedo, circostanza che può costituire un punto di debolezza nell'organizzazione dell'impresa, soprattutto se di piccole dimensioni per le quali, tra l'altro, non operano gli ammortizzatori sociali.

Il comma 3 dispone infatti che *“nelle aziende con meno di venti dipendenti, per i contributi a carico del datore di lavoro che assume personale con contratto a tempo determinato in sostituzione di lavoratrici e lavoratori in congedo, è concesso uno sgravio contributivo del 50 per cento. Quando la sostituzione avviene con contratto di lavoro temporaneo, l'impresa utilizzatrice recupera dalla società di fornitura le somme corrispondenti allo sgravio da questa ottenuto”*. L'agevolazione si applica fino al compimento di un anno di età del bambino figlio del lavoratore in congedo oppure, fino ad un anno dall'accoglienza nel caso di minore adottato o in affidamento (cf art. 4, c. 4).

La norma riguarda anche le aziende in cui operano lavoratrici autonome, coltivatrici dirette, mezzadre, colone, artigiane ed esercenti attività commerciali; in caso di maternità, e comunque entro il primo anno di vita del bambino o nel primo anno di accoglienza del minore adottato o in affidamento, il comma 5 prevede la possibilità di procedere all'assunzione di personale a tempo determinato e di personale temporaneo, per un periodo massimo di dodici mesi, con le medesime agevolazioni previste per la sostituzione di lavoratori dipendenti. In questo caso il limite dei venti dipendenti non opera.

Nell'ipotesi di ricorso a prestatori di lavoro temporaneo, ai fini della determinazione del limite numerico per l'accesso al beneficio, occorre fare riferimento al numero dei dipendenti che costituiscono la base occupazionale dell'azienda “utilizzatrice”, non rilevando invece la consistenza organica di quella “fornitrice”.

L'inclusione degli enti non commerciali tra i soggetti destinatari dell'agevolazione è stato esplicitamente confermata dall'INPS che, nella Circolare 136/2001 afferma, per quanto concerne il campo di applicazione dello sgravio contributivo che *“tenuto conto dello spirito della legge che tende a favorire il ricorso all'istituto del congedo, il beneficio trova applicazione nei confronti della generalità dei datori di lavoro, aventi o meno la qualifica di imprenditori”*.

L'agevolazione è stata illustrata dagli enti previdenziali e assicurativi con i seguenti provvedimenti²:

- Circolari n. 117 del 20 giugno 2000, n. 174 del 16 ottobre 2000, n. 136 del 10 luglio 2001 e Messaggi 14 febbraio 2001, n. 28 e 31 maggio 2001, n. 93, per quanto concerne l'INPS;
- Nota 24 luglio 2001 dell'INAIL;
- Circolare n. 34 dell'11 ottobre 2000 dell'ENPALS.

2. LA RIDUZIONE CONTRIBUTIVA

Lo sgravio consiste nella riduzione del 50% dei contributi INPS a carico del datore di lavoro e si applica, nella stessa misura, anche ai premi assicurativi INAIL.

Se la sostituzione del lavoratore avviene con un contratto di lavoro temporaneo, il datore di lavoro “utilizzatore” recupera dalla società di fornitura le somme corrispondenti allo sgravio che quest'ultima ha ottenuto.

Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali con Nota n. 391/2005 e l'INPS con la Circolare 28/2001 hanno precisato che non influisce sul riconoscimento del beneficio l'eventualità che il lavoratore in astensione sia sostituito con lavoratori a tempo parziale o a tempo pieno; lo sgravio può trovare applicazione nei casi in cui la somma dell'orario lavorativo dei soggetti assunti in sostituzione sia pari o comunque non superiore a quello del lavoratore sostituito; nell'ipotesi di superamento, l'Istituto ritiene che non si possa riconoscere il beneficio neanche in misura parziale.

L'INPS ha inoltre specificato che la sostituzione non implica necessariamente l'equivalenza delle mansioni del sostituto con quelle del sostituito: al datore di lavoro è riconosciuto il diritto, in occasione dell'inserimento temporaneo di un nuovo dipendente, di riorganizzare la distribuzione del lavoro per meglio far fronte alle esigenze connesse all'assenza del lavoratore in astensione. Pertanto il beneficio è ammissibile anche nel caso di sostituzione di un apprendista con una persona qualificata (o viceversa), purché sia rispettata l'equivalenza oraria delle prestazioni (cf Messaggio INPS n. 93/2001).

I datori di lavoro interessati devono attestare con autocertificazione che l'assunzione a termine del lavoratore è effettuata in sostituzione di lavoratori in astensione e che la forza occupazionale aziendale, al momento dell'assunzione, è inferiore alle 20 unità. Nel computo vanno inclusi tutti i lavoratori di qualunque qualifica, mentre sono da escludere gli apprendisti, i lavoratori assunti con contratto di formazione e quelli assunti con contratto di reinserimento e i prestatori di lavoro temporaneo con riguardo all'organico dell'impresa utilizzatrice. Come di prassi, i lavoratori con contratti part-time vanno computati in proporzione all'orario svolto.

Quanto al lavoratore assente ancorché non retribuito (es. per gravidanza e puerperio) l'esclusione dal computo è subordinata alla circostanza che in sua sostituzione sia stato assunto un altro lavoratore; in tal caso sarà computato il sostituto.

²I chiarimenti precedenti la data di emanazione del D.Lgs. 151/2001, riguardano l'analoga previsione prevista dalla L. 53/2000.

3. LE TIPOLOGIE DI CONGEDI

Può essere utile riassumere brevemente le tipologie di congedi che consentono l'accesso al beneficio.

Innanzitutto occorre ricordare che le norme a tutela e sostegno della maternità e della paternità, si applicano sia alle lavoratrici che ai lavoratori subordinati, alle lavoratrici autonome, alle libere professioniste, alle lavoratrici iscritte alla Gestione separata INPS, ai dipendenti con contratto di apprendistato, di amministrazioni pubbliche, di privati datori di lavoro, nonché i soci lavoratori di cooperative³. I lavoratori a tempo parziale beneficiano dei medesimi diritti di quelli a tempo pieno⁴.

La tutela previdenziale relativa alla maternità prevista dal D.Lgs. 151/2001 è stata estesa ai lavoratori appartenenti alla categoria dei dirigenti che prestano la loro opera alle dipendenze di datori di lavoro privati⁵.

3.1 Congedo di maternità

Per congedo di maternità s'intende l'astensione obbligatoria dal lavoro della lavoratrice nei seguenti periodi:

- due mesi precedenti la data presunta del parto, salvo quanto previsto dall'articolo 20 in tema di flessibilità del congedo di maternità;
- qualora il parto avvenga oltre tale data, il periodo intercorrente tra la data presunta e la data effettiva del parto;
- tre mesi dopo il parto;
- gli ulteriori giorni non goduti prima del parto, qualora il parto avvenga in data anticipata rispetto a quella presunta.

L'astensione è obbligatoria tre mesi dalla data presunta del parto quando le lavoratrici occupano lavori che siano considerati, per la condizione specifica, gravosi o pregiudizievoli.

Le lavoratrici hanno la facoltà di astenersi dal lavoro a partire dal mese precedente la data presunta del parto e nei quattro mesi successivi al parto, a condizione che il medico specialista del Servizio sanitario nazionale o con esso convenzionato e il medico competente ai fini della prevenzione e tutela della salute nei luoghi di lavoro attestino che tale opzione non arrechi pregiudizio alla salute della gestante e del nascituro.

Il periodo di flessibilità, che va da un minimo di un giorno ad un massimo di un mese, può essere successivamente ridotto su istanza della lavoratrice o per fatti sopravvenuti.

3.2 Congedo di paternità

Per congedo di paternità⁶ si intende l'astensione dal lavoro del lavo-

ratore, fruito in alternativa al congedo di maternità in caso di morte o di grave infermità della madre oppure di abbandono o affidamento esclusivo del bambino al padre⁷.

Il padre lavoratore che intenda avvalersi di tale diritto deve presentare al datore di lavoro la certificazione relativa alle condizioni di cui sopra.

Il trattamento economico e normativo del lavoratore in congedo di paternità è disciplinato dall'articolo 29 del decreto legislativo 151/2001.

3.3 Congedo parentale

Per congedo parentale si intende l'astensione facoltativa della lavoratrice o del lavoratore.

Terminato il periodo di congedo di maternità, ciascun genitore ha diritto di astenersi dal lavoro nei primi otto anni di vita del bambino⁸, con un limite complessivo massimo di 10 mesi⁹.

Il diritto compete:

- alla madre lavoratrice, trascorso il periodo di congedo di maternità (astensione obbligatoria), per un periodo continuativo o frazionato non superiore a 6 mesi;
- al padre lavoratore, dalla nascita del figlio, per un periodo continuativo o frazionato non superiore a 6 mesi ovvero di 7 mesi qualora usufruisca dell'astensione facoltativa per un periodo continuativo non inferiore a 3 mesi. In quest'ultimo caso, il periodo massimo utilizzabile da entrambi i genitori viene elevato a 11 mesi;
- qualora vi sia un solo genitore, per un periodo continuativo o frazionato non superiore a 10 mesi.

In caso di fruizione del congedo in modo frazionato è necessaria la ripresa effettiva del lavoro tra una frazione e l'altra: se le frazioni si susseguono in modo continuativo oppure sono intervallate soltanto da ferie, giorni festivi e, in caso di settimana corta, i sabati (anche quelli cadenti subito prima o subito dopo le ferie), sono conteggiati come giorni di congedo¹⁰.

I genitori possono utilizzare il congedo parentale anche contemporaneamente e il padre ne può usufruire anche durante i tre mesi di astensione obbligatoria post-partum della madre (congedo di maternità) e durante i periodi nei quali la madre beneficia dei riposi orari¹¹.

3.4 Riposi giornalieri

Le lavoratrici durante il primo anno di vita del bambino hanno diritto

⁷Cf Sent. della Corte Costituzionale n. 1/1987; Circ. INPS 109/2000.

⁸L'indennità per i periodi di congedo parentale, che è pari al 30% della retribuzione, è però dovuta solo fino al terzo anno di vita del bambino.

⁹Cf art. 32, D.Lgs. 151/2001.

¹⁰Cf Circ. INPS 82/2001.

¹¹Cf INPS Circ. 109/2000 e Mess. 518/2000.

ad riposo giornaliero che consiste in due periodi di riposo, di un'ora ciascuno o un periodo di riposo di un'ora, se l'orario giornaliero di lavoro è inferiore a sei ore¹². I due riposi giornalieri possono essere cumulati¹³.

I periodi di riposo sono considerati ore lavorative agli effetti della durata del lavoro e della retribuzione e comportano il diritto della donna ad uscire dall'azienda.

I periodi di riposo giornalieri sono riconosciuti anche al padre lavoratore:

- nel caso in cui i figli siano affidati al solo padre;
- quando la madre lavoratrice dipendente non se ne avvalga;
- nel caso in cui la madre sia lavoratrice autonoma, libera professionista, ecc.;
- in caso di morte o di grave infermità della madre.

È escluso il diritto del padre ai riposi orari quando la madre non svolge attività lavorativa, fatta salva l'ipotesi di grave infermità.

3.5 Congedo per malattia del figlio

Per congedo per la malattia del figlio, s'intende l'astensione facoltativa dal lavoro della lavoratrice o del lavoratore in dipendenza della malattia stessa¹⁴. In tal caso, entrambi i genitori, alternativamente, hanno diritto di astenersi dal lavoro per i periodi corrispondenti alle malattie di ciascun figlio di età non superiore a tre anni. Inoltre, ciascun genitore ha altresì diritto di astenersi dal lavoro, nel limite di cinque giorni lavorativi all'anno, per le malattie di ogni figlio di età compresa fra i tre e gli otto anni¹⁵.

Se durante il periodo di fruizione del congedo parentale insorge la malattia del bambino, su apposita domanda del genitore interessato, il titolo dell'assenza dal lavoro può essere modificato da congedo parentale a congedo per malattia del bambino, con conseguente sospensione del periodo di congedo parentale¹⁶.

La malattia del bambino che dia luogo a ricovero ospedaliero interrompe, su richiesta del genitore, il decorso del periodo di ferie in godimento da parte del genitore.

Le assenze per permessi per malattia del bambino vengono computate nell'anzianità di servizio, esclusi gli effetti relativi alle ferie, tredicesima mensilità o gratifica natalizia¹⁷.

3.6 Congedi per i genitori adottivi o affidatari

La legge finanziaria per il 2008¹⁸ ha migliorato il trattamento previsto

per i genitori adottivi o affidatari. In tali casi la lavoratrice ha il diritto di avvalersi del congedo di maternità per i primi cinque mesi successivi all'effettivo ingresso del minore nella famiglia adottiva o affidataria.

In caso di adozione nazionale il congedo deve essere fruito durante i primi cinque mesi successivi all'effettivo ingresso del minore nella famiglia.

In caso di adozione internazionale, invece, il congedo può essere fruito prima dell'ingresso del minore in Italia, durante il periodo di permanenza all'estero richiesto per l'incontro con il minore e gli adempimenti relativi alla procedura adottiva. Ferma restando la durata complessiva del congedo, questo può essere fruito entro i cinque mesi successivi all'ingresso del minore in Italia. Qualora per il periodo di permanenza all'estero di cui sopra la lavoratrice non utilizzi il congedo di maternità, ha diritto ad un congedo non retribuito, senza diritto ad indennità.

Qualora non sia stato richiesto dalla lavoratrice, il congedo di maternità spetta al padre lavoratore alle medesime condizioni.

In caso di affidamento il congedo di maternità può essere fruito entro cinque mesi dall'affidamento, per un periodo massimo di tre mesi.

Il congedo parentale può essere fruito dai genitori adottivi e affidatari, qualunque sia l'età del minore, entro otto anni dall'ingresso del minore in famiglia, e comunque non oltre il raggiungimento della maggiore età.

¹²Cf art. 39, D.Lgs. 151/2001.

¹³Cf Circ. INPS 48/1989.

¹⁴La condizione di malattia deve risultare da certificato medico.

¹⁵Cf art. 47, D.Lgs. 151/2001.

¹⁶Cf Nota 3004/2006 del Ministero del lavoro e della previdenza sociale.

¹⁷Cf art. 48, D.Lgs. 151/2001.

¹⁸Cf L. 244/2007, art. 2, cc. 452-456.

COMUNICAZIONE DEI DATI CATASTALI AI FORNITORI DI ENERGIA ELETTRICA E GAS METANO

Da alcuni mesi i soggetti (persone fisiche, società, enti) che intrattengono contratti di somministrazione di energia elettrica, di servizi idrici e del gas, in allegato alle bollette, stanno ricevendo un modulo da completare con i dati catastali degli immobili presso cui sono attivate le medesime utenze.

Si tratta di una richiesta legittima, imposta alle società che gestiscono i servizi di somministrazione dal comma 333 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Finanziaria 2005):

“Ai fini dell'applicazione delle disposizioni previste dall'articolo 7, quinto comma, ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, come modificato dal numero 2) della lettera b) del comma 332 a decorrere dal 1° aprile 2005 le aziende, gli istituti, gli enti e le società richiedono i dati identificativi catastali all'atto della sottoscrizione dei relativi contratti; per i contratti in essere le medesime informazioni sono acquisite dai predetti soggetti solo in occasione del rinnovo ovvero della modificazione del contratto stesso”.

Il legislatore ha infatti voluto raccogliere con rapidità una mole di dati sugli immobili tale da permettere una efficace azione di contrasto all'evasione tributaria in relazione ad attività economiche sommerse e a contratti di locazione non registrati, mediante l'abbinamento di ogni utenza all'immobile corrispondente.

A questa norma della Finanziaria 2005 hanno fatto seguito due provvedimenti del Ministero dell'economia e delle finanze:

- Provvedimento 16 marzo 2005 che identifica i dati catastali che devono essere comunicati per gli immobili urbani, per i terreni agricoli ed i fabbricati rurali;
- Circolare 19 ottobre 2005, n. 44/E [d'ora in poi: Circolare] che affronta e risolve alcuni dubbi sorti in sede applicativa (riportata nella sezione *Documentazione*).

Considerata la *ratio* del comma 333 anche gli enti ecclesiastici (parrocchie, istituti religiosi, diocesi, fondazioni di religione e culto, associazio-

ni canoniche erette, ecc.) sono tenuti a questo adempimento. A tal proposito è subito opportuno ricordare che l'articolo 13, comma 1, lettera c) del D.P.R. n. 605 del 29 settembre 1973 prevede una sanzione amministrativa da euro 103 ad euro 2.065 per tutti coloro che non comunicano, o comunicano in modo inesatto, il codice fiscale e i dati catastali.

1. QUANDO VI È L'OBBLIGO DI COMUNICAZIONE

Sia il legislatore (D.P.R. 605/1973, art. 7, c. 5) che l'Agenzia delle entrate (Circolare, § 1.2) confermano che spetta all'impresa che somministra l'energia richiedere al cliente la comunicazione dei dati catastali; pertanto gli utenti devono semplicemente attendere l'invio dell'apposito modulo (alcune società lo trasmettono già precompilato con i dati del contratto di somministrazione, altre invece lo trasmettono *in bianco*).

Il legislatore ha scelto di raccogliere i dati catastali non per tutti i contratti di somministrazione attivi ma solo al verificarsi di due eventi: la sottoscrizione di un nuovo contratto oppure la modifica di uno già esistente. Proprio in relazione a quest'ultima fattispecie la Circolare precisa esplicitamente che si è in presenza di una modifica del contratto quando vi è un rinnovo tacito¹ del medesimo, oppure in caso di modifica di una sua clausola (Circolare § 1.5.b: "A titolo esemplificativo, per quanto concerne il settore energetico, anche la semplice modifica del voltaggio a disposizione dell'utente comporta l'obbligo della comunicazione").

Questa interpretazione estensiva dell'ipotesi di modifica del contratto (per cui vi è modifica anche quando le parti non compiono alcun atto giuridico) corrisponde alla *ratio* della norma istitutiva che – come si è già visto – intende far acquisire alla Pubblica Amministrazione, e nel più breve tempo possibile, il maggior numero di dati catastali relativi agli immobili serviti dalle utenze energetiche e idriche, così da combattere efficacemente fenomeni di evasione o elusione tributaria.

Conseguentemente, i dati devono essere comunicati anche se sono già stati richiesti in relazione ad un altro contratto di somministrazione (per esempio, il documento che è già stato trasmesso in relazione alla fornitura di gas viene richiesto anche dall'impresa che fornisce energia elettrica).

2. QUALI SOGGETTI SONO TENUTI ALLA COMUNICAZIONE

Il primo dovere di comunicazione è a carico di colui che – essendo utente finale del contratto di somministrazione – è anche titolare del diritto reale sull'immobile (proprietario, usufruttuario, superficiario); ma la Circolare al § 1.1 conferma che anche colui che è titolare di un più sempli-

¹Questa situazione è molto frequente nei contratti a tempo indeterminato.

ce diritto obbligatorio (conduttore di contratto di locazione, comodatario, affittuario di azienda per i beni immobili aziendali) è tenuto a trasmettere i dati, a nulla rilevando l'eventuale difficoltà ad acquisirli dal proprietario.

Pertanto gli enti ecclesiastici, anche qualora non abbiano alcun diritto reale ma siano comunque titolari dei contratti di somministrazione attivati a favore dell'immobile, sono tenuti alla compilazione e alla trasmissione del documento.

Se i contratti che legittimano l'uso dell'immobile sono stati registrati, la comunicazione dei dati catastali non mostra alcuna difficoltà particolare. In caso invece di mancata o tempestiva registrazione, la comunicazione dei dati catastali a cura del titolare del contratto rivelerà l'inadempimento all'Anagrafe Tributaria; per evitare l'accertamento dell'evasione dall'imposta di registro occorre, dunque, provvedere alla regolarizzazione mediante lo strumento del "ravvedimento operoso".

In caso di sacerdoti o religiose che abitano in appartamenti di proprietà dell'ente ecclesiastico e sono direttamente titolari dei contratti di somministrazione non è necessario invece sottoscrivere alcun contratto (di locazione o comodato), poiché utilizzano l'immobile proprio in ragione del loro ministero; se possibile si indichi sul modulo questo tipo di utilizzo².

3. I DATI DI QUALI IMMOBILI DEVONO ESSERE COMUNICATI

L'articolo 7 del D.P.R. 605/1973 prevede che siano comunicati "i dati catastali degli immobili presso cui sono attivate le utenze" e la Circolare al § 1.8 disciplina il caso particolare degli immobili principali e delle pertinenze, prevedendo che si devono comunicare solo i dati dell'immobile principale.

Un'eccezione a questa regola è esplicitamente prevista dal § 1.8 della Circolare per il caso in cui in un condominio una medesima utenza serva, oltre le parti comuni (androni, anditi, scale, locale centrale termica, rampe, guardiole, corridoi di disimpegno, posti auto condominiali), anche altre unità immobiliari accatastate autonomamente ma non destinate a godimento comune (per esempio un'autonoma unità immobiliare affidata al portiere o concessa in locazione a terzi e destinata a esercizio commerciale o garage): interpretando lo spirito della norma, la Circolare ritiene necessario indicare i dati catastali del condominio e anche quelli di queste unità pur "catastalmente autonome".

Questo principio è utile per risolvere una situazione in cui frequentemente si vengono a trovare gli enti ecclesiastici, quando – pur essendo proprietari o utilizzatori di distinte ma attigue unità immobiliari – hanno raccolto tutte le utenze presso la medesima unità immobiliare (ad esempio quando i vari contatori dell'energia elettrica e del gas sono installati in un

²Ci si riferisce a religiose e sacerdoti che utilizzano immobili di proprietà degli enti ecclesiastici a cui essi appartengono; diverso è il caso, ad esempio, di religiose che utilizzano immobili di proprietà della parrocchia: in tale ipotesi il contratto (presumibilmente un comodato) è necessario.

unico locale).

Se si operasse una interpretazione restrittiva della norma si potrebbe concludere che i dati catastali per tutte queste utenze sono quelli dell'unico locale. È evidente però che questo comportamento oltre a contraddire le finalità della legge probabilmente non rispetterebbe neppure il dettato testuale che fa riferimento agli immobili "presso cui sono attivate le utenze" e non semplicemente agli immobili presso cui sono installate.

Sulla base di quanto detto, la compilazione dei moduli richiede quindi una certa attenzione; in particolare:

- i moduli sono predisposti per raccogliere i dati di un'unica unità immobiliare e ciò implica la necessità di compilarne tante copie quanti sono gli immobili serviti dall'unica utenza (tutte le copie devono essere trasmesse unitamente);
- nel caso in cui le diverse unità immobiliari accatastate autonomamente siano servite contemporaneamente da diverse utenze (per esempio il centro parrocchiale, accatastato come un'unica unità immobiliare, è servito da più utenze di energia elettrica) è comunque necessario che ciascuna utenza riporti i dati catastali di tutte le unità che se ne servono;
- le uniche unità immobiliari per le quali non è necessario comunicare i dati catastali sono le *pertinenze* (il box, la cantina, il solaio, ecc.), ai sensi del § 1.8 della Circolare.

In occasione della compilazione dei moduli il legale rappresentante dell'ente ecclesiastico potrebbe accorgersi di non essere in possesso di tutti i dati catastali relativi agli immobili serviti dalle utenze, oppure di avere i dati catastali non aggiornati (né soggettivamente, né oggettivamente). Ricordando che anche le comunicazioni incomplete incorrono nella sanzione amministrativa, è necessario attivarsi tempestivamente – anche facendo riferimento agli uffici del proprio Ordinario (Curia vescovile) o Superiore Maggiore – per rimuovere le incongruenze.

4. TERMINI PER LA RESTITUZIONE DEL DOCUMENTO COMPILATO

Le norme non indicano un termine perentorio entro cui rispondere alla richiesta inoltrata dai fornitori; tuttavia i gestori fissano un termine solitamente non inferiore a 20 giorni: si raccomanda comunque di rispondere con sollecitudine.

Nel caso in cui i dati catastali non sono immediatamente disponibili o è necessario provvedere a regolarizzare le singole posizioni catastali, la restituzione del documento correttamente compilato potrebbe richiedere più tempo.

Si ricorda, infine, che il gestore del servizio di somministrazione deve comunicare³ non solo i dati raccolti ma anche l'eventuale silenzio del cliente; l'Anagrafe Tributaria sarà quindi informata della omissione, esponendo l'utente ad eventuali azioni di accertamento.

³Ai sensi del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 2.10.2006 tale trasmissione deve avvenire entro il 30 aprile dell'anno successivo.

ENERGIE RINNOVABILI E RISPARMIO ENERGETICO

1. INQUADRAMENTO GENERALE

Cosa si intende quando si parla di *fonti energetiche "rinnovabili"*? Le fonti energetiche sono le risorse a cui si attinge per le necessità di tutti i giorni, come l'illuminazione di una stanza, la movimentazione di un mezzo di trasporto, eccetera. Esse sono definite "rinnovabili" quando il loro consumo avviene con una velocità paragonabile alla loro capacità di rigenerarsi.

Purtroppo non esiste una definizione univoca dell'insieme delle fonti rinnovabili, infatti esistono, in differenti ambiti, diverse opinioni sull'inclusione o meno di una o più fonti nel gruppo delle "rinnovabili". Per fare chiarezza è necessario fare riferimento alla normativa italiana, D.Lgs. 16 marzo 1999, n. 79, articolo 2, comma 15 vengono considerate fonti energetiche rinnovabili *"il sole, il vento, le risorse idriche, le risorse geotermiche, le maree, il moto ondoso e la trasformazione in energia elettrica dei prodotti vegetali o dei rifiuti organici."*

La quasi totalità delle energie rinnovabili deriva dal sole, direttamente tramite la sua radiazione, o indirettamente tramite fenomeni ad essa correlati, come il vento, le biomasse o il ciclo dell'acqua. Si tratta pertanto di fonti praticamente inesauribili (se confrontate con la scala dei tempi umani), non inquinanti, ben distribuite sul pianeta e spesso gratuite.

Le fonti energetiche non rinnovabili, tipicamente gli idrocarburi come il carbone, il petrolio e il gas naturale, si sono invece generate attraverso fenomeni durati milioni di anni. Ogni volta che consumiamo questo tipo di risorse andiamo a "rosicchiare" una parte del nostro pianeta e ad emettere in atmosfera i prodotti della loro combustione. Trattandosi di fenomeni irreversibili, ne risulta inevitabilmente un'alterazione dell'ecosistema terrestre, con i noti conseguenti problemi sui cambiamenti climatici e l'esaurimento delle risorse.

Per ovviare a questi problemi nasce quindi la *"politica per l'efficienza energetica"*, incentrata su tre punti fondamentali:

- *uso razionale delle fonti di energia*: consumi basati sulle effettive necessità, e utilizzo della risorsa energetica più adatta;
- *adozione delle tecnologie più efficienti*: utilizzo delle tecnologie, che a parità di prestazioni fornite garantiscono un minor consumo di energia;
- *diffusione di una "cultura energetica"*: infatti gli sprechi di un'energia possono non derivare da una tecnologia, ma dall'uso che se ne fa. Uno sviluppo sostenibile passa prima di tutto attraverso una "consapevolezza energetica" nei comportamenti quotidiani.

La cultura energetica è più in generale l'elemento che lega questi tre punti: infatti, essa si basa soprattutto sul concetto primario che *fare efficienza comporta un risparmio non solo energetico, ma anche economico*.

2. ENERGIE RINNOVABILI

Per la normativa italiana rientrano nella classificazione delle energie rinnovabili:

- Energia idroelettrica
 - energia delle maree
 - energia del moto ondoso
 - energia talassotermica
- Energia geotermica
- Energia solare (termica e fotovoltaica)
- Energia eolica
- Energia da biomasse
 - Biogas
 - Oli vegetali
 - Biodiesel
 - Cippato
- Termovalorizzazione

Nell'ambito della produzione di energia elettrica le fonti rinnovabili vengono infine classificate in "fonti programmabili" e "fonti non programmabili", a seconda che possano o non possano essere programmate in base alla richiesta di energia. Secondo la definizione del *Gestore Servizi Elettrici* – GSE S.p.A. (già Gestore della Rete di Trasmissione Nazionale S.p.A. – GRTN S.p.A.), nel primo gruppo rientrano *impianti idroelettrici a serbatoio e bacino, rifiuti solidi urbani, biomasse, impianti assimilati che utilizzano combustibili fossili, combustibili di processo o residui*, mentre nel secondo gruppo (non programmabili) si trovano *impianti di produzione idroelettrici fluenti, eolici, geotermici, fotovoltaici, biogas*.

Tra le energie rinnovabili elencate, è importante soffermarsi sull'energia derivante dalla radiazione solare, perché è maggiormente utilizzabile in siti urbani e facilmente integrabile a differenti contesti architettonici.

3. ENERGIA SOLARE

Oggi, anche in Italia si assiste ad un mutato atteggiamento nei confronti dell'energia solare che, a differenza del passato in cui era poco sviluppata e destinata ad installazioni sperimentali, sta vivendo un periodo di grande popolarità. Di fatto l'energia solare è percepita come un'opportunità per soddisfare in modo razionale, pulito e sicuro, un gran numero di richieste di energia sotto varie forme.

3.1 La radiazione solare

Il potenziale solare di una superficie esposta in ambiente esterno (cioè l'ammontare della radiazione incidente sulla superficie stessa) è influenzato: dal luogo in cui ci si trova, dal periodo temporale di riferimento, dalle caratteristiche climatiche e meteorologiche locali, dalla disposizione spaziale della superficie stessa (definita dalla sua inclinazione rispetto al piano orizzontale) ed infine dal suo orientamento.

La captazione dell'energia solare, infatti, dipende, oltre che dai dati generali di irraggiamento di un particolare contesto, dal modo in cui il sole e la volta celeste "vedono" l'area in oggetto e viceversa. Il primo, infatti, è responsabile della componente di radiazione diretta che raggiunge la superficie, mentre la seconda fornisce quella diffusa. La componente diretta muta il proprio valore in continuazione a causa del moto apparente del sole attorno alla terra, in quanto l'angolo d'incidenza, formato tra i raggi solari e la normale alla superficie considerata, varia istante per istante. Per quanto riguarda la radiazione diffusa, invece, contano maggiormente le possibili ostruzioni (quindi ostacoli che formano delle ombre) che si frappongono tra i raggi solari e la superficie irradiata.

I valori di irraggiamento, tanto diretto quanto diffuso, inoltre, sono fortemente dipendenti dal fattore temporale (giorno e ora) e da quello meteorologico (copertura del cielo, composizione dell'atmosfera).

Il tutto provoca un noto grado di indeterminatezza che caratterizza la fonte solare, comunque gestibile ai fini previsionali sulla base di rilevazioni statistiche e di dati medi rappresentativi.

Deve perciò essere chiaro che la progettazione degli impianti, che sfruttano la radiazione solare come fonte di energia, deve essere molto accurata, in quanto esistono molti fattori di incertezza che possono pregiudicare la producibilità dell'impianto stesso.

3.2 Tecnologie di conversione

Esistono due tecnologie principali di conversione della radiazione solare:

- a) la prima basata sugli impianti *fotovoltaici* che sfruttano l'effetto fotovoltaico per produrre *energia elettrica*;

b) la seconda basata sugli impianti *solari termici* che sfruttano le proprietà del collettore solare (di fatto uno scambiatore di calore) per produrre *energia termica*.

Queste due tipologie di impianti si differiscono dal punto di vista tecnologico, progettuale, economico e sono soggetti a normative differenti. Inoltre gli incentivi statali riconosciuti hanno un valore economico differente per le due tecnologie.

Per valutare in modo approfondito l'economicità, e quindi la convenienza, di una possibile installazione di uno di questi impianti è necessario indagare i seguenti punti:

- la progettazione;
- il piano economico;
- l'iter autorizzativo;
- i finanziamenti esterni (pubblici o privati).

4. IMPIANTI FOTOVOLTAICI

La conversione della radiazione solare in energia elettrica avviene sfruttando l'effetto indotto da un flusso luminoso che investe un materiale semiconduttore (per esempio il silicio) quando quest'ultimo incorpora su un lato atomi di drogante di tipo P (boro) e di tipo N (fosforo). Il potenziale elettrico all'interno della giunzione P-N, unitamente alla radiazione luminosa che investe il cristallo, sono alla base della generazione di corrente nella *cella fotovoltaica*. Quindi la cella fotovoltaica si comporta come un generatore con il polo positivo sulla giunzione P e quello negativo sulla giunzione N.

La produzione di energia elettrica avviene attraverso le celle fotovoltaiche che devono essere collegate elettricamente tra loro, andando a formare i moduli che dovranno essere orientati quanto più possibile perpendicolarmente alla radiazione solare. I moduli fotovoltaici possono essere usati sia singolarmente che collegati tra loro in serie e parallelo così da formare stringhe e campi fotovoltaici.

Gli impianti fotovoltaici possono sia alimentare utenze isolate che essere collegati direttamente alla rete. La prima tipologia presuppone l'integrazione dell'impianto con batterie di accumulo, questo per garantire la costanza della fornitura. Per sua natura, infatti, la radiazione solare non è una fonte "costante", quindi la produzione di energia, sia essa elettrica o termica, non è a sua volta costante.

L'applicazione di impianti collegati alla rete è di più recente sviluppo ed è ben rappresentata dai *tetti fotovoltaici*. Questa tipologia di impianti, che in gergo specialistico viene definita *generazione distribuita*, si dimostra la più idonea ad una diffusione di larga scala nei contesti urbanizzati, essendo adatta all'integrazione dei moduli nelle facciate, nelle coperture, o in altri elementi di involucro degli edifici esistenti e di nuova realizzazio-

ne, e comunque sfruttando tutte quelle superfici definite marginali.

La quantità di radiazione solare assorbita e poi convertita in energia elettrica non dipende unicamente da fattori ambientali ma anche dalla tecnologia utilizzata per la costruzione della cella fotovoltaica. Esistono infatti tre tipologie di celle, e ad ognuna di queste è associata una diversa efficienza di conversione della radiazione solare:

- cella al silicio amorfo, con efficienza del 6,5%;
- cella al silicio policristallino, con efficienza del 11%;
- cella al silicio monocristallino, con efficienza del 13%.

Chiaramente più la tecnologia è caratterizzata da un'efficienza inferiore più il costo del pannello è basso.

Un impianto fotovoltaico è costituito: da uno o più moduli solari, dalla struttura di sostegno dei moduli, dall'inverter, dal sistema di controllo, dai misuratori di energia, dai quadri elettrici e dai cavi di collegamento.

In particolare gli impianti solari possono essere statici, quindi mantenere una posizione fissa per tutta la vita operativa o dinamici (su uno o due assi), nel senso che seguono il moto del sole per poter massimizzare la loro produzione. E' chiaro che i moduli dinamici hanno una produzione maggiore ma anche un costo più elevato a causa del sistema di movimentazione e di controllo.

La figura seguente mostra un esempio di impianto fotovoltaico installato sul tetto di un'abitazione.

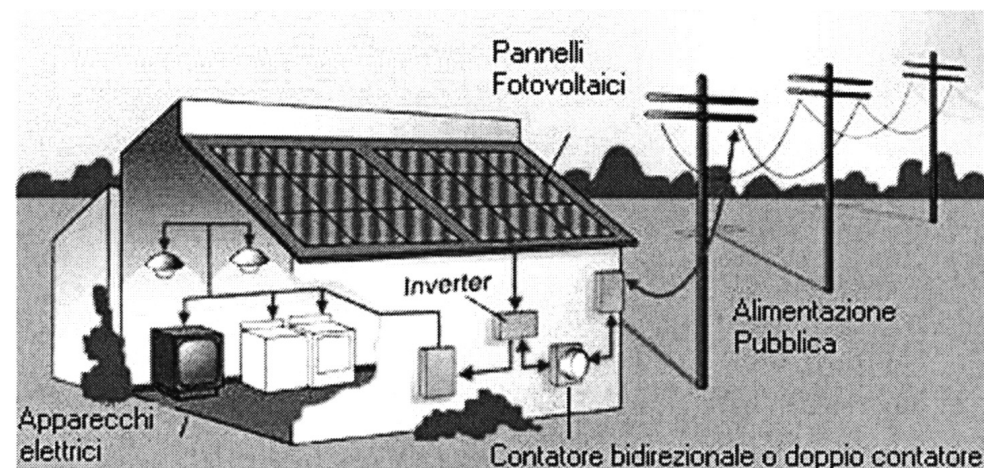


Figura 1: impianto fotovoltaico integrato sul tetto

5. IMPIANTO SOLARE TERMICO

Un impianto solare termico permette di trasformare direttamente l'energia solare incidente sulla superficie terrestre in energia termica, senza nessuna emissione inquinante e con un risparmio economico ed ambientale associato al mancato utilizzo di fonti energetiche tradizionali (energia elettrica o combustibili fossili).

L'energia termica così prodotta viene raccolta in genere sotto forma di acqua calda.

Attualmente la tecnologia solare termica viene utilizzata principalmente per la produzione di calore a bassa temperatura (45-65°C) per il riscaldamento dell'acqua sanitaria e per il riscaldamento degli ambienti. Esistono inoltre impianti solari termici per la produzione di calore ad alta temperatura (100-250°C) per applicazioni di processi industriali e per la produzione di freddo (solar cooling).

Un impianto solare termico standard è composto da diversi elementi, ognuno con funzione specifica. I principali sono il collettore solare, che serve a captare la radiazione solare ed il serbatoio per accumulare il calore generato. Completano l'impianto altri componenti, variabili a seconda della tipologia di installazione: la pompa solare, la centralina solare, il vaso di espansione, la valvola di sicurezza, eccetera.

Il cuore dell'impianto è costituito dal collettore solare (pannello solare) che opera la conversione in calore dell'energia solare che penetra al suo interno.

Il pannello solare più utilizzato e diffuso è il collettore solare vetrato piano, caratterizzato dalla presenza di una intercapedine tra una superficie trasparente e una piastra assorbente. Sul mercato esistono anche altre tipologie di pannelli: collettori non vetrati scoperti, collettori sottovuoto, collettori a concentrazione.

Il collettore solare è come una piastra assorbente e ha la funzione di assorbire la radiazione solare incidente e di trasformarla in calore. È costituito da una sottile piastra di metallo termicamente conduttivo, verniciato o trattato con uno strato di materiale selettivo per avere un alto grado di assorbimento e per ridurre le perdite di calore verso l'esterno. Il calore sviluppato nell'assorbitore viene trasferito ad un fluido termovettore (solitamente acqua) che fluisce in appositi tubi di rame fissati o saldati sulla superficie dello stesso.

La configurazione ottimale per un impianto solare termico è definita sulla base dei fabbisogni dell'utenza, dalla posizione geografica e dalle condizioni climatiche del luogo d'installazione. Esistono due principali categorie di impianti: a circuito aperto e a circuito chiuso; ad oggi la quasi totalità degli impianti appartiene alla seconda categoria. A loro volta gli impianti solari a circuito chiuso si possono distinguere in due tipologie: a circolazione naturale (semplice, compatta ed economica, adatta a piccoli impianti) o a circolazione forzata (che garantisce una migliore integrazione

ne architettonica perché consente di collocare il serbatoio in un idoneo locale tecnico e non sul tetto).

Come i sistemi fotovoltaici, i sistemi termici si basano sulla radiazione solare che è una fonte energetica non costante nel tempo. Per tali ragioni gli impianti solari termici necessitano di un sistema di riscaldamento integrativo convenzionale per garantire la continuità della produzione.

Tali sistemi integrativi possono essere:

- resistenza elettrica, installata direttamente nel serbatoio solare;
- caldaia istantanea che riscalda l'acqua in uscita dal serbatoio solare;
- caldaia che tiene in temperatura l'acqua nel serbatoio solare.

La figura seguente mostra un impianto solare termico a circuito chiuso e a circolazione naturale, adatto per soddisfare i fabbisogni domestici.

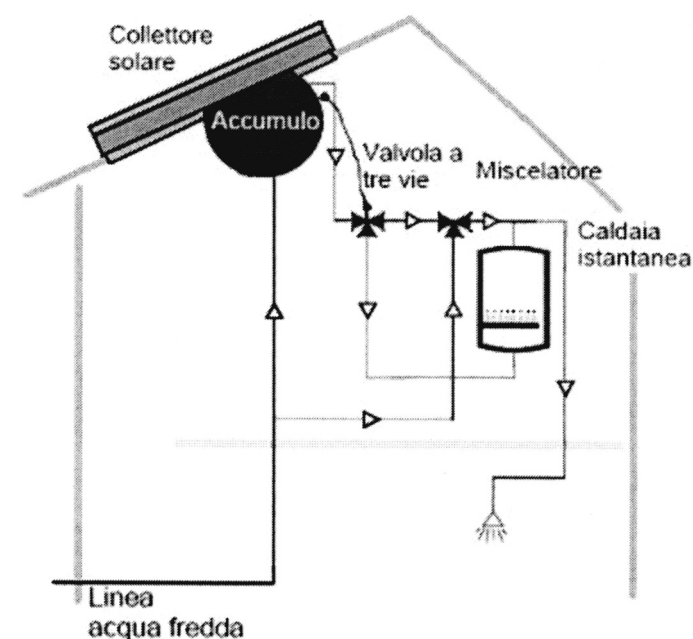


Figura 2: impianto solare termico

6. PARAMETRI PER LA VALUTAZIONE DI UN IMPIANTO FOTOVOLTAICO O SOLARE TERMICO

L'installazione di un impianto fotovoltaico o solare termico potrebbe risultare conveniente sia dal punto di vista economico che ambientale, e rappresenta sicuramente un buon ritorno d'immagine. Gli enti pubblici o

privati che intendono investire in questo settore devono però prestare molta attenzione ad alcuni aspetti, sia tecnici che economici, non sempre chiariti dai venditori di questi impianti. Questo articolo non intende suscitare scetticismo, anzi lo scopo è quello di promuovere una conoscenza di base che permetta agli enti interessati di fare un investimento proficuo.

E' importante sottolineare che gli impianti solari non possono essere installati ovunque, esistono vincoli di natura ambientale/paesaggistici, impiantistici, economici e autorizzativi che devono essere studiati e valutati preventivamente rispetto all'inizio dei lavori.

Il primo passo da compiere è la valutazione del progetto tecnico/impiantistico. I punti critici infatti possono essere molteplici. La decisione in merito alla fattibilità tecnica si basa sull'esistenza nel sito di installazione dei seguenti requisiti, che dovranno essere verificati dal progettista in sede di sopralluogo:

- la disponibilità di una superficie libera e orientata in modo corretto, con un' inclinazione coerente e non vincolata dalla Soprintendenza delle belle arti (le condizioni ideali per l'Italia sono: esposizione a SUD, accettata anche SUD-EST e SUD-OVEST, ed inclinazione 30°-35°, accettata anche 15°-45°);
- l'assenza di ostacoli che potrebbero portare all'ombreggiamento dei moduli;
- l'adattabilità dell'allaccio, in particolare in presenza di impianti obsoleti e vecchie tubature;
- la robustezza strutturale delle parti su cui si andranno a collocare i moduli e/o il collettore solare;
- l'accessibilità dei locali ai controlli imposti sia per le verifiche e la certificazione degli impianti da parti degli ispettori del GSE (Gestore Servizi Elettrici), sia per la manutenzione;
- la vicinanza di una centralina per l'allaccio alla rete elettrica nazionale, per poter operare lo "scambio sul posto" (solo per gli impianti fotovoltaici).

I requisiti elencati rientrano nel piano di progettazione; una volta verificati, è necessario affrontare invece la valutazione economica. E' importante studiare un piano economico che comprenda: il calcolo dei flussi di cassa attualizzati (che derivano dalla differenza tra i costi e i ricavi derivanti dall'impianto), la valutazione del tempo di ritorno dell'investimento e il TIR (Tasso Interno di Ritorno).

I costi attualizzati sono rappresentati dalle seguenti voci:

- costo di investimento dell'impianto comprendente: il costo della struttura e dell'installazione (deve comprendere anche il costo dell'utilizzo di gru o impalcature per il montaggio);
- costo di manutenzione dell'impianto;
- costo di allaccio alla rete elettrica per il fotovoltaico e costo di allaccio alla rete tubiera per il solare termico;
- costo di un'assicurazione contro il furto e gli eventi atmosferici che potrebbero rovinare l'impianto.

A queste voci, è spesso consigliabile di aggiungere un'altra voce: cioè il costo di un progettista che possa verificare il progetto tecnico e il piano economico e sia in grado di consigliare l'ente sulla convenienza e la fattibilità dell'impianto. Questo è un costo irrisorio rispetto al valore totale dell'impianto, e vale la pena affrontarlo soprattutto alla luce del fatto che spesso esistono problematiche tecniche che possono sfuggire e che quindi possono poi pregiudicare l'investimento, portando anche ad un pareggio e nel peggiore dei casi ad una perdita economica.

I ricavi invece sono rappresentati da:

- gli incentivi riconosciuti dallo stato sulla produzione di energia (solamente per i primi venti anni di vita dell'impianto) per gli impianti fotovoltaici;
- il risparmio in bolletta per entrambe le tipologie di impianti;
- l'eventuale vendita di energia solamente per gli impianti fotovoltaici.

I flussi di cassa devono essere attualizzati e previsti per l'intera durata di vita dell'impianto. Alcuni studi mostrano che gli impianti hanno una vita utile di trenta anni, è da osservare che però le prestazioni sono garantite al 100% per i primi dieci anni di vita, poi si ha una perdita di efficienza di circa il 2% all'anno. Quindi si arriva al ventesimo anno con una prestazione attorno al 70-80%, in seguito le prestazioni tendono a diminuire rapidamente soprattutto per il decadimento delle prestazioni delle parti elettriche (l'inverter è l'elemento critico che ha una vita utile attorno ai 25 anni per gli impianti fotovoltaici) e dei fasci tuberi che supportano la distribuzione dell'acqua calda sanitaria (per gli impianti termici).

Infine è necessario porre l'attenzione sull'iter autorizzativo per l'installazione dell'impianto e per l'attivazione degli incentivi, quindi l'accesso al *nuovo conto energia per gli impianti fotovoltaici*.

7. NUOVO CONTO ENERGIA E SOVVENZIONI STATALI PER GLI IMPIANTI FOTOVOLTAICI

In Italia, da settembre 2005, è attivo un meccanismo di incentivazione, definito "Conto Energia", per la produzione di energia elettrica mediante impianti fotovoltaici. A febbraio 2007 (D.M. 19.2.2007) sono state introdotte radicali modifiche allo schema originario. La caratteristica fondamentale di questo sistema di incentivazione è quella di remunerare l'energia prodotta dall'impianto con una tariffa incentivante. In altre parole è come se lo Stato riconoscesse ai cittadini e alle aziende proprietari di impianti fotovoltaici un contributo sulla produzione di energia elettrica. Tale energia è misurata in chilowattora (kWh).

La tariffa incentivante può essere concessa a tutti gli impianti fotovoltaici di potenza superiore ad 1 kWp (chilowatt di picco); l'ente pubblico preposto ad erogare questo incentivo è il GSE.

Le modifiche introdotte nel febbraio 2007 prevedono che la richiesta al GSE per la concessione della tariffe incentivante debba essere fatta

immediatamente dopo l'inizio del funzionamento dell'impianto fotovoltaico (cioè appena dopo l'entrata in esercizio).

È quindi chiaro quanto sia importante la fase di progettazione e realizzazione dell'impianto, infatti al contrario di quanto succedeva precedentemente, la garanzia della concessione delle tariffe incentivanti non sarà valutata sulla base di un progetto preliminare, quindi modificabile, ma su un impianto installato e funzionante.

La seguente tabella mostra il valore dell'incentivo nel 2007 e 2008 a seconda dell'appartenenza dell'impianto ad una fascia di potenza, ed alla tipologia dell'installazione.

Tab.1 Tariffe Incentivanti riconosciute dal GSE

Dimensione Impianto [kWp]	Tariffe incentivanti [euro/kWh]		
	a terra	su edifici	con integrazione architettonica
da 1 a 3	0,4	0,44	0,49
da 3 a 20	0,38	0,42	0,44
> 20	0,36	0,4	0,44

Esistono due tipologie di guadagno derivanti dalla produzione di energia elettrica, tramite impianti fotovoltaici, e si distinguono in: *Net Metering* e *Vendita di Energia Elettrica*.

7.1 Net Metering

Il "Net Metering" o "scambio di energia alla pari" è un meccanismo che regola l'immissione ed il prelievo dell'energia elettrica dalla rete (Delibera AEEG 28/2006). È un servizio erogato dalla società elettrica che segue l'allacciamento dell'impianto fotovoltaico alla rete elettrica.

Possono beneficiare di questo sistema tutti gli impianti allacciati alla rete che producono energia elettrica mediante l'utilizzo di fonti rinnovabili e che hanno una *potenza non superiore ai 20 kW*, per tutta la durata di vita utile dell'impianto. Il funzionamento è il seguente: l'energia prodotta (kWh) dall'impianto e non assorbita dalle utenze elettriche (lampade, elettrodomestici, macchinari...) viene immessa in rete e misurata da un apposito contatore. Alla fine dell'anno (dopo un conteggio trimestrale) la società elettrica effettua un conguaglio tra l'energia assorbita ed immessa; al cliente viene rimborsata una quota dell'energia assorbita pari a quella immessa in rete durante l'arco dell'anno. Non è prevista alcuna remunerazione dell'eventuale saldo positivo d'energia immessa in rete, risultante dal conguaglio annuale, ma questa quantità di energia elettrica può essere portata a credito per gli anni successivi, fino ad un massimo di tre anni. Quindi se l'impianto è sovradimensionato rispetto ai consumi ed il credito è sistematico, esso viene di fatto perduto.

7.2 Vendita di energia elettrica

La parte di energia elettrica prodotta dall'impianto fotovoltaico che non viene consumata dalle utenze viene ceduta alla rete elettrica di distribuzione. Tale quota di energia può essere venduta alla società elettrica ad un prezzo stabilito dall'Autorità dell'Energia Elettrica e del Gas. Per poter vendere energia è necessario stipulare ogni anno una convenzione con la società elettrica che ha un costo variabile in funzione dell'energia venduta.

Sono connessi alla vendita dell'energia una serie di costi legati agli oneri amministrativi ed una maggiore difficoltà per la compilazione delle domande alle tariffe incentivanti.

La vendita dell'energia esclude di fatto la possibilità di beneficiare del Net Metering.

7.3 Bandi ministeriali e sovvenzioni statali

È importante sottolineare che lo Stato, le Regioni, le Province e i Comuni pubblicano periodicamente dei bandi per l'acquisizione di incentivi in conto capitale. Questo rappresenta un'opportunità per gli enti che hanno intenzione di investire in questo settore. È da ricordare però che la partecipazione a questi bandi (che sono emessi anche a livello europeo, vedi i progetti LIFE e il Settimo Programma Quadro) non è facile, richiede una progettazione tecnica ed economica degli impianti molto accurata. Esistono però enti specializzati nella compilazione di questi bandi che possono garantire qualche possibilità in più di ricevere i fondi per la realizzazione di questi sistemi.

8. INCENTIVI PER L'INSTALLAZIONE DEGLI IMPIANTI SOLARI TERMICI

La legge finanziaria 2007 prevede la possibilità di detrarre il 55% del costo dell'impianto solare termico effettivamente sostenuto (IVA inclusa) per un massimo di 60.000 euro, in tre quote annuali di pari importo¹.

Inoltre a livello locale (Regionale, Provinciale e Comunale), vengono periodicamente emanati, come per il settore fotovoltaico, bandi per incentivi in conto capitale per l'installazione di impianti solari termici (fino ad un massimo del 50% finanziati sul costo totale dell'impianto).

Infine è da ricordare che per gli impianti solari termici si applica un'aliquota IVA del 10%².

¹Vedi la Guida Operativa allegata a questo numero.

²Cf D.P.R. 633/1972, Tabella A, Parte II, n. 127-quinquies.

9. RISPARMIO ENERGETICO

Rendere le nostre abitazioni energeticamente efficienti vuol dire consumare meno energia a parità di comfort, quindi risparmiare. È possibile ottenere risultati di efficienza senza “sacrifici”, mantenendo lo stesso benessere nelle abitazioni, o addirittura migliorandolo. Utilizzando lampadine ed elettrodomestici ad alta efficienza, diffusori idrici adatti, spegnendo i led dei televisori e dei computer, potremmo risparmiare tra il 15 e il 20% di energia l'anno.

Ad una spesa troppo alta di energia contribuiscono anche le dispersioni termiche dovute al cattivo isolamento e ai vecchi impianti di riscaldamento poco efficienti presenti in molte abitazioni.

Oggi la politica del governo incentiva gli interventi di risparmio energetico offrendo rilevanti sgravi fiscali per lavori di ristrutturazione della casa che ne migliorino l'efficienza energetica utilizzando materiali isolanti, installando pannelli solari o caldaie a condensazione.

Intraprendere interventi di risparmio energetico significa:

- consumare meno energia e ridurre subito le spese di riscaldamento e condizionamento;
- migliorare le condizioni di vita all'interno dell'appartamento, migliorando il suo livello di comfort ed il benessere di chi vi soggiorna e vi abita;
- partecipare allo sforzo nazionale ed europeo per ridurre sensibilmente i consumi di combustibile da fonti fossili;
- proteggere l'ambiente in cui viviamo e contribuire alla riduzione dell'inquinamento del nostro paese e dell'intero pianeta;
- investire in modo intelligente e produttivo.

Con interventi ben progettati, gli investimenti rientrano in tempi brevi, grazie alla riduzione della bolletta energetica, e le detrazioni fiscali li rendono particolarmente vantaggiosi.

Per avere garanzie sull'efficacia degli interventi è necessario che un tecnico svolga, preventivamente, una diagnosi energetica dell'edificio, individui le soluzioni tecniche per migliorare le prestazioni ed effettui le relative valutazioni economiche.

Due sono gli strumenti che garantiscono il cittadino sui risultati dei suoi investimenti per l'efficienza energetica:

- l'asseverazione, cioè la documentazione che attesta i requisiti tecnici dei materiali e delle apparecchiature (la qualità energetica delle finestre, il rendimento della caldaia, la garanzia di cinque anni per i pannelli solari, ecc...);
- la certificazione/qualificazione energetica, un attestato che garantisce che l'intervento fa parte di quelli individuati per migliorare la prestazione energetica dell'edificio e indica quanto ancora può essere fatto e con quali benefici economici.

L'esperienza dell'applicazione di questa prassi su edifici condominiali costruiti fino agli anni '80 dimostra che si può ottenere una riduzione dei consumi del 40%.

RIFERIMENTI NORMATIVI

Alcuni *referimenti legislativi* in merito al risparmio energetico sono:

- Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (finanziaria 2007), “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato” (S.O. alla G.U. n. 299 del 27.12.2006), articolo 1, commi dal 344 al 349.
- Legge 9 gennaio 1991, n. 10 (S.O. n. 6 alla G.U. n. 13 del 16.1.1991), “Norme per l'attuazione del Piano energetico nazionale in materia di uso razionale dell'energia, di risparmio energetico e di sviluppo delle fonti rinnovabili di energia.”
- Decreto Legislativo 19 agosto 2005, n. 192, “Attuazione della direttiva 2002/91/CE relativa al rendimento energetico nell'edilizia” (S. O. n. 158 alla G.U. n. 222 del 23.9.2005) e sue modifiche e integrazioni del Decreto del Presidente della Repubblica 26 agosto 1993, n. 412 (G.U. n. 96 del 14.10.1993), “Regolamento recante norme per la progettazione, l'installazione, l'esercizio e la manutenzione degli impianti termici degli edifici ai fini del contenimento dei consumi di energia, in attuazione dell'art.4, comma 4, della legge 9 gennaio 1991, n. 10” e sue modifiche e integrazioni.

DOCUMENTAZIONE

CIRCOLARE 19 OTTOBRE 2005, N. 44/E

Comunicazione dati relativi ad immobili con utenze di energia elettrica, acqua e gas. Articolo 1, commi 332, 333 e 334 della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge Finanziaria per l'anno 2005).

Premessa

L'articolo 1, comma 332, della *legge 30 dicembre 2004, n. 311* (di seguito "finanziaria 2005") ha modificato gli articoli 6 e 7 del *D.P.R. n. 605 del 1973*, recante disposizioni relative all'anagrafe tributaria e al codice fiscale.

In particolare, al quinto comma dell'articolo 7 del citato decreto, è stato introdotto l'obbligo per i soggetti che erogano i servizi di elettricità, acqua e gas di raccogliere e successivamente comunicare all'anagrafe tributaria i dati catastali degli immobili presso cui sono attivate le utenze, così come dichiarati dall'utente. Dal combinato disposto del nuovo articolo 6, primo comma, lettera g-ter e dell'articolo 7, comma 5, si desume che l'obbligo di comunicare il codice fiscale dei loro clienti, prima previsto unicamente per il settore dell'energia elettrica e per i servizi di acqua e gas, limitatamente alle utenze "business" è stato esteso anche ai soggetti che erogano i servizi idrici e del gas.

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti in ordine ad alcune problematiche emerse in sede di prima applicazione delle norme in oggetto, anche sulla base di indicazioni specifiche dell'Agenzia del territorio.

Per la definizione delle informazioni analitiche che individuano univocamente le unità immobiliari da acquisire con riferimento ai contratti in esame, si rinvia al *Prov. 16 marzo 2005* (Pubblicato in G.U. n. 68 del 23 marzo 2005) emanato congiuntamente dall'Agenzia delle entrate e dall'Agenzia del territorio.

1. Obbligo di raccolta e trasmissione dei dati catastali relativi agli immobili serviti da utenze di elettricità, acqua e gas

1.1 Ambito oggettivo

L'obbligo di raccogliere e comunicare i dati catastali degli immobili serviti da utenze di elettricità, acqua e gas, previsto dall'articolo 7, comma 5, del *D.P.R. n. 605 del 1973*, così come modificato dall'articolo 1, comma 332, lettera b), della finanziaria 2005, è funzionale ad un'efficace azione di contrasto dei fenomeni evasivi ed elusivi, riferiti al settore immobiliare nel suo complesso.

La comunicazione de qua, riferita alle più importanti tipologie di uten-

ze, corrisponde all'esigenza di far emergere non solo le locazioni immobiliari non dichiarate o parzialmente dichiarate, ma anche tutte le eventuali attività economiche completamente sconosciute o sottofatturate.

L'obbligo della comunicazione dei dati in esame grava anche sui soggetti diversi dal proprietario o dal titolare di un diritto reale, che abbiano attivato utenze sugli immobili dai medesimi posseduti o detenuti. Attese le finalità della norma, non può assumere alcun rilievo l'eventuale difficoltà, riscontrata da chi non sia proprietario, nel reperire e trasmettere i dati catastali all'ente erogatore.

1.2 Ambito soggettivo

In ordine alla corretta individuazione degli operatori che, all'interno della catena di distribuzione dell'energia elettrica, dell'acqua e del gas, sono tenuti alla raccolta e alla comunicazione dei dati catastali, alla luce delle finalità dell'intervento legislativo, come sopra definite, è il caso di precisare che il predetto obbligo grava sui soggetti che intrattengono direttamente il rapporto contrattuale di fornitura o somministrazione con l'utente. Lo stesso obbligo grava sui soggetti che effettuano, a favore dell'utenza, prestazioni complesse, come ad esempio, coloro che erogano forniture di energia tramite impianti di teleriscaldamento; questi ultimi, infatti, sono obbligati alla comunicazione dei dati, in quanto titolari del rapporto contrattuale di fornitura al pari dei soggetti che intrattengono direttamente il rapporto contrattuale di fornitura di energia elettrica, acqua o gas di cui alla finanziaria 2005.

La corretta individuazione dei soggetti obbligati alla comunicazione si rende opportuna considerando talune nuove figure professionali, definite nell'ambito del processo di liberalizzazione dei mercati di riferimento, come, ad esempio, quella del "distributore" che, nel settore del gas, si aggiunge a quella tradizionale del venditore; in questi casi il soggetto obbligato alla comunicazione in esame è solo colui che intrattiene il rapporto contrattuale (il venditore).

1.3 Modalità di raccolta dei dati

La norma in esame non detta disposizioni in ordine alle modalità di raccolta dei dati da comunicare all'Amministrazione finanziaria. È logicamente necessario, tuttavia, che le aziende e gli enti tenuti alla comunicazione in esame richiedano i dati ai soggetti beneficiari delle utenze. È ipotizzabile, a tal fine, che i predetti dati vengano trasmessi dai titolari dei contratti mediante la compilazione e la restituzione di appositi formulari, preventivamente consegnati o inviati (ad esempio in occasione della fatturazione dei consumi) ai medesimi dalle aziende interessate.

In tal senso, è senz'altro possibile, ed invero auspicabile, l'adozione di un modello di comunicazione unico per ciascuna categoria di utenza.

1.4 Società impegnate nell'erogazione di più servizi

Con riguardo alle società "multiservizi" c.d. multiutilities che operano, cioè, in più settori e che stipulano con lo stesso cliente e in relazione alla stessa unità immobiliare più contratti aventi ad oggetto l'erogazione di più servizi, è opportuno distinguere il momento dell'acquisizione dei dati catastali dell'immobile da quello della relativa comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

Si ritiene, infatti, che l'acquisizione dei dati catastali possa avvenire in occasione della conclusione del contratto di utenza stipulato o rinnovato per primo, senza necessità di ripetere l'invio del modello di richiesta di informazioni al cliente anche alla stipula dei successivi contratti aventi ad oggetto ulteriori servizi.

Al momento della trasmissione dei dati all'Agenzia delle Entrate, le aziende fornitrici dovranno, però, inviare distinte comunicazioni per ogni servizio erogato, allo scopo di permettere all'Amministrazione finanziaria di abbinare correttamente i dati delle singole utenze con quelli relativi agli immobili.

Ciò vale anche nel caso di più servizi che trovano titolo in un unico contratto. Anche in questo caso, la richiesta dei dati catastali all'utente sarà unica ma la successiva trasmissione all'Agenzia dovrà avvenire distintamente per ogni tipo di fornitura.

1.5 Decorrenza dell'obbligo

1.5.a Contratti nuovi, contratti rinnovati e contratti a tempo indeterminato

L'articolo 1, comma 333, della "finanziaria 2005" dispone che «a decorrere dal 1 aprile 2005, le aziende, gli istituti, gli enti e le società richiedono i dati identificativi catastali all'atto della sottoscrizione dei relativi contratti; per i contratti in essere le medesime informazioni sono acquisite dai predetti soggetti solo in occasione del rinnovo ovvero della modificazione del contratto stesso».

In base al tenore letterale della norma, le aziende e gli enti interessati sono obbligati a raccogliere e comunicare i dati identificativi degli immobili in relazione ai contratti "nuovi", stipulati, cioè, a partire dal 1 aprile 2005; la norma, infatti, prevede che all'atto della sottoscrizione dei nuovi contratti i soggetti obbligati richiedono ai clienti i dati utili ai fini dell'adempimento dell'obbligo di comunicazione all'amministrazione finanziaria.

Per i contratti già in essere alla data del 1 aprile 2005, l'obbligo di reperimento dei dati e di comunicazione non deve essere assolto immediatamente, ma in occasione del rinnovo ovvero della modificazione del contratto.

Sul punto, tuttavia, si rendono necessari alcuni chiarimenti, avendo presente che gli operatori del settore, nei contratti stipulati, ricorrono spes-

so a clausole che prevedono il rinnovo tacito del contratto ovvero la sua durata a tempo indeterminato.

Per quanto riguarda il rinnovo tacito, in considerazione della ratio perseguita dal legislatore, intesa a fornire in tempi brevi all'Amministrazione Finanziaria una banca dati informativa utile a monitorare l'andamento di determinati fenomeni economici connessi agli immobili, si ritiene che le aziende erogatrici siano comunque tenute a fornire i dati catastali dell'immobile in occasione del primo rinnovo tacito, successivo alla data del 1 aprile 2005.

In relazione alle utenze attivate sulla base di contratti stipulati a tempo indeterminato, l'obbligo di comunicazione dei dati catastali sarà assolto in occasione delle modifiche contrattuali, in modo che la Banca dati dell'Agenzia delle entrate, secondo l'intendimento legislativo, possa essere adeguatamente e progressivamente aggiornata nel tempo.

Si precisa, infine, che qualora non mutino le condizioni contrattuali di fornitura del servizio, non è necessario che le aziende erogatrici richiedano i dati all'utente ad ogni scadenza contrattuale.

1.5.b Cambio del fornitore e modifica tariffaria

In base al tenore letterale del comma 333 della "finanziaria 2005", le modificazioni del contratto comportano l'obbligo, per l'ente erogatore, di acquisire e trasmettere i dati all'amministrazione finanziaria. Nel concetto di modificazione del contratto rientrano anche le ipotesi di cambio del fornitore o del piano tariffario. A titolo esemplificativo, per quanto concerne il settore energetico, anche la semplice modifica del voltaggio a disposizione dell'utente comporta l'obbligo della comunicazione.

In presenza di ogni variazione delle condizioni contrattuali, pertanto, l'ente erogatore deve richiedere i dati catastali all'utente attraverso l'invio di formulari, a nulla rilevando il fatto che gli stessi dati siano, eventualmente, presenti presso altre banche dati, diversamente organizzate, già in possesso dell'Amministrazione finanziaria.

1.6 Forniture temporanee o per usi pubblici

I contratti di fornitura temporanea di servizi sono oggetto di apposite regolamentazioni da parte dell'Autorità per l'energia elettrica e del gas. Essi sono distinguibili in specifiche sottocategorie:

1. Contratti di durata inferiore al bimestre: riguardano forniture di energia elettrica attive per un periodo inferiore ad un bimestre a causa di cessazioni, subentri o nuovo allacciamento. Sono contratti utilizzati per attività svolte temporaneamente (ad esempio per interventi edilizi su un immobile, nei cantieri, durante fiere e simili).

2. Contratti di soccorso e di riserva programmata: sono quei contratti che hanno ad oggetto il temporaneo utilizzo di energia a copertura di un

guasto accidentale o di altra emergenza dell'impianto di autoproduzione. Sono contratti che, spesso, si pongono in posizione accessoria rispetto al contratto principale.

Si ritiene che per i richiamati contratti, nonché per i contratti di fornitura di energia per usi di illuminazione pubblica, non sussista l'obbligo di comunicare i dati catastali dell'immobile.

Gli enti erogatori sono tenuti, invece, a comunicare i dati relativi alle utenze ed ai consumi, ai sensi delle disposizioni in esame.

1.7 Immobili non accatastati o non individuati in catasto mediante un identificativo catastale specifico (pozzi, vasche d'irrigazione, cartelli pubblicitari, spazi pubblici per fiere, giostre)

Si ritiene che i soggetti che stipulano i contratti di somministrazione debbano inserire, nel formulario da sottoporre all'utente e nella successiva comunicazione all'Agenzia, i dati relativi ad ogni immobile presso cui è attivata l'utenza, specificando, se del caso, che si tratta di immobile non dichiarato al catasto o immobile non accatastabile, come, ad esempio, nel caso di pozzi, vasche d'irrigazione, cartelli pubblicitari, spazi pubblici per fiere o giostre.

1.8 Immobili principali ed accessori: parti condominiali

Nel caso in cui un unico contratto di fornitura si riferisca a più immobili legati da un vincolo pertinenziale o da un rapporto di accessorietà, è sufficiente inserire nel modello di comunicazione (che sarà unico perché unico è il contratto) i dati catastali dell'immobile principale. Ad esempio, se la fornitura di energia elettrica interessa sia un appartamento che un box o una cantina, con autonomi identificativi catastali, dovranno essere trasmessi solo i dati catastali relativi all'appartamento.

Per quanto concerne gli immobili condominiali si ritiene che non debbano essere comunicati i dati catastali relativi alle parti comuni degli edifici, neanche se tali parti comuni siano accatastate separatamente (androni, anditi, scale, locale centrale termica, rampe, guardiole, corridoi di disimpegno, posti auto condominiali). In tal caso, la comunicazione dovrà riguardare unicamente lo stabile condominiale nel suo complesso, per il quale l'utenza è stata attivata unitariamente.

Se, invece, nel condominio è presente l'immobile del portiere ovvero altri vani e locali condominiali non destinati al godimento comune dei condomini perché, ad esempio, concessi in locazione a terzi (es. esercizi commerciali, garage), nella comunicazione (unica) vanno indicati anche i dati catastali di tali immobili oltre a quelli del complesso condominiale, fino al momento in cui il conduttore non acquisisca la titolarità dell'utenza e diventi, per questo, oggetto di richiesta separata da parte dell'ente gestore.

1.9 Aspetti sanzionatori

Come si è detto, il comma 333 della finanziaria 2005 prevede a carico dei soggetti erogatori dei servizi sia l'obbligo di richiedere i dati catastali identificativi degli immobili presso cui è attivata l'utenza sia l'obbligo di comunicare i dati stessi all'Agenzia delle entrate.

L'omessa comunicazione dei dati da parte dell'ente erogatore del servizio è punita dall'articolo 20, comma 2, del *decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 473* con la sanzione amministrativa da ? 206 a ? 5.164. Se la comunicazione contiene dati incompleti o inesatti è prevista la stessa sanzione, ridotta alla metà.

Considerando che la comunicazione riflette i dati ricevuti dagli utenti, la sanzione non potrà applicarsi nei casi in cui il soggetto erogatore di servizi non abbia ricevuto tali dati; il corretto assolvimento dell'obbligo di comunicazione, infatti, è impedito dal rifiuto dell'utente o dal mancato o impossibile accatastamento degli immobili.

Nell'eventualità che l'utente ometta di comunicare i dati catastali all'ente erogatore dei servizi ovvero li comunichi in maniera inesatta, l'articolo 13, comma 1, lettera c) del *D.P.R. n. 605 del 1973*, come modificato dall'articolo 2 del *D.L. 30 settembre 2005, n. 203* (pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* n. 230 del 3 ottobre 2005), prevede, in capo all'utente, l'applicazione di una sanzione amministrativa da euro 103 ad euro 2.065.

Nell'ipotesi di mancata comunicazione dei dati catastali all'ente erogatore del servizio, questi ne farà segnalazione all'Agenzia delle entrate per gli opportuni controlli fiscali a carico dell'utente.

In ogni caso, saranno eseguite anche segnalazioni all'Agenzia del territorio e ai Comuni ai sensi del comma 336 per la regolarizzazione delle posizioni catastali.

2. Nuovi obblighi di comunicazione a carico delle aziende erogatrici di acqua e gas

L'articolo 6, primo comma, lettera g-ter del *D.P.R. n. 605 del 1973*, modificato dall'articolo 1, comma 332, lettera a) della "finanziaria 2005", ha esteso ai soggetti erogatori di acqua e gas l'obbligo, già gravante sugli enti fornitori di energia elettrica, di indicare nei contratti il codice fiscale degli utenti.

Per effetto della modifica della norma richiamata, sulla base del combinato disposto dello stesso articolo 6 e del successivo articolo 7 del *D.P.R. n. 605 del 1973*, il codice fiscale annotato nei contratti deve essere altresì comunicato all'amministrazione finanziaria da parte dei soggetti che somministrano acqua, gas ed energia elettrica.