
AGGIORNAMENTI NORMATIVI

INTRODUZIONE ALLA RESPONSABILITÀ CIVILE, PENALE E AMMINISTRATIVA DELLE PARROCCHIE

In Italia le parrocchie, come molti enti ecclesiastici, sono una fucina di iniziative assai diversificate (dal culto fino alle attività commerciali) e ciò corrisponde al modo di essere nella società che la Chiesa ha volutamente assunto. Questa volontà di gestire in prima persona le iniziative che ritiene necessarie per svolgere la propria missione di evangelizzazione è stata esplicitata nel Concordato lateranense del 1929¹ e poi più chiaramente ribadita nell'Accordo di Revisione del Concordato del 1984².

La gestione diretta delle attività implica per l'ente ecclesiastico l'assunzione delle responsabilità per le conseguenze (negative) che potrebbero derivarne, sia in ordine all'obbligo di risarcire i danni causati, sia in riferimento al dover sopportare le sanzioni per l'inosservanza delle norme.

Accanto a questa duplice responsabilità occorre anche considerare che le persone che operano "per" l'ente possono essere esposte al pericolo di dover rispondere in sede penale in quanto autori di azioni (od omissioni) che lo Stato qualifica come reati.

¹ Si veda la L. n. 848/1929, art. 4 «*Gli istituti ecclesiastici di qualsiasi natura e gli enti di culto possono essere riconosciuti agli effetti civili con regio decreto, udito il parere del Consiglio di Stato. Tale riconoscimento importa la capacità di acquistare e di possedere [...]» e l'art. 5 «*Gli istituti ecclesiastici, civilmente riconosciuti, in quanto esercitano attività di carattere educativo, assistenziale o, comunque, di interesse sociale a favore di laici, sono sottoposti alle leggi civili concernenti tali attività».**

² Si veda l'art. 7, c. 1, L. n. 121/1985 «*La Repubblica italiana, richiamandosi al principio enunciato dall'articolo 20 della Costituzione, riafferma che il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto di una associazione o istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività» e l'art. 15, L. n. 222/1985 «*Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono svolgere attività diverse da quelle di religione o di culto, alle condizioni previste dall'articolo 7, n. 3, secondo comma, dell'accordo del 18 febbraio 1984».**

Dunque, quando una parrocchia decide di promuovere ed essere titolare di una iniziativa puntuale o di un'opera duratura non può trascurare di valutare in modo adeguato le migliori modalità per limitare quanto più possibile il pericolo:

- 1) che per causa sua si verifichi un danno ingiusto, cui consegue l'obbligo di risarcirlo,
- 2) che non siano osservate le norme giuridiche, da cui consegue una sanzione amministrativa,
- 3) che in conseguenza dell'iniziativa o dell'opera ad uno dei suoi collaboratori sia imputato un reato a motivo di sue azioni od omissioni.

La prima responsabilità impone di risarcire il danno ingiusto a tutti coloro che con un loro comportamento o una loro omissione ne sono la causa: «*Qualunque fatto doloso o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno*» (art. 2043, cod. civ.)³. Questa previsione – la cui origine affonda nel diritto romano – intende attivare la prudenza delle persone nello svolgere tutte le attività per evitare di dover “pagare di tasca propria” i danni da essi causati.

La seconda responsabilità sanziona i soggetti (personali o giuridici) che svolgono un'attività senza osservare le norme dettate dall'ordinamento giuridico al fine di garantire che essa si realizzi in modo ordinato e sicuro⁴. La sanzione che ne consegue potrebbe essere pecuniaria e/o reale (per es. l'abbattimento dell'opera abusiva) e/o inibitoria l'attività medesima.

La terza responsabilità è l'estrema *ratio* attivata dall'ordinamento giuridico al fine di evitare che si verifichino eventi particolarmente gravi e lesivi

³ La perentorietà dell'affermazione è attenuata dalla presenza di alcune circostanze che possono anche cancellare la responsabilità dell'autore materiale (si veda, per es. l'art. 2046, cod. civ.); d'altro canto la responsabilità dell'autore del fatto potrebbe, però, anche essere estesa ad altri soggetti ai quali l'ordinamento giuridico affida un ruolo di garanzia (si veda, per es. l'art. 2048, cod. civ.).

⁴ Questo fine è presidiato anzitutto dall'ordinamento amministrativo che può prescrivere la sussistenza di determinati requisiti e l'osservanza di adempimenti formali e/o sostanziali per poter cominciare (o continuare) un'attività che lo Stato ritiene di non lasciare alla libera disponibilità del soggetto che intende svolgerla (si veda, per es. l'art. 71 del D.Lgs. n. 59/2010, *Requisiti di accesso e di esercizio delle attività commerciali*, oppure in materia di interventi edili l'art. 6, D.Lgs. n. 380/2001, «1. Fatte salve le prescrizioni degli strumenti urbanistici comunali, e comunque nel rispetto delle altre normative di settore aventi incidenza sulla disciplina dell'attività edilizia e, in particolare, delle norme antisismiche, di sicurezza, antincendio, igienico-sanitarie, di quelle relative all'efficienza energetica, di tutela dal rischio idrogeologico, nonché delle disposizioni contenute nel codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, i seguenti interventi sono eseguiti senza alcun titolo abilitativo: [...]».

della pacifica convivenza sociale (condizione essenziale affinché ciascuna persona possa vivere la propria vita). La natura e la quantità delle sanzioni, soprattutto quelle detentive, fa ben comprendere l'intento dissuasivo del diritto penale⁵. Di per sé la responsabilità penale riguarda solo le persone fisiche; tuttavia anche gli enti potrebbero subire effetti negativi dalla commissione di un reato da parte di un loro collaboratore, o dovendo risarcire i danni civili, oppure rispondendo in proprio ai sensi della legge n. 231/2001⁶.

1. INTRODUZIONE ALLA RESPONSABILITÀ GIURIDICA DELLA PARROCCHIA

Questo mosaico della responsabilità civile, amministrativa e penale merita alcune puntualizzazioni prima di procedere ad una illustrazione della loro rilevanza in ordine alla vita delle parrocchie.

1.1 Queste responsabilità riguardano tutti i soggetti, persone ed enti

L'esposizione a questa triplice responsabilità non è riservata agli enti ecclesiastici ma è comune a tutti i soggetti che assumono una qualche iniziativa che può incidere sulla convivenza sociale; sia essa una persona fisica, oppure un'associazione senza personalità giuridica o una società commerciale dotata di piena personalità giuridica.

Inoltre, la responsabilità civile (ex art. 2043, cod. civ.) e quella penale, almeno per la maggior parte delle ipotesi di reato che più possono riguardare la vita di una parrocchia, si attivano a prescindere dalla qualifica formale assunta dalla persona; pertanto anche colui che non è parroco (amministratore e legale rappresentante della parrocchia) potrebbe essere chiamato a rispondere per alcune fattispecie di reato commesse mentre svolge un

⁵ L'art. 40 del codice penale evidenzia il fine "dissuasivo" del diritto penale: «Nessuno può essere punito per un fatto preveduto dalla legge come reato, se l'evento dannoso o pericoloso, da cui dipende l'esistenza del reato, non è conseguenza della sua azione od omissione. Non impedire un evento, che si ha l'obbligo giuridico di impedire, equivale a cagionarlo».

⁶ Art. 5, L. n. 231/2001, *Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica*: «1. L'ente è responsabile per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio: a) da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso; b) da persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti di cui alla lettera a). 2. L'ente non risponde se le persone indicate nel comma 1 hanno agito nell'interesse esclusivo proprio o di terzi».

incarico parrocchiale⁷. Nel contesto quotidiano si verificano assai frequentemente semplici situazioni di fatto che espongono le persone al pericolo di essere ritenute responsabili di un danno provocato o di un reato senza che preesista un chiaro rapporto giuridico tra le persone. Il caso più frequente si verifica quando una mamma si rende disponibile a riaccompagnare a casa il figlio piccolo di un'amica al termine dell'orario scolastico in quanto per l'ordinamento giuridico anche la mera assunzione di fatto della cura di un bambino di pochi anni attiva nell'adulto una posizione di garanzia nei suoi confronti al fine di evitare che abbia a subire danni.

1.2 Queste responsabilità sorgono *ope legis* e non possono essere escluse per accordi tra le parti

Le persone sembrano abitate dal desiderio di potersi sgravare o – almeno – di ridurre la responsabilità che l'ordinamento pone a loro carico; ma ciò non può avvenire in quanto l'ordinamento genera queste responsabilità proprio per garantire la convivenza sociale e tutelare i diritti fondamentali di ogni persona.

Occorre, però, segnalare che l'ordinamento potrebbe ammettere che colui che è tutelato dal principio della responsabilità civile⁸ (ovvero colui che potrebbe subire un danno dall'azione di un terzo) possa rinunciare o, almeno, limitare la responsabilità del terzo con un'apposita dichiarazione quando, per esempio, (i) il diritto tutelato dall'ordinamento è tra quelli disponibili, (ii) si tratta di un maggiorenne e (iii) non vi è colpa grave o dolo del responsabile. In questi casi, infatti, l'ordinamento consente che sia l'interessato a valutare se e come tutelare i propri diritti (si veda il caso in cui un maggiorenne che intende partecipare a un gioco con alcuni profili di pericolosità per sé dichiara di escludere l'organizzatore in caso di responsabilità ex art. 2043).

⁷ Si veda il caso dell'adulto che si rende disponibile – gratuitamente ed in quanto parrocchiano (e non in forza di un contratto di lavoro o collaborazione) – a governare le attività di oratorio estivo: questo suo ruolo lo espone al pericolo di dover rispondere penalmente (cf art. 582) nel caso un bambino affidato alla sua cura abbia a subire lesioni per una causa riconducibile ad una sua azione od omissione.

⁸ Di contro la responsabilità penale non può essere oggetto di analoga esclusione o attenuazione in quanto il suo esercizio non compete alla parte lesa/danneggiata ma allo Stato. Al più la parte lesa potrà decidere – dopo che il fatto si è realizzato – di non presentare la querela necessaria perché l'autorità preposta possa procedere (art. 120, cod. pen.).

1.3 Il rischio di dover sopportare le sanzioni può essere ridotto grazie a comportamenti prudenti

Come anticipato, l'ordinamento giuridico ha elaborato il sistema della responsabilità civile, amministrativa e penale non tanto per comminare sanzioni ma, anzitutto, per sollecitare in tutti – persone ed enti giuridici – la necessaria attenzione nell'agire sociale; attenzione che si declina nella "prudenza" per evitare che i terzi abbiano a subire un danno (economico) e "nell'osservanza delle norme penali ed amministrative"⁹, affinché le iniziative e le opere si svolgano in modo da rispettare i diritti di tutti e non essere pericolose per alcuno. Di recente questa prospettiva è stata ulteriormente rafforzata dal legislatore che ha elaborato la normativa sulla sicurezza dei luoghi di lavoro¹⁰, quella a tutela della privacy¹¹ e quelle per la sicurezza

⁹ L'aggettivo "amministrativo" è qui utilizzato nel senso più ampio, comprendendo anche il diritto tributario, previdenziale, urbanistico, regionale, comunale ...

¹⁰ D.Lgs. n. 81/2008, art. 15 «1. Le misure generali di tutela della salute e della sicurezza dei lavoratori nei luoghi di lavoro sono: a) la valutazione di tutti i rischi per la salute e sicurezza; b) la programmazione della prevenzione, mirata ad un complesso che integri in modo coerente nella prevenzione le condizioni tecniche produttive dell'azienda nonché l'influenza dei fattori dell'ambiente e dell'organizzazione del lavoro; c) l'eliminazione dei rischi e, ove ciò non sia possibile, la loro riduzione al minimo in relazione alle conoscenze acquisite in base al progresso tecnico; d) il rispetto dei principi ergonomici nell'organizzazione del lavoro, nella concezione dei posti di lavoro, nella scelta delle attrezzature e nella definizione dei metodi di lavoro e produzione, in particolare al fine di ridurre gli effetti sulla salute del lavoro monotono e di quello ripetitivo; e) la riduzione dei rischi alla fonte; f) la sostituzione di ciò che è pericoloso con ciò che non lo è, o è meno pericoloso; [...] n) l'informazione e formazione adeguate per i lavoratori; [...] q) le istruzioni adeguate ai lavoratori; [...] z) la regolare manutenzione di ambienti, attrezzature, impianti, con particolare riguardo ai dispositivi di sicurezza in conformità alla indicazione dei fabbricanti».

¹¹ Regolamento UE 2016/679, art. 5: «Principi applicabili al trattamento di dati personali. 1. I dati personali sono: a) trattati in modo lecito, corretto e trasparente nei confronti dell'interessato; b) raccolti per finalità determinate, esplicite e legittime, e successivamente trattati in modo che non sia incompatibile con tali finalità; [...]; c) adeguati, pertinenti e limitati a quanto necessario rispetto alle finalità per le quali sono trattati; d) esatti e, se necessario, aggiornati; [...]; e) conservati in una forma che consenta l'identificazione degli interessati per un arco di tempo non superiore al conseguimento delle finalità per le quali sono trattati; [...]; f) trattati in maniera da garantire un'adeguata sicurezza dei dati personali, compresa la protezione, mediante misure tecniche e organizzative adeguate, da trattamenti non autorizzati o illeciti e dalla perdita, dalla distruzione o dal danno accidentali. 2. Il titolare del trattamento è competente per il rispetto del paragrafo 1 e in grado di provarlo ("responsabilizzazione")».

delle manifestazioni pubbliche¹², chiedendo ai soggetti interessati non tanto di osservare una serie di norme positive, quanto di individuare le precauzioni più efficaci per assicurare il rispetto dei diritti, tenendo conto delle peculiarità delle loro iniziative ed opere.

1.4 L'obbligo civile di risarcire il danno può essere trasferito in capo ad una compagnia di assicurazione

La tradizione giuridica ha elaborato un sistema che permette a colui che causa un danno civile (e, dunque, è tenuto a risarcirlo) di trasferire in capo ad un altro soggetto tale obbligo attraverso la stipula di un contratto di assicurazione: *«L'assicurazione è il contratto col quale l'assicuratore, verso il pagamento di un premio, si obbliga a rivalere l'assicurato, entro i limiti convenuti, del danno ad esso prodotto da un sinistro, ovvero a pagare un capitale o una rendita al verificarsi di un evento attinente alla vita umana»* (art. 1882, cod. civ.).

Questa affermazione, se non fosse moderata da alcune condizioni legali, potrebbe indurre l'assicurato a vivere senza alcuna prudenza e rispetto per le altre persone e avrebbe l'effetto di accrescere il numero dei fatti dannosi, ottenendo, così, un effetto esattamente contrario a quello voluto dal legislatore che ha codificato il principio della responsabilità civile. Per questo motivo le clausole del contratto di assicurazione determinano i casi in cui si esclude l'obbligo di intervento dell'assicuratore, che si aggiungono a

¹² Ministero dell'Interno, Circolare n. 11001/1/110, del 18.7.2017, *Modelli organizzativi e procedurali per garantire alti livelli di sicurezza in occasione di manifestazioni pubbliche*: «A distanza di quasi un anno dall'emanazione delle direttive con le quali sono state impartite indicazioni in merito alle misure di safety da adottare in occasione di pubbliche manifestazioni ed eventi di pubblico spettacolo, è emersa la necessità, sulla base del monitoraggio degli esiti applicativi e del confronto con gli enti esponenziali delle realtà territoriali, di una rivisitazione e di una *reductio ad unum* delle precedenti linee di indirizzo. Tanto, allo scopo di consentire l'individuazione di più efficaci strategie operative a salvaguardia dell'incolumità e della sicurezza dei partecipanti, nel rispetto delle tradizioni storico – culturali e del patrimonio economico – sociale delle collettività locali. [...] All'esito di tali approfondimenti, si reputa, pertanto, opportuno impartire le seguenti indicazioni – che tengono luogo delle precedenti – intese a ridefinire alcuni passaggi procedurali e a favorire, nell'ottica di un "approccio flessibile" alla gestione del rischio, la migliore parametrizzazione delle misure cautelari rispetto alle "vulnerabilità" in concreto rilevate in relazione a ciascun evento. Con riferimento alle pubbliche manifestazioni sottoposte a regime autorizzatorio, l'iniziativa spetta all'organizzatore, che invierà al Comune, con congruo anticipo rispetto alla data dell'evento, l'istanza corredata dalla documentazione necessaria, recante anche l'indicazione delle misure di sicurezza che si intende adottare».

quelli già previsti dal codice civile (ad es.: l'obbligo dell'assicurato di attivarsi per evitare l'aggravamento del rischio, art. 1898; oppure il venir meno dell'obbligo dell'assicuratore di sostituirsi al responsabile del danno qualora questo sia avvenuto per dolo o colpa grave¹³ dell'assicurato).

L'intensificazione dei rapporti sociali e commerciali ha favorito anche la specializzazione dei contratti di assicurazioni al fine di poter tutelare in modo adeguato le diverse fattispecie di danno. In quest'ottica due specifiche polizze meritano di essere valutate anche dagli enti ecclesiastici:

- a) *la polizza "Tutela Legale"*. Si tratta di una copertura assicurativa che permette all'assicurato (nel caso, parrocchia, fondazione di culto, istituto religioso, fondazione civile, associazione) di affrontare una controversia legale o un processo con la tranquillità e la serenità di sentirsi sempre e comunque difesi in quanto questa garanzia assicurativa, come definita dal Codice delle Assicurazioni Private all'articolo 173, prevede il pagamento delle spese stragiudiziali e giudiziali per chi deve affrontare una vertenza in sede civile o penale. Manlevandoli dei costi della giustizia, la Tutela Legale rende gli assicurati liberi di valutare con maggiore serenità se e fino a che punto tutelare i propri diritti¹⁴;
- b) *la polizza "D&O"*. Si tratta di una copertura assicurativa che tutela gli amministratori di enti (ecclesiastici, fondazioni e associazioni civili) per i danni di natura patrimoniale causati a terzi o all'ente stesso per errori, omissioni o negligenze commessi nell'esercizio delle loro funzioni o competenze. Questa polizza è, dunque, un buono strumento per tutelare la delicata funzione svolta dagli amministratori, dai dirigenti e dai componenti del consiglio di amministrazione, in quanto in caso di loro condanna per danni patrimoniali causati nell'esercizio delle loro funzioni l'Assicuratore è tenuto ad intervenire in sede di risarcimento¹⁵.

L'impostazione di un'efficace strategia assicurativa non è questione banale che può essere adeguatamente sviluppata senza le necessarie competenze in quanto occorre almeno essere in grado di (i) individuare i pericoli ai quali è esposto l'ente (in riferimento alle iniziative e alle opere gestite, anche quelle non d'impresa¹⁶); (ii) valutare il rischio che si verifichi un fatto

¹³ Circa la rilevanza/irrelevanza della "colpa grave" è sempre opportuno verificare le condizioni di polizza.

¹⁴ Sul tema si veda l'articolo *La Polizza Tutela Legale*, pubblicato in *exLege* n. 4/2014, p. 121.

¹⁵ Sul tema si veda l'articolo *La Polizza D&O*, pubblicato in *exLege* n. 4/2014, p. 127.

¹⁶ Il fatto che l'ente ecclesiastico gestisca prevalentemente attività che non hanno la forma dell'impresa (attività di culto, oratorio, gestione degli immobili, cura dei fabbricati di interesse culturale ...) rende ancor più complessa l'individuazione dei pericoli cui è esposto.

dannoso, (iii) configurare le polizze assicurative necessarie e (iv) determinare il costo assicurativo conveniente e non sproporzionato.

Da ultimo, non deve stupire che non sia né prevista né ammessa una tutela assicurativa che permetta al reo condannato di evitare di sopportare le sanzioni penali (anche solo quelle patrimoniali): infatti il diritto penale può ottenere l'effetto di evitare la commissione dei reati solo se il reo non può traslare ad altri l'afflittività della pena.

2. LA RESPONSABILITÀ CIVILE PER DANNI

Il principio per cui chi causa un danno deve risarcirlo si radica nel profondo dell'animo umano e, pertanto, non stupisce sentire un bambino chiedere un giocattolo nuovo quando un compagno all'asilo rompe il suo.

Questa regola di giustizia che presidia la convivenza civile – garantendo alle vittime di un danno ingiusto il diritto di pretendere di essere risarcite dal responsabile – è stata codificata già nell'antichità, assumendo il titolo di "responsabilità aquiliana" dal nome del tribuno della plebe che nel III secolo l'ha introdotta nell'ordinamento della città di Roma, ed è giunta a noi nella forma dell'articolo 2043 codice civile: «*Qualunque fatto doloso o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno*».

Alla semplicità della norma (costituita fondamentalmente da due elementi: il danno ingiusto causato dall'azione di un soggetto) corrisponde la complessità della realtà e i molteplici profili che devono essere affrontati nell'analisi di un caso concreto: quando un danno è ingiusto? quanto vale economicamente un danno alla persona? come si può aver certezza della sua causa? come può un'omissione essere causa di un fatto dannoso?

Anche per evitare che questo principio di civiltà giuridica rimanga avvolto da un'eccessiva difficoltà a provare il diritto al risarcimento (per il danneggiato) e dall'incertezza in ordine alla sussistenza di un dovere di assumere comportamenti capaci di evitare il rischio di causare un danno (per il danneggiante), il legislatore ha declinato il principio generale dell'articolo 2043 configurando alcune fattispecie di danno particolari:

- la responsabilità di colui che è tenuto alla sorveglianza di un incapace¹⁷,
- la responsabilità dei genitori e di coloro che insegnano un mestiere¹⁸,

¹⁷ Art. 2047 «*In caso di danno cagionato da persona incapace di intendere o di volere, il risarcimento è dovuto da chi è tenuto alla sorveglianza dell'incapace, salvo che provi di non aver potuto impedire il fatto*».

¹⁸ Art. 2048 «*Il padre e la madre, o il tutore, sono responsabili del danno cagionato dal fatto illecito dei figli minori non emancipati o delle persone soggette alla tute-*

- la responsabilità dei padroni e dei committenti¹⁹,
- la responsabilità per attività pericolose²⁰,
- la responsabilità da cose in custodia²¹,
- la responsabilità per rovina di edificio²².

Senza alcuna pretesa di esaustività è possibile riconoscere in queste ipotesi tipizzate di responsabilità civile la volontà dell'ordinamento giuridico di semplificare gli elementi che fanno sorgere l'obbligo di risarcire il danno quando si verificano specifiche circostanze (per es. la cura di un minore, la proprietà di un bene, la relazione tra datore di lavoro e lavoratore).

Un esempio può aiutare a comprendere la loro utilità: nell'ipotesi che un passante subisca un danno dalla caduta di un fregio ornamentale collocato sulla facciata di un edificio, per ottenere il risarcimento ex articolo 2052 sarà sufficiente che questi provi il danno materiale patito e che la causa è la caduta di una parte dell'edificio; non anche lo stato soggettivo di colpa o dolo del proprietario (per es. non aver adeguatamente provveduto alla manutenzione). Questa semplificazione dell'onere probatorio a carico del danneggiato e, di contro, l'aggravio dell'onere a carico del proprietario (che dovrà provare che il distacco del fregio non è stato causato da un difetto di manutenzione²³), dovrebbero essere in grado di indurre quest'ultimo a provvedere per tempo alla necessaria manutenzione del manufatto ... al fine di evitare il distacco.

2.1 La responsabilità di un ente: le azioni dei suoi collaboratori

Anche la parrocchia deve tener conto del principio giuridico che chi provoca un danno è tenuto a risarcirlo.

la, che abitano con essi. La stessa disposizione si applica all'affiliante. I precettori e coloro che insegnano un mestiere o un'arte sono responsabili del danno cagionato dal fatto illecito dei loro allievi e apprendisti nel tempo in cui sono sotto la loro vigilanza. Le persone indicate dai commi precedenti sono liberate dalla responsabilità soltanto se provano di non aver potuto impedire il fatto».

¹⁹ Art. 2049 «I padroni e i committenti sono responsabili per i danni arrecati dal fatto illecito dei loro domestici e commessi nell'esercizio delle incombenze a cui sono adibiti».

²⁰ Art. 2050 «Chiunque cagiona danno ad altri nello svolgimento di un'attività pericolosa, per sua natura o per la natura dei mezzi adoperati, è tenuto al risarcimento, se non prova di avere adottato tutte le misure idonee a evitare il danno».

²¹ Art. 2051 «Ciascuno è responsabile del danno cagionato dalle cose che ha in custodia, salvo che provi il caso fortuito».

²² Art. 2052 «Il proprietario di un edificio o di altra costruzione è responsabile dei danni cagionati dalla loro rovina, salvo che provi che questa non è dovuta a difetto di manutenzione o a vizio di costruzione».

²³ È di immediata evidenza la difficoltà a provare un fatto negativo, cioè che il distacco non è dovuto alla cattiva manutenzione.

Tuttavia, si deve ammettere che, trattandosi di un ente, e non di una persona fisica, potrebbe essere più complesso riconoscere quali siano i comportamenti e/o omissioni in grado di determinare l'obbligo risarcitorio. Infatti, gli enti possono agire solo attraverso le persone fisiche che partecipano ai propri organi (*in primis* coloro che costituiscono l'organo amministrativo e assumono la funzione di legale rappresentante) e quelle che l'ente medesimo ha "eletto" a suoi collaboratori, siano essi retribuiti o meno²⁴: per questo motivo l'ente può essere responsabile di ciò che fa o non fa un suo operatore²⁵. In questo orizzonte il fatto che le attività parrocchiali siano mol-

²⁴ Chi percepisce una retribuzione dalla parrocchia – in forza, per esempio, di un contratto di lavoro subordinato o autonomo o di collaborazione – si può dire che sia in modo immanente suo collaboratore; tuttavia il fatto che manchi la retribuzione (e probabilmente anche un contratto) non esclude a priori che possa sussistere tra la parrocchia e la persona un vincolo giuridico capace di configurare quest'ultima come "operatore" della parrocchia ma tale rapporto diventa oggetto dell'onere probatorio.

²⁵ C.M. BIANCA, *La responsabilità*, in *Diritto Civile*, Giuffrè, 2019, 632 «Ma più in generale gli enti giuridici rispondono per i danni arrecati dai componenti della loro organizzazione nell'esercizio delle relative incombenze (soci, associati, impiegati, ecc.). Questa responsabilità ha una base testuale nella norma sulla responsabilità dei padroni e committenti, dove è ravvisabile il principio generale della preposizione quale criterio di imputazione del fatto illecito. Il principio di preposizione è un criterio che imputa direttamente all'ente il fatto compiuto dal preposto. Il fatto è direttamente imputato anche al preposto in base al principio di causalità. L'ente e il preposto rispondono entrambi solidalmente.»; G. ALPA – M. BESSONE, *Obbligazioni e contratti*, in *Trattato di Diritto Privato XIV*, Utet, 1996, 37 «Non è irrilevante, inoltre che, agente-danneggiante sia una persona giuridica, o un ente in generale, piuttosto che non una singola persona fisica. Nel tracciare la distinzione tra responsabilità civile e responsabilità penale si dirà del superamento del broccardo "societas delinquere non potest". Ciò perché il gruppo eretto in persona per molto tempo, si è ritenuto sostituito dalla persona (maschera) a cui non potevano imputarsi comportamenti e quindi illeciti (civili e penali). Ma la tesi della finzione della persona giuridica implica che la maschera, lo schermo, non possano valere quali comodi esimenti della responsabilità. Per la teoria organica, inoltre, la persona giuridica deve essere assimilata in tutto alla persona fisica: essa ha sentimenti, può concepire comportamenti intenzionalmente dannosi, può commettere imprudenze. È proprio in virtù del rapporto organico che ogni atto compiuto dall'organo viene imputato alla persona giuridica. Allo stesso modo la persona giuridica può subire lesioni tipiche della persona fisica». Si veda anche la sentenza della Corte di Cassazione n. 10213 del 7.3.2001, nota Cristina Poncibò «Con la sentenza qui riportata, il Supremo Collegio cassa la sentenza dei giudici di secondo grado, rilevando l'errore di motivazione in cui è incorsa la Corte di Appello di Roma nel porre a fondamento della propria decisione il tema della ripartizione statutaria di responsabilità e di rappresentanza in seno all'Agesci. Le argomentazioni svolte dal Supremo Collegio si svolgono, infatti, su un piano del tutto differente e riguardano sia la responsabilità aquiliana

te (e a questo proposito è del tutto indifferente che siano riconducibili o meno a quelle di religione o culto) e molti possano essere i suoi collaboratori, accresce assai il rischio per la parrocchia di essere chiamata a risarcire un danno civile.

2.2 Anche le omissioni possono causare un danno

Inoltre, come già accennato, un danno può essere causato anche da una omissione, ovvero da una "non azione"²⁶: si tratta di una questione

*dell'ente per il fatto civilmente illecito commesso dall'organo nel perseguimento dello scopo sociale, sia la responsabilità del preponente per il fatto dannoso posto in essere dall'ausiliare ai sensi dell'art. 2049 c.c. L'elaborazione di un concetto di organo distinto da quello di rappresentante deriva dall'esigenza fondamentale di consentire l'imputazione dell'attività giuridica anche a persone diverse dalla persona fisica, a cui resta la mera imputazione psicologica dell'atto o del fatto (GALGANO, *Diritto Civile e Commerciale*, vol. II, III ed., 1999, 427; TAMBURRINO, *Persone giuridiche, associazioni non riconosciute, comitati*, II ed., in *Giur. sist. civ. e comm.*, fondata da Bigiavi, Torino, 1997, 301 e segg.; FRANZONI, *Dei Fatti illeciti* (artt. 2043-2059 c.c.), in *Commentario del Codice Civile Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1993, 451; GIAMPIETRI, voce "Organo nella persona giuridica", in *Digesto Civ.*, XIII, Torino, 1995, 190; BIANCA, *Diritto Civile (associazione non riconosciuta)*, vol. I, 1982, 361; FALZEA, *Capacità (teoria generale)*, in *Enc. Dir.*, volume VI, 1960, 31). In virtù di tale rapporto, le organizzazioni collettive con rilevanza esterna sono vincolate dall'operato della persona fisica, poiché si ritiene che, in tal caso, si verifichi l'immedesimazione della persona fisica nell'organo e di quest'ultimo nell'ente. Diversamente dalla rappresentanza, questa forma d'imputazione diretta dell'atto e/o del fatto dell'organo in capo all'ente può riguardare i comportamenti giuridicamente vincolanti, leciti ed illeciti e, talvolta, anche i fatti di coscienza, come la buona fede».*

²⁶ Due sentenze della Cassazione, tra loro temporalmente distanti, aiutano a comprendere la delicatezza della questione della responsabilità per omissione: Cass. n. 2619, 14.4.1983 «Per l'individuazione dell'obbligo giuridico d'impedire l'evento l'inosservanza del quale, ai sensi dell'art. 40, capoverso, cod. pen., "equivale a cagionarlo", non basta far riferimento al principio del "neminem laedere" sancito dall'art. 2043 cod. civ. ma è necessaria una norma di legge che lo preveda specificamente, ovvero l'esistenza di particolari rapporti giuridici od ancora una data situazione in ragione della quale il soggetto sia tenuto a compiere una determinata attività a protezione del diritto altrui. Situazione che, seppure ravvisabile nelle condizioni di pericolosità per il diritto assoluto del terzo derivante da una precedente attività lecita del soggetto, cui si rimprovera di non essersi poi attivato per impedire che quella pericolosità si traducesse in una concreta lesione, non è invece configurabile quando il soggetto stesso non abbia apportato alcun contributo causale all'insorgere di quella situazione. Nella specie, sulla scorta del principio che precede, la Suprema Corte ha reputato esatta la decisione del giudice del merito il quale aveva escluso qualsiasi responsabilità di una banca per i danni alla persona subiti da un cliente che, nei locali di essa, era stato violentemente percosso da alcuni malviventi, ivi introdotto-

certamente complessa – non solo in pratica – in quanto le omissioni sono rilevanti, cioè possono essere “causa” di un danno, quando esiste una situazione giuridiche che esige da qualcuno che un comportamento o un’attenzione per evitare che un danno possa realizzarsi²⁷: si tratta delle cosiddette “posizioni di garanzia”, ovvero quelle situazioni individuate dall’ordinamento giuridico che pongono a carico di un preciso soggetto l’obbligo di attivarsi. Con l’inizio del XXI secolo questa tecnica normativa si è viepiù affermata in quanto pare essere più capace di evitare un danno²⁸, pur se concede qualcosa in termini di certezza del diritto e di facilità nel prevedere quali omissioni possono causare un danno²⁹.

si per effettuare una rapina)»; Cass. n. 24406, 21.11.2011 «La responsabilità civile per omissione può scaturire non solo dalla violazione di un preciso obbligo giuridico di impedire l’evento dannoso, ma anche dalla violazione di regole di comune prudenza, le quali impongano il compimento di una determinata attività a tutela di un diritto altrui. Tale principio trova applicazione sia quando si tratti di valutare se sussista la colpa dell’autore dell’illecito, sia quando si tratti di stabilire se sussista un concorso di colpa della vittima nella produzione del danno, ex art. 1227, comma primo, c.c.. Non può, pertanto, ritenersi corresponsabile del danno colui che, senza violare alcuna regola di comune prudenza, correttezza o diligenza, non si sia attivato per rimuovere tempestivamente una situazione di pericolo creata da terzi. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha confermato la sentenza di merito la quale aveva escluso che un’impresa edile, danneggiata dall’esonazione d’un canale alla cui manutenzione la P.A. non aveva provveduto, potesse ritenersi corresponsabile del danno, per non avere provveduto ad innalzare l’argine del canale, nonostante la prossimità ad esso del cantiere, trattandosi di un intervento, nella specie, inesigibile nei suoi confronti)».

²⁷ Cass. n. 12111, 23.5.2006, «In relazione alla responsabilità per danni da illecito omissivo, l’obbligo giuridico di impedire il verificarsi di un evento dannoso può sorgere in capo ad un soggetto non soltanto quando una norma o specifici rapporti gli impongano di attivarsi per impedire l’evento, ma anche quando tale obbligo possa derivare in base a principi desumibili dall’ordinamento positivo, non espresso, quindi, in forme specifiche, con conseguente dovere di agire e di comportamento attivo».

²⁸ Si vedano le note 10, 11 e 12.

²⁹ G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto Penale. Parte generale*, Zanichelli, 1990, 333 «Sicché, il problema diventa quello di individuare gli obblighi giuridici di attivarsi, la cui violazione consenta l’affermazione di responsabilità penale, a tal fine l’art. 40 cpv. c.p. non fornisce altro criterio selettivo all’infuori dell’indicazione che deve trattarsi di obblighi giuridicamente rilevanti: onde è, in definitiva, devoluto alla dottrina e alla giurisprudenza il compito di individuare quali siano di volta in volta questi obblighi. Ciò comporta, al tempo stesso, un vantaggio e uno svantaggio. Da un lato, la mancanza di un numero chiuso di obblighi di impedire l’evento legislativamente prefissati dovrebbe consentire alla giurisprudenza di far fronte alle nuove esigenze di tutela eventualmente emergenti dalla prassi; dall’altro lato, però, questo affidarsi alla prassi fa sì che il settore dei reati omissivi impropri oscilli inevitabilmente tra i limiti incerti».

2.3 Le solidarietà della parrocchia per i danni causati dai collaboratori

Oltre ai danni che sono imputati direttamente dall'ente giuridico pur essendo causati dalle azioni o dalle omissioni riconducibili alle persone che costituiscono i suoi organi (per es. il parroco o il vicario parrocchiale), la parrocchia risponde, questa volta indirettamente, anche per i comportamenti dei suoi operatori.

Questo legame pressoché indissolubile è attestato dall'articolo 2049 codice civile – «*I padroni e i committenti sono responsabili per i danni arrecati dal fatto illecito dei loro domestici e commessi nell'esercizio delle incombenze a cui sono adibiti*» – che, pur con un linguaggio datato, impone a tutti coloro che si avvalgono della collaborazione di altre persone di rispondere solidalmente ad esse per i danni causati³⁰. Si tratta di un'ipotesi di responsabilità oggettiva (per la quale è irrilevante lo stato soggettivo di colui che rappresenta l'ente) si realizza quando sussistono tre elementi: (i) un rapporto di preposizione tra l'ente e il suo collaboratore, (ii) il fatto del collaboratore che è causa immediata del danno, (iii) una riconducibilità del comportamento che ha causato il danno al rapporto di preposizione.

Qualora il danneggiato riesca a provare che il danno subito è stato causato, per esempio, da un collaboratore parrocchiale mentre svolgeva i compiti affidatigli da parroco, è assai probabile che la parrocchia sia chiamata a risarcire il danno solidalmente³¹ al proprio collaboratore.

2.4 La responsabilità per i danni causati ai minori per difetto di vigilanza

Considerato che tutte le parrocchie propongono attività rivolte ai minorenni (non solo agli adolescenti già dotati di una sufficiente capacità di percepire il pericolo, ma anche – e forse soprattutto – i ragazzi più piccoli che per natura non possiedono in modo sufficiente tale abilità) le due ipotesi disciplinate dall'articolo 2047 «*In caso di danno cagionato da persona incapace di intendere o di volere, il risarcimento è dovuto da chi è tenuto*

³⁰ C.M. BIANCA, *La responsabilità*, in *Diritto Civile*, Giuffrè, 2019, 736 «*Escluso ogni richiamo alla colpa, il fondamento della responsabilità deve essere ravvisato nell'appropriazione dell'attività del preposto da parte del preponente. Appare infatti conforme ad un'elementare esigenza sociale che chi dispone dell'attività lavorativa altrui per i propri fini assuma le conseguenze dannose di tale attività*». Nota 15: «*L'ampia portata della norma non consente di limitarne la ratio al rischio d'impresa*».

³¹ Il principio giuridico della solidarietà garantisce una più intesa tutela al danneggiato in quanto questi può domandare l'intero risarcimento del danno tanto al responsabile immediato, quanto all'ente di cui il danneggiante è collaboratore (art. 1294 cod. civ. «*I condebitori sono tenuti in solido, se dalla legge o dal titolo non risulta diversamente*»).

alla sorveglianza dell'incapace, salvo che provi di non aver potuto impedire il fatto» e dall'articolo 2048 «Il padre e la madre, o il tutore, sono responsabili del danno cagionato dal fatto illecito dei figli minori non emancipati o delle persone soggette alla tutela, che abitano con essi. La stessa disposizione si applica all'affiliante. I precettori e coloro che insegnano un mestiere o un'arte sono responsabili del danno cagionato dal fatto illecito dei loro allievi e apprendisti nel tempo in cui sono sotto la loro vigilanza. Le persone indicate dai commi precedenti sono liberate dalla responsabilità soltanto se provano di non aver potuto impedire il fatto» sono di indubbio interesse per le comunità cristiane.

La logica che presiede a queste ipotesi di responsabilità della parrocchia è piuttosto evidente: anzitutto l'ordinamento (civile prima che giuridico) si attende che colui che non ha la capacità di comprendere la portata delle proprie azioni (denominato incapace di intendere e volere³²) sia "sorvegliato" da qualcuno al fine di evitare che provochi danni a terzi ed a se stesso; in secondo luogo di colui che non ha ancora la capacità di agire (pur potendo percepire la portata della proprie azioni³³) rispondono gli adulti cui spetta (ope legis o in forza di un contratto) educarlo.

Ciò che accomuna le due ipotesi di responsabilità è la circostanza che gli adulti possono sottrarsi all'obbligo di risarcire il danno provocato dall'incapace o dal minorenne solo se provano «di non aver potuto impedire il fatto»; tuttavia, mentre nel primo caso la posizione di garanzia attribuita all'adulto che ha assunto – anche di fatto – la sorveglianza è dotata di una forte resistenza rispetto alla prova di non aver potuto impedire il danno³⁴, nel caso del minore non incapace di intendere e volere la responsabilità

³² Per l'ordinamento giuridico è incapace non solo l'infante ma anche il maggiorenne che per diverse cause (non solo patologiche) non è in grado di valutare in modo sufficiente gli effetti delle proprie azioni.

³³ È il caso dei minorenni che hanno ormai superato l'età della fanciullezza e sono entrati nell'età dell'adolescenza.

³⁴ C.M. BIANCA, *La responsabilità*, in *Diritto Civile*, Giuffrè, 1997, 703 «La responsabilità del sorvegliante per il fatto dell'incapace è una responsabilità per fatto altrui. Si tratta infatti di una responsabilità che attiene ai danni provocati da persona diversa dal responsabile. Quest'ultimo risponde tuttavia per una propria colpa, ossia per non aver diligentemente sorvegliato l'incapace. Al sorvegliante è concesso di provare di non aver potuto impedire il fatto. L'interpretazione giurisprudenziale conferma che l'impossibilità di impedire il fatto è una nozione relativa, che si dimensiona sul metro della normale diligenza. Il sorvegliante potrà quindi superare la presunzione di colpa dimostrando di aver adottato tutte le cautele normalmente appropriate in relazione allo stato e alle condizioni dell'incapace». La questione, quindi, si risolve individuando le "cautele normalmente appropriate" sia riguardo la situazione di incapacità della persona, sia il fatto dannoso accaduto.

degli adulti (*in primis* i genitori) è fondata sul loro dovere di educare (e di vigilare³⁵) il ragazzo e, dunque, la prova contraria dipende in modo maggiore da ciò che hanno fatto per svolgere adeguatamente tale compito³⁶.

L'argomento presenta altre molteplici sfaccettature che accrescono la complessità della questione, tuttavia già emerge che la parrocchia, i suoi responsabili ed i suoi collaboratori non sono a priori esenti da responsabilità quando accolgono (e/o invitano) i minorenni alle loro attività, siano essi infanti (i bambini dell'asilo nido e delle scuole materne), ragazzi (dell'iniziazione cristiana) o adolescenti.

D'altro canto, è pure evidente che in caso di danno causato dai minorenni la responsabilità della parrocchia non si configuri a prescindere dalla loro età e sarà pertanto:

- più elevata in caso di infanti, in quanto con una capacità di intendere e volere assai limitata,
- minore in caso di ragazzi e adolescenti, in quanto il principio in forza del quale si imputa ad essa la responsabilità non è quello "oggettivo" ma quello della responsabilità indiretta³⁷.

2.5 La responsabilità per i danni causati ai minori per inadempimento contrattuale

Il tema merita di essere esaminato da un altro punto di vista: infatti la parrocchia potrebbe essere tenuta a rispondere dei danni causati o accaduti al minore non solo per responsabilità extracontrattuale (aquiliana) ma, anche, per responsabilità contrattuale; ovvero per non aver adempiuto esatta-

³⁵ La giurisprudenza non è insensibile al fatto che la vigilanza richiesta ai genitori sia inversamente proporzionale all'età del ragazzo: il danno provocato da un ragazzo di 10 anni e quello provocato da un adolescente di 17 anni sono attribuiti ai genitori; tuttavia nel caso dell'adolescente l'attesa di aver vigilato cede il posto all'obbligo di aver educato in modo adeguato.

³⁶ A. TORRENTE – P. SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Giuffrè, 1999, 662 «Questa impossibilità va intesa in modo elastico: ad es. la giurisprudenza ritiene che i genitori siano responsabili dei danni cagionati dai loro figli minorenni quando non abbiano convenientemente assolto all'obbligo di educarli e vigilarli in conformità alle loro condizioni ed occupazioni».

³⁷ G. ALPA – M. BESSONE, *Obbligazioni e contratti*, in *Trattato di Diritto Privato XIV*, Utet, 1996, 337 «Si sostiene comunemente che l'art. 2048 costituisca una forma di responsabilità presunta dei genitori e dei precettori. La discussione dottrinale verte sul criterio di imputazione della responsabilità. Vi è chi ritiene che si tratti di vera e propria responsabilità oggettiva, altri invece di responsabilità per culpa in vigilando o per culpa in educando. Mentre il favor per la responsabilità oggettiva sembra da condividersi per le attività che hanno struttura imprenditoriale, assai dubbia è l'opportunità di assegnare anche ai genitori e ai precettori un rischio così alto».

mente le obbligazioni assunte verso i genitori che hanno iscritto i figli alle attività parrocchiali come esige l'articolo 1218 codice civile «*Il debitore che non esegue esattamente la prestazione dovuta è tenuto al risarcimento del danno, se non prova che l'inadempimento o il ritardo è stato determinato da impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile*».

Per quanto possa apparire strano, molte attività educative promosse dalle parrocchie a favore dei ragazzi possono essere configurate come vere e proprie obbligazioni giuridiche che devono essere eseguite esattamente nell'interesse della famiglia e del minore. Per questo motivo il mancato loro esatto adempimento genera un danno per il quale la famiglia può pretendere un risarcimento economico.

Il danno da inadempimento potrebbe consistere nella mancata realizzazione della vacanza per i ragazzi ma, anche, in una lesione fisica subita dal minore durante le attività realizzate dalla parrocchia; si deve, infatti, considerare che accanto alla obbligazione principale (l'impegno della parrocchia a realizzare la vacanza od il *grest*) sussistono anche obbligazioni che pur avendo minor evidenza (la cura della integrità fisica del ragazzo) devono comunque essere eseguite esattamente.

Se si considera che molte delle attività parrocchiali per i ragazzi nascono come una proposta rivolta alla famiglia³⁸ – che, poi, aderisce all'invito iscrivendo i propri figli – non stupisce che la relazione educativa che si genera tra la parrocchia e la famiglia assuma anche la natura ed abbia i contenuti giuridici tipici del rapporto contrattuale.

Così, nell'ipotesi che una famiglia ritenga che il proprio figlio abbia subito un danno a causa della partecipazione della attività parrocchiali può chiedere il risarcimento del danno provando (i) il danno e (ii) il mancato adempimento di uno degli impegni assunti dalla parrocchia.

Proprio questa ulteriore semplificazione dell'onere della prova a carico di colui che ritiene di essere stato svantaggiato (rispetto agli elementi che dovrebbe provare ex art. 2043) è uno degli elementi che rende più difficile alla parrocchia essere riconosciuta non responsabile di quanto accaduto³⁹.

³⁸ Volantini, manifesti, moduli di iscrizioni, a cui oggi si aggiunge anche l'uso dei *social*, sono i vettori della proposta educativa parrocchiale che, *ope legis*, assume anche i profili giuridici tipici della relazione contrattuale. Occorre, però, considerare che sarebbe del tutto inutile evitare di utilizzare moduli scritti per ottenere l'effetto di non dover sopportare di rispondere per responsabilità contrattuale, almeno per il fatto che per questo tipo di relazioni non è prescritta dal codice la necessità della forma scritta (cf art. 1350 cod. civ.).

³⁹ A. TORRENTE – P. SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Giuffrè, 1999, 662 «*La rilevanza pratica della distinzione tra i due tipi di responsabilità riguarda innanzitutto l'onere della prova: nella responsabilità contrattuale all'attore è sufficiente provare il suo credito e la scadenza dell'obbligazione; è il debitore che, se vuole giustificarsi*

2.6 Un caso concreto alla prova del diritto: il danno subito dal minore durante una gita del grest

È di interesse, almeno per aver coscienza di come l'ordinamento giuridico affronta il tema della responsabilità della parrocchia quando un minore ad essa affidato subisce un danno senza che vi sia l'intervento di un terzo (è il caso dell'autolesione del minore di giovanissima età), esaminare la motivazione della sentenza emessa dal Tribunale di Padova, II sezione, il 7 febbraio 2014:

«4. Secondo la giurisprudenza nelle controversie instaurate per il risarcimento del danno da "autolesione" di un minore nei confronti dell'istituto scolastico – fattispecie assimilabile con quella un bambino affidato a istruttori sportivi o animatori di gruppi parrocchiali – è applicabile il regime probatorio desumibile dall'art. 1218 cod. civ., sicché, mentre l'attore deve provare che il danno si è verificato nel corso dello svolgimento del rapporto, sull'altra parte incombe l'onere di dimostrare che l'evento dannoso è stato determinato da causa non imputabile né alla scuola o all'insegnante.

La presunzione di responsabilità posta dall'art. 2048, II cod. civ. a carico dei precettori trova applicazione limitatamente al danno cagionato ad un terzo dal fatto illecito dell'allievo; essa pertanto non è invocabile al fine di ottenere il risarcimento del danno che l'allievo abbia, con la sua condotta, procurato a sé stesso (cf Cass., s.u., 27.6.2002, n. 9346, e Cass., sez. III, 3.3.2010, n. 5067). Con specifico riferimento all'invocata responsabilità di un Comune organizzatore di un centro estivo per i danni di un bambino caduto mentre giocava in un campo di calcio, la giurisprudenza ha anche affermato (cf Cass., sez. III, 31.3.2007, n. 8067) che in tema di responsabilità dei soggetti obbligati alla sorveglianza, sia che si invochi la presunzione di responsabilità posta dall'art. 2048, II cod. civ., sia che si configuri la responsabilità come di natura contrattuale, la ripartizione dell'onere della prova non muta, poiché il regime probatorio desumibile dall'art. 1218 cod. civ. impone che, mentre l'attore deve provare che il danno si è verificato nel corso dello svolgimento del rapporto, sull'altra parte incombe l'onere di dimostrare che l'evento dannoso è stato determinato da causa non imputabile all'obbligato.

5. Il titolo di responsabilità della Parrocchia C – quale ente a cui faceva

si, ha l'onere di dimostrare di non aver potuto adempiere per una causa a lui non imputabile. Nella responsabilità extracontrattuale, invece, è l'attore che ha l'onere di provare non soltanto che la condotta del convenuto gli ha causato un danno, ma anche che si tratta di un comportamento tenuto con colpa o, peggio, con dolo (a meno che si tratti di un caso di responsabilità aggravato o per fatto altrui)».

capo l'organizzazione e la gestione delle attività del gruppo estivo – potrebbe essere contrattuale se la domanda è fondata sull'inadempimento all'obbligo specificatamente assunto di vigilare, ovvero di tenere una determinata condotta o di non tenerla; extracontrattuale se la domanda è fondata sulla violazione del generale dovere di non recare danno ad altri. Quindi, lo stesso comportamento può essere fonte sia di una responsabilità da inadempimento, sia di una responsabilità da fatto illecito, quando l'autore della condotta anziché astenersene la tenga, ovvero manchi di tenere la condotta dovuta e le conseguenze sono risentite in un bene protetto, non solo dal dovere generale di non fare danno ad altri, ma dal diritto di credito, che corrisponde ad una obbligazione specificamente assunta dalla controparte. Gli attori non qualificano in alcun modo la loro domanda di risarcimento. Evidenziando di aver iscritto la figlia al gruppo estivo parrocchiale, coordinato da D., con la spesa di euro 35,00, fanno però implicitamente valere una responsabilità contrattuale dell'ente. L'accoglimento della domanda di iscrizione, con la conseguente ammissione della bambina alle attività del c.d. G, ha determinato l'instaurazione di un vincolo negoziale dal quale è sorto a carico della Parrocchia l'obbligazione di vigilare sulla sicurezza e l'incolumità della minore nel tempo in cui questa fruiva delle prestazioni del centro estivo, con conseguente necessità di predisporre tutti gli accorgimenti necessari.

6. Manca la prova che l'ente parrocchiale, per il tramite degli organizzatori dell'attività ricreativa, abbia adempiuto con la necessaria diligenza gli obblighi di vigilanza posti a suo carico per le seguenti ragioni: – il controllo sui minori deve essere crescente con la diminuzione dell'età anagrafica. M, prossima agli otto anni, era ancora in una fase della vita in cui non era in grado di valutare adeguatamente le situazioni di potenziale pericolo presenti nell'ambiente ove si trovava [...].

P.Q.M.

Il Tribunale, definitivamente pronunciando, rigettata ogni diversa domanda e istanza, così provvede:

- 1) condanna la Parrocchia a pagare ad A1 e A2, in proprio e quali genitori della figlia minore M, a titolo di risarcimento del danno, la somma di euro ... per ciascuno dei genitori e di euro ... per la figlia [...];
- 2) condanna la Parrocchia al pagamento delle spese processuali in favore degli attori, liquidate nella somma di euro 2.300,00, di cui euro 200,00 per esborsi e il resto per compenso, oltre IVA e CPA».

2.7 Il ruolo delle assicurazioni nelle cause per danni

Quando una parrocchia riceve una richiesta di risarcire un danno di norma "trasferisce" la questione alla propria assicurazione incaricandola di gestire la richiesta sia in fase giudiziale che stragiudiziale. Purtroppo, questo passaggio – del tutto corretto in forza del contratto di assicurazione stipula-

to dalla parrocchia – può avere come effetto considerare il risarcimento come un fatto che riguarda solo l'assicurazione.

Se per un verso è implicito l'intervento della compagnia assicuratrice, tanto nel processo quanto nel sostenere l'onere economico del risarcimento, d'altro lato è opportuno che anche la parrocchia e le persone coinvolte continuino a seguire con attenzione lo sviluppo del contenzioso, almeno per contribuire alla veritiera ricostruzione dei fatti e degli eventi⁴⁰.

2.8 La prudenza

Pur con brevi cenni si è reso evidente che la presenza e l'azione delle parrocchie nel contesto sociale le espone al pericolo di rispondere dei danni che potrebbero verificarsi in occasione delle loro iniziative ed attività. Di norma il risarcimento dei danni non avviene in forma specifica (ovvero ripristinando la situazione *ex ante*) ma per equivalente (erogano al danneggiato un valore monetario) e il costo economico complessivo è sostenuto dalla compagnia di assicurazione: questa soluzione però non è la migliore possibile né per la parrocchia né per l'ordinamento giuridico e sociale.

La vera soluzione è quella di riuscire ad evitare il danno, anzitutto quello che riguarda la persona (e non il suo patrimonio). Come già anticipato, posto che è la stessa dinamica dell'agire che genera il pericolo di danneggiare i terzi, il rimedio non è astenersi dal proporre iniziative ed organizzare iniziative ma agire con prudenza e lungimiranza.

Proprio conoscendo le principali situazioni che per l'ordinamento giuridico sono fonte di responsabilità per la parrocchia ed i suoi collaboratori, è possibile ridurre al minimo tale rischio accompagnando le attività con le necessarie cautele.

Queste cautele sono dettate dal buon senso comune, da fatti spiacevoli già accaduti e dalle norme di comportamento che l'ordinamento impone di osservare.

3. IL RISARCIMENTO DEI DANNI CIVILI DA REATO

Come si è visto l'obbligo di risarcire un danno può essere imputato anche ad un soggetto diverso da colui che lo ha causato (si vedano i casi di responsabilità dei genitori dei tutori, dei maestri, nonché dei padroni e dei committenti), la sanzione penale grava solo sull'autore del reato in forza di

⁴⁰ Solo un cenno: i fatti all'origine di un danno civile potrebbero anche avere una rilevanza penale, di cui risponderebbe l'autore materiale.

uno dei principi giuridici che costituisce un cardine degli ordinamenti giuridici ed è confluito nella nostra Costituzione (art. 27): la responsabilità penale è personale.

Così la sanzione che l'ordinamento commina a coloro che commettono i reati può gravare solo sull'autore del reato e non su altri soggetti; in tal modo l'ordinamento intende stimolare tutti ad evitare quei comportamenti (o, *mutatis mutandis*, le omissioni) che sono considerate particolarmente intollerabili dal contesto sociale e civile⁴¹. Nella prospettiva di evitare in modo efficace i comportamenti pericolosi per la convivenza civile si comprende anche il motivo per cui le sanzioni penali sono predeterminate ma, allo stesso tempo, graduate rispetto alla gravità del fatto concreto e alle circostanze che lo accompagnano: dalle più affliggenti pene detentive (ergastolo, reclusione e arresto) alle pene pecuniarie (multa e ammenda).

La commissione di un reato può però essere accompagnata anche dalla causazione di un danno civile a terzi ed è questo profilo che rileva in ordine alla responsabilità risarcitoria che può essere imputato anche a soggetti diversi dal reo. In altri termini la medesima azione (o omissione) può avere una doppia rilevanza nell'ordinamento giuridico:

- può costituire una fattispecie di reato, e ciò muove l'ordinamento a reagire comminando le sanzioni penali,
- può essere anche causa di un danno civile, e per questo motivo il soggetto danneggiato può agire chiedendo il risarcimento dei danni patiti⁴².

Proprio quest'ultimo profilo interessa la parrocchia quando un suo collaboratore commette un reato nello svolgimento dell'incarico ricevuto, dato che ai sensi dell'articolo 185 codice penale «*Ogni reato obbliga alle restituzioni, a norma delle leggi civili. Ogni reato, che abbia cagionato un danno patrimoniale o non patrimoniale, obbliga al risarcimento il colpevole e le persone*

⁴¹ G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto Penale. Parte generale*, Zanichelli, 1990, 2 «Secondo la concezione ormai dominante nel pensiero giuridico contemporaneo, il diritto penale contribuisce tendenzialmente ad assicurare le condizioni essenziali della convivenza, predisponendo la sanzione più drastica a difesa dei beni giuridici; sono tali i beni socialmente rilevanti ritenuti meritevoli di protezione giuridica [...] l'idea della protezione dei beni giuridici come scopo del diritto penale ritorna sulla scena del dibattito penalistico a partire dai primi anni sessante in Germania e negli anni settanta in Italia [...] Tale esigenza di ripensamento si è tradotta in una tendenza vieppiù diffusa ad assumere la Costituzione a fondamento o, comunque, a criterio di riferimento nella scelta di ciò che può legittimamente assurgere a reato».

⁴² Così colui che commette il reato di lesioni personali ai sensi dell'art. 582 – «*Chiunque cagiona ad alcuno una lesione personale, dalla quale deriva una malattia nel corpo o nella mente, è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni*» – deve sopportare la pena della reclusione da sei mesi a tre anni nonché è tenuto a risarcire (per equivalente) i danni civili causati alla persona ferita.

che, a norma delle leggi civili, debbono rispondere per il fatto di lui».

Si tratta dell'istituto della responsabilità civile da reato che intende garantire al danneggiato una più ampia possibilità di vedersi risarcito il danno patito a causa di un reato, in quanto crea una solidarietà passiva tra il reo e colui (anche un ente giuridico) che è tenuto a rispondere «del fatto di lui»⁴³.

Una particolarità dei danni civili derivanti da reato è data dal fatto che l'ordinamento consente la risarcibilità non solo del cosiddetto danno patrimoniale – danno emergente (la perdita subita) e lucro cessante (il mancato guadagno) – ma anche dei danni morali⁴⁴ «che consistono in mere sofferenze (non importa se fisiche o psichiche o psico-fisiche), patemi d'animo, dolori, che ad es., si provano per aver subito una ferita, o la perdita di una persona cara, per una ingiustizia»⁴⁵.

Poiché il risarcimento del danno che è conseguenza di un reato non ha natura penale, la parrocchia può avvalersi dell'assicurazione eventualmente stipulata.

4. LA RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA. CENNI

Alcune norme di natura amministrativa prevedono delle sanzioni – economiche e non – a carico dei soggetti che non le osservano. Non si tratta di ipotesi di risarcimento danni ma di vere sanzioni afflittive di natura non penale.

⁴³ Oltre all'eventuale responsabilità per i danni civili causati dal reato, la parrocchia assume anche altre due posizioni di garanzia; quella prevista dall'art. 196 cod. pen. per cui «Nei reati commessi da chi è soggetto all'altrui autorità, direzione o vigilanza, la persona rivestita dell'autorità, o incaricata della direzione o vigilanza, è obbligata, in caso di insolubilità del condannato, al pagamento di una somma pari all'ammontare della multa o dell'ammenda inflitta al colpevole, se si tratta di violazioni di disposizioni che essa era tenuta a far osservare e delle quali non debba rispondere penalmente. Qualora la persona preposta risulti insolubile, si applicano al condannato le disposizioni dell'articolo 136» nonché quella prevista dall'art. 197 cod. pen. per cui «Gli enti forniti di personalità giuridica, eccettuati lo Stato, le regioni, le province ed i comuni, qualora sia pronunciata condanna per reato contro chi ne abbia la rappresentanza, o l'amministrazione, o sia con essi in rapporto di dipendenza, e si tratti di reato che costituisca violazione degli obblighi inerenti alla qualità rivestita dal colpevole, ovvero sia commesso nell'interesse della persona giuridica, sono obbligati al pagamento, in caso di insolubilità del condannato, di una somma pari all'ammontare della multa o dell'ammenda inflitta. Se tale obbligazione non può essere adempiuta, si applicano al condannato le disposizioni dell'articolo 136».

⁴⁴ Art. 2059 cod. civ. «Il danno non patrimoniale deve essere risarcito solo nei casi determinati dalla legge».

⁴⁵ A. TORRENTE – P. SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Giuffrè, 1999, 665.

Un esempio può aiutare a distinguere queste sanzioni da quelle civili e penali: l'articolo 80 della Legge Regione Lombardia n. 6/2010 prevede che «*Chiunque eserciti l'attività di somministrazione di alimenti e bevande senza la prescritta autorizzazione o altro titolo abilitativo o, quando sia stato emesso un provvedimento di inibizione o di divieto di prosecuzione dell'attività ed il titolare non vi abbia ottemperato, ovvero quando il titolo autorizzatorio o abilitativo sia sospeso o decaduto, ovvero senza i requisiti di cui agli articoli 65 e 66, è punito con la sanzione amministrativa prevista dall'articolo 17-bis, comma 1, del regio decreto 18 giugno 1931, n. 773*».

Come detto non si tratta di una ipotesi di risarcimento dei danni civili, né di una sanzione penale (in quanto non rileva la volontarietà della violazione e l'irrogazione della sanzione non è protetta dalle tutele tipiche del processo penale), ma facendo forza sulla sua afflittività economica l'ordinamento persegue il fine di ottenere l'osservanza della norma (cioè, che l'attività di somministrazione di alimenti e bevande sia svolta solo avendo posto in essere gli adempimenti previ prescritti).

Le sanzioni amministrative si applicano, pertanto, non solo alle persone fisiche ma anche agli enti giuridici (quali sono le parrocchie).

Accanto a queste misure amministrative, il decreto legislativo n. 231/2001 – «*Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica*» – ha introdotto nell'ordinamento italiano un nuovo sistema di responsabilità amministrativa intensificata, in quanto:

- le sanzioni non sono solo economiche⁴⁶,
- sono previste garanzie simili a quelle tipiche dell'ordinamento penale⁴⁷ e, soprattutto,
- acquista rilevanza la situazione "soggettiva" dell'ente (similmente alla rilevanza della colpa e del dolo per le persone fisiche)⁴⁸.

⁴⁶ Art. 9 «1. Le sanzioni per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato sono: a) la sanzione pecuniaria; b) le sanzioni interdittive; c) la confisca; d) la pubblicazione della sentenza. 2. Le sanzioni interdittive sono: a) l'interdizione dall'esercizio dell'attività; b) la sospensione o la revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito; c) il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; d) l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; e) il divieto di pubblicizzare beni o servizi».

⁴⁷ Art. 2 «Principio di legalità. 1. L'ente non può essere ritenuto responsabile per un fatto costituente reato se la sua responsabilità amministrativa in relazione a quel reato e le relative sanzioni non sono espressamente previste da una legge entrata in vigore prima della commissione del fatto».

⁴⁸ Art. 6 «Soggetti in posizione apicale e modelli di organizzazione dell'ente. 1. Se il reato è stato commesso dalle persone indicate nell'articolo 5, comma 1, lettera a),

Questa normativa, alla quale – negli anni – sono state aggiunte nuove fattispecie illecite, non sostituisce ma si affianca al sistema introdotto dalla legge n. 689/1981 che, depenalizzando alcune ipotesi di reato, ha dato vita al sistema degli illeciti amministrativi.

Entrambe le normative, come detto, intendono evitare che siano violate norme che si ritengono di particolare interesse per la convivenza civile, pur quando l'ordinamento non ritiene opportuno farle assurgere a norme penali. Inoltre, nel caso dell'azione di enti giuridici la sanzione penale potrebbe rivelarsi poco efficace per ottenere un corretto esercizio delle attività in quanto può affliggere direttamente solo le persone fisiche e non anche quelle giuridiche.

D'altro canto, è evidente che in assenza di una minima conoscenza da parte delle parrocchie delle fattispecie che costituiscono un illecito amministrativo, è del tutto velleitario attendersi un effetto "dissuasivo": ciò, però, non impedisce di applicare la sanzione qualora sia accertata la violazione della norma.

Pertanto, se nell'ambito della responsabilità civile è la prudenza la virtù in grado di prevenire la causazione di un danno a terzi, nell'ambito della responsabilità amministrativa è necessaria la conoscenza per evitare di incorrere in sanzioni amministrative.

l'ente non risponde se prova che: a) l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi; b) il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo; c) le persone hanno commesso il reato eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione; d) non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di cui alla lettera b)».

LA CONSULTAZIONE E LA CONSERVAZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE

Ormai la fattura elettronica è diventata la normalità per gli operatori commerciali ed anche per i consumatori finali come le persone fisiche e gli enti non commerciali. Infatti, dal 1° gennaio di quest'anno le fatture cartacee hanno lasciato il posto a quelle elettroniche, seppure con casi di esonero ancora piuttosto ampi¹.

Rinviando all'ampio articolo già pubblicato sull'argomento², ci soffermiamo ora sulla consultazione e la conservazione delle fatture elettroniche, soprattutto quelle ricevute dagli enti che non svolgono attività commerciali e che, pertanto, sono in possesso del solo codice fiscale; in questi casi, fino allo scorso 30 giugno, non era possibile prendere visione dei documenti.

1. IL RICEVIMENTO DELLA FATTURA ELETTRONICA

Dal punto di vista dei "clienti" la principale novità introdotta con la fattura elettronica è il suo ricevimento che non avviene più attraverso la consegna manuale, l'invio postale o al proprio indirizzo di posta elettronica; essa, infatti viene recapitata dallo speciale "postino" costituito dal Sistema di Interscambio (SdI) al quale gli operatori economici devono trasmetterla.

Le modalità di "consegna" delle fatture elettroniche da parte del SdI sono diverse a seconda che la fattura sia emessa nei confronti di un opera-

¹ L'art.10 del D.Lgs. 127/2015, come modificato dalla legge di bilancio 2018, L. 205/2017, stabilisce che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti in Italia, ove soggette a fatturazione devono essere documentate mediante fattura elettronica, con l'eccezione dei casi di esonero esplicitamente previsti.

² Cf *La fattura elettronica: presentazione agli enti ecclesiastici ambrosiani*, in *exLege* n. 66, pagg. 13-41.

tore economico (fattura con partita IVA) o di un consumatore finale (fattura con codice fiscale).

Nel primo caso occorre comunicare al fornitore un indirizzo telematico (codice destinatario o PEC) al quale il Sdi invierà tutte le fatture, nel secondo caso, invece, il cliente-consumatore finale ha diritto a ricevere una copia "di cortesia" della fattura elettronica in forma cartacea o anche in formato pdf.

In entrambi i casi il Sdi "deposita" le fatture in un'area riservata del sito dell'Agenzia delle entrate denominata "Fattura elettronica – Corrispettivi telematici" dal quale è possibile accedere alle fatture emesse e ricevute (nel caso degli operatori commerciali) o solamente a quelle ricevute (nel caso dei consumatori finali).

The screenshot displays the 'La mia scrivania' (My Desk) interface. On the left is a vertical menu titled 'Servizi Fisconline' with options like 'Servizi per', 'Ricevute', 'Software', 'Comunicazioni', 'Regime IVA mini One Stop Shop', 'Consultazioni', 'Deleghe', 'Servizi Ipotecari e Catastali, Osservatorio Mercato Immobiliare', 'Profilo Utente', 'Assistenza Tecnica e Fiscale', and 'Contatti'. A red arrow points from the 'Comunicazioni' menu item to the central area. The central area features the 'Fattura elettronica' and 'Corrispettivi elettronici' logos. Below the logos is a section titled 'IN PRIMO PIANO' containing a list of news items with dates and links. To the right is a 'Recapiti' (Receipts) box with a green checkmark and the text 'Hai validato i tuoi recapiti Email e Cellulare', and a 'MESSAGGI PERSONALIZZATI' (Personalized Messages) box with the text 'Non sono presenti messaggi personalizzati per l'utente di lavoro scelto'.

Le persone fisiche in possesso sia del codice fiscale che della partita IVA accedendo all'area "Fattura elettronica – Corrispettivi telematici" hanno la possibilità di entrare nell'area delle sole fatture ricevute con il codice fiscale (denominata "Le tue fatture") oppure nell'area delle fatture ricevute con la partita IVA (denominata "Fatture e corrispettivi").

Pagare	Le tue fatture	Fatture e corrispettivi
Registrazione contratti di locazione	<p>In questa sezione, a partire dal 1° novembre 2019, potrai consultare (ed effettuare il download) delle fatture elettroniche relative ai tuoi acquisti in qualità di consumatore finale (fatture intestate al tuo codice fiscale).</p> <p>ATTENZIONE: per poter usufruire del servizio di consultazione e download devi preventivamente, a partire dal 1° luglio 2019, comunicare la tua volontà di aderire al servizio stesso: clicca su "Accedi" per procedere.</p> <p style="text-align: right;">Accedi</p>	<p>In questa sezione, riservata a chi è titolare di una partita IVA puoi:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ generare, trasmettere e conservare le fatture elettroniche (verso PA e verso clienti privati) ➤ consultare i dati delle fatture elettroniche emesse e ricevute in qualità di soggetto IVA ➤ registrare l'indirizzo telematico dove ricevere le fatture elettroniche ➤ generare e trasmettere i dati delle fatture (emesse e ricevute) all'Agenzia delle entrate ➤ trasmettere i dati delle comunicazioni periodiche IVA ➤ memorizzare e trasmettere i dati dei corrispettivi ➤ censire e attivare i dispositivi, ottenere i certificati da inserire negli stessi, per la memorizzazione e trasmissione telematica sicura dei dati dei corrispettivi ➤ monitorare lo stato della trasmissione e visualizzare/scaricare le ricevute relative ai file trasmessi e/o ricevuti <p style="text-align: right;">Accedi</p>
Comunicare		
Richiedere		
Validare e convertire file		
Fatture e corrispettivi		
Ricevute		
Software		
Comunicazioni		
Regime IVA mini One Stop Shop		
Consultazioni		
Deleghe		
Servizi Ipotecari e Catastali, Osservatorio Mercato Immobiliare		
Profilo Utente		
Assistenza Tecnica e Fiscale		
Contatti		

Invece gli enti non commerciali, una volta entrati nell'area "Fattura elettronica – Corrispettivi telematici" vengono indirizzati, alternativamente, in due diverse aree, a seconda che siano in possesso del solo codice fiscale o anche della partita IVA.

1.1 Enti in possesso del solo codice fiscale

Nel primo caso a partire dallo scorso 1° luglio gli enti, dopo essere entrati nell'area "Fattura elettronica – Corrispettivi telematici", possono accedere alla sezione "Consulta le tue fatture di acquisto" all'interno della quale, dal riquadro "Fatture elettroniche" potranno: visionare l'elenco delle fatture elettroniche emesse nei loro confronti dal 1° gennaio di quest'anno, effettuare ricerche per data di emissione o numero di partita IVA del fornitore e visionare gli elementi essenziali dei documenti; inoltre, a partire dal 1° novembre potranno anche effettuare il *download*.

Servizi Fisconline

- Servizi per
- Ricevute
- Software
- Comunicazioni
- Regime IVA mini One Stop Shop
- Consultazioni
- Deleghe
- Servizi Ipotecari e Catastali, Osservatorio Mercato Immobiliare
- Profilo Utente
- Assistenza Tecnica e Fiscale
- Contatti

Ti trovi in: [La mia scrivania](#) / Messaggi

La mia scrivania





IN PRIMO PIANO

- 17-07-2019 - [Nuova versione del Modulo di controllo dei Contratti di locazione e affitto di Immobili \(RL112\)](#)
- 17-07-2019 - [Nuova versione dell'applicazione Entratel-Multifile](#)
- 15-07-2019 - [Nuova versione del modulo di controllo IMUTASI EC/PF \(TAT00\)](#)
- 15.07.2019 .

MESSAGGI PERSONALIZZATI

- Non sono presenti messaggi personalizzati per l'utente di lavoro scelto.

Recapiti

✓ Hai validato i tuoi recapiti Email e Cellulare

[Gestisci i tuoi recapiti](#)

Servizi Fisconline

Servizi per ^

- Inviare
- Pagare
- Registrare contratti di locazione
- Comunicare
- Richiedere
- Validare e convertire file
- Gestire @e.bollo
- Fatture e corrispettivi
- Ricevute
- Software
- Comunicazioni
- Regime IVA mini One Stop Shop
- Consultazioni

Ti trovi in: [La mia scrivania](#) / [Servizi per](#) / Consulta le tue fatture di acquisto

Consulta le tue fatture di acquisto

In questa sezione puoi consultare le fatture elettroniche relative ai tuoi acquisti di beni e servizi che i tuoi fornitori hanno trasmesso al Sistema di Interscambio dell'Agenzia delle Entrate. Prima di procedere alla consultazione ti chiediamo di prendere visione della seguente informativa.

Gentile Utente,
a partire dal 1° gennaio 2019 è previsto l'obbligo di emettere la fattura elettronica a seguito di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabili in Italia.
 Questo obbligo è stato introdotto dalla Legge di Bilancio 2018 ed è previsto sia nel caso in cui la cessione del bene o la prestazione di servizio sia effettuata tra due operatori Iva (operazioni B2B), sia nel caso in cui la cessione/prestazione sia effettuata da un operatore Iva verso un consumatore finale (operazioni B2C).
 La trasmissione e la ricezione delle fatture elettroniche avviene attraverso il Sistema di Interscambio (SDI), gestito dall'Agenzia delle entrate.
Nei periodi transitori, fino al 31 marzo 2019, l'Agenzia delle Entrate procederà alla temporanea

Dichiaro di aver preso visione dell'informativa

Accedi alla visualizzazione delle tue fatture

Home

Adesione al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici

Dal 1 luglio al 31 ottobre puoi aderire al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici, previsto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018 e successive modifiche. [Vai all'adesione](#)

Fatture elettroniche

In questa sezione puoi consultare le fatture elettroniche che ti sono state inviate in qualità di cliente, sia quelle consegnate attraverso il sistema di intercambio, sia quelle che il sistema stesso non è riuscito a consegnarti e che potrai visionare in questa area.

[Le tue fatture ricevute](#) →

Adesione

In questa sezione puoi aderire al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici, previsto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018, e successive modifiche.

[Adesione](#) →

Agenzia delle Entrate

Le tue fatture Utenza di lavoro: Esci

Home
Fatture elettroniche
Adesione

Le tue fatture

Ricerca **Fatture individuate (6)** nel periodo 01/01/2019 - 01/04/2019

[Esporta la tabella](#)

cerca il testo nell'elenco

Tipo documento	Numero fattura / Documento	Data emissione fattura	Identificativo Fornitore	Imponibile / Importo	Imposta	Sdi / file	Fatture visualizzate
Fattura	M006196225	01/04/2019	12878470157	55,60	12,23	670795330	
Fattura	519000732964	27/03/2019	12883420155	90,98	20,02	590361641	
Fattura	M004344973	01/03/2019	12878470157	55,60	12,23	484593463	
Fattura	M002024301	01/02/2019	12878470157	55,43	12,19	312303183	
Fattura	519000124921	23/01/2019	12883420155	104,10	22,90	210300588	
Fattura	M001219225	01/01/2019	12878470157	55,81	12,28	177290237	

« < 1 > »

Agenzia delle Entrate

Le tue fatture

Home Fatture elettroniche Adesione

Fattura n. M006196225 del 01/04/2019

Dettaglio

Fattura letta il 16/04/2019
Stato Fattura: **Emessa**

Fornitore	Cliente
FASTWEB SpA	FONDAZIONE PRO FAMILIA OTHER
Codice fiscale: 12878470157	Identificativo fiscale: 80043530155
Partita IVA: 12878470157	VIA ZURIGO,65 - 20147, MILANO - IT
Piazza Adriano Olivetti 1 - 20139, MILANO - IT	

Dati contabili della fattura

Imponibile	Aliquota IVA	Imposta	Natura	Esigibilità iva
55,60 €	22,00 %	12,23 €		IVA ad esigibilità immediata
Totale: 55,60 €		Totale: 12,23 €		

[Torna alla pagina precedente](#)

Identificativo file Sdi n. 670795330 del 08/04/2019

Visualizzazione della fattura e del file effettuata in data **16/04/2019**

Cliccando su "Visualizza file fattura" si può visualizzare la fattura (ad esclusione di eventuali allegati); cliccando su "Download file fattura", si può salvare il file della fattura (compresi eventuali allegati).

[Visualizza file fattura](#) [Download file fattura](#)

Il file dei meta-dati contiene l'insieme dei campi che garantiscono l'integrità del file fattura, tra cui il codice hash ed altri elementi rappresentativi, quali ad esempio l'identificativo Sdi, la data ricezione, il cedente, il cessionario, il numero delle fatture contenute, etc.

[Download meta-dati](#)

Le tue fatture

© Agenzia delle Entrate - www.agenziaentrate.gov.it

1.2 Enti in possesso del codice fiscale e della partita IVA

Nel caso in cui gli enti, svolgendo attività commerciali, siano in possesso anche del numero di partita IVA, ricevono tutte le fatture di acquisto nell'area "Fatture e corrispettivi", anche se nella fattura è indicato il solo codice fiscale.

La piattaforma, infatti, presenta in questo caso esclusivamente l'area "Fatture e corrispettivi" dove, una volta selezionata l'utenza di lavoro, si accede ai "Servizi disponibili", tra i quali quello di "Consultazione" attraverso cui si entra nella sezione "Fatture elettroniche e altri dati IVA"; dal riquadro "Fatture elettroniche" si può accedere a "Le tue fatture ricevute" e a "Le tue FE passive messe a disposizione".

In entrambe le aree si troveranno le fatture emesse dai fornitori di beni e servizi; nella prima vi saranno quelle correttamente recapitate, mentre nella seconda vi compariranno quelle che il Sdi non è riuscito a recapitare perché, ad esempio, prive dell'indirizzo telematico (è probabile che le fatture riportanti il solo codice fiscale si trovino in questa area). La visualizzazione e le funzioni sono analoghe a quelle viste nel punto precedente.

Si tenga presente che molto spesso gli enti che svolgono attività com-

mercantili gestiscono la fatturazione elettronica, attiva e passiva, attraverso gli appositi gestionali che potrebbero essere dotati di funzioni che consentono la consultazione delle fatture relative alla sfera non commerciale senza bisogno di accedere alla piattaforma dell’Agenzia delle entrate.

In ogni caso, le fatture relative all’attività commerciale dovranno essere registrate nella contabilità separata richiesta delle disposizioni fiscali, mentre quelle relative all’attività non commerciale andranno annotate solo nella contabilità istituzionale. Le fatture relative ai costi promiscui andranno contabilizzate ai fini fiscali e opportunamente rettificare applicando la relativa disciplina.

Inviare
Pagare
Registrare contratti di locazione
Comunicare
Richiedere
Validare e convertire file
Gestire @e.bollo
Fatture e corrispettivi
Ricevute
Software
Comunicazioni
Regime IVA mini One Stop Shop
Consultazioni
Deleghe
Servizi Ipotecari e Catastali, Osservatorio Mercato Immobiliare
Profilo Utente
Assistenza Tecnica e Fiscale

Fatture e corrispettivi

Fatture e corrispettivi

In questa sezione, riservata a chi è titolare di una partita IVA puoi:

- generare, trasmettere e conservare le fatture elettroniche (verso PA e verso clienti privati)
- consultare i dati delle fatture elettroniche emesse e ricevute in qualità di soggetto IVA
- registrare l'indirizzo telematico dove ricevere le fatture elettroniche
- generare e trasmettere i dati delle fatture (emesse e ricevute) all'Agenzia delle entrate
- trasmettere i dati delle comunicazioni periodiche IVA
- memorizzare e trasmettere i dati dei corrispettivi
- censire e attivare i dispositivi, ottenere i certificati da inserire negli stessi, per la memorizzazione e trasmissione telematica sicura dei dati dei corrispettivi
- monitorare lo stato della trasmissione e visualizzare/scaricare le ricevute relative ai file trasmessi e/o ricevuti

Accedi



Fatture e Corrispettivi

Utente: **CLMPRZ60D52F839G**

per conto di: **06056720961**

Esci

Cambia utenza di lavoro

1 Utenza di lavoro

Me stesso

Incaricato

OK

2 Scegli per chi operare

Codice fiscale del soggetto che ti ha incaricato:

97793830155

OK



Fatture e Corrispettivi

Cambia utenza di lavoro

Esci

Utenza di lavoro selezionata

Codice fiscale:

Partita IVA:

L'accesso può avvenire solo ed esclusivamente per finalità strettamente connesse alla propria attività. L'operatore, procedendo nel collegamento, dichiara di conoscere le vigenti norme a tutela della riservatezza delle informazioni contenute nella banca dati, e di essere pienamente consapevole delle responsabilità connesse all'accesso ai dati illegittimo o non autorizzato o non determinato da ragioni professionali e alla comunicazione dei dati o al loro utilizzo indebito. **Ogni operazione effettuata viene memorizzata dal sistema informativo**

Accetto

[Proseguì](#)

Fatture e Corrispettivi Info e Assistenza

Benvenuto, Patrizia Clementi (CLMPRZ60D52F839G)

Stai operando sulla partita IVA 19170460989 di Terzo Settore-formazione Enti Religiosi (9793830105) in qualità di INCARICATO.

Servizi disponibili

- Disponibile il servizio per il pagamento dell'imposta di bollo delle fatture elettroniche del secondo trimestre 2019
- Informativa relativa all'uso dei dati forniti nell'ambito dei servizi presenti nel Portale "Fatture e Corrispettivi" e ai diritti riconosciuti dal Regolamento UE 2016/679 e dal d.lgs. n. 196 del 30 Giugno 2003 in materia di protezione dei dati

Fatturazione elettronica e Conservazione

Servizi per generare, trasmettere e conservare le fatture in base a quanto previsto dal Digi.127/2015 - art. 1, comma 1

- Registrazione dell'indirizzo telematico dove ricevere tutte le fatture elettroniche
- Fatturazione elettronica e Conservazione

Corrispettivi

Servizi per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi in base a quanto previsto dal Digi.127/2015 - art. 2.

- Vai a Corrispettivi
- Documenti Commerciali on line

Generazione QR Code partita IVA

- QR Code in formato PDF
- QR Code in formato immagine

Verifica PIVA e CF

Dati Fatture e Comunicazioni IVA

- Dati delle fatture
- Comunicazioni periodiche IVA

Consultazione

- Fatture elettroniche e altri dati IVA
- Monitoraggio delle ricevute dei file trasmessi
- Consultazioni e download massivi

Fatture e Corrispettivi Info e Assistenza

Fatture elettroniche e altri dati IVA

Home consultazione Fatture elettroniche Dati fatture transfrontaliere Corrispettivi Spesometro Liquidazioni periodiche Iva L'Agenzia scrive

Home consultazione

Adesione al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici

Dal 1 luglio al 31 ottobre puoi aderire al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici, previsto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018, e successive modifiche. [Vai all'adesione](#)

Fatture elettroniche

In questa sezione puoi consultare le tue fatture elettroniche e le note di variazione, emesse e ricevute messe a disposizione attraverso il Sistema di Interscambio. **Per consultazioni massive delle fatture:** [Vai a Consultazioni e download massivi](#)

- Le tue fatture emesse →
- Le tue fatture ricevute →
- Le tue FE passive messe a disposizione →
- Pagamento imposta di bollo →

Dati fatture transfrontaliere

In questa sezione puoi consultare tutti i dati delle fatture verso e da operatori esteri che hai comunicato all'Agenzia delle Entrate a partire dal 1 gennaio 2019.

- Fatture transfrontaliere emesse →
- Fatture transfrontaliere ricevute →

Corrispettivi

In questa sezione puoi consultare tutti i dati dei corrispettivi che hai trasmesso telematicamente all'Agenzia delle Entrate.

- Numeri inviati effettuali →
- Dettaglio singolo invio →

Spesometro

In questa sezione puoi consultare tutti i dati delle fatture e delle relative note di variazione, emesse e ricevute, comunicate da te o dai tuoi clienti e fornitori all'Agenzia delle Entrate con riferimento alle operazioni degli anni 2017 e 2018.

[Spesometro](#) →

Liquidazioni periodiche Iva

In questa sezione puoi consultare le comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA che hai inviato all'Agenzia delle Entrate.

[Liquidazioni periodiche Iva](#) →

L'Agenzia scrive

In questa sezione puoi consultare tutte le comunicazioni relative ai dati rilevanti ai fini Iva che ti sono stati inviati dall'Agenzia delle Entrate.

- Lettere di compliance →
- Comunicazioni di irregolarità →

Fatture e Corrispettivi

2. LA CONSERVAZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE

Le fatture elettroniche emesse e ricevute devono essere conservate elettronicamente³. La normativa stabilisce che la formazione, l'emissione, la trasmissione, la conservazione, la copia, la duplicazione, la riproduzione, l'esibizione, la validazione temporale e la sottoscrizione dei documenti informatici devono avvenire, ai fini tributari, nel rispetto delle regole tecniche contenute nel codice dell'amministrazione digitale – CAD⁴.

I documenti informatici rilevanti ai fini tributari devono possedere caratteristiche di immodificabilità, integrità, autenticità, leggibilità, utilizzo dei formati previsti dal CAD o di quelli scelti dal responsabile della conservazione, che ne deve motivare la scelta.

La procedura di conservazione dei documenti informatici rilevanti ai fini tributari deve conformarsi ai principi dettati dall'articolo 3 del decreto ministeriale 17 giugno 2014; i documenti informatici devono quindi essere conservati in modo da rispettare le norme del codice civile, le disposizioni del CAD e le altre norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità e da consentire le funzioni di ricerca ed estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in base a cognome, nome, denominazione, codice fiscale, Partita IVA, data o associazioni logiche tra questi, laddove tali informazioni siano obbligatoriamente previste.

Il processo di conservazione elettronica come definito dalla normativa è fornito, oltre che da operatori privati certificati, anche – in maniera gratuita – dall'Agenzia delle entrate per tutte le fatture emesse e ricevute elettronicamente attraverso il Sdl⁵. Come precisato nella Circolare 14/E del 17 giugno 2019 *«per chi aderisce all'accordo di servizio, tutte le fatture elettroniche emesse o ricevute via Sdl saranno portate in conservazione nel rispetto delle norme vigenti. Il servizio messo a disposizione dall'Agenzia garantisce la conservazione per un periodo di quindici anni, a meno che il contribuente decida di revocarlo e di rientrare in possesso di tutte le fatture conservate utilizzando la funzione di "export"»*⁶ (punto 8).

³ Cf art. 21, c. 3 e art. 39, c. 3 del decreto IVA.

⁴ D.Lgs. 7.3.2005, n. 82.

⁵ Cf Circ. 13/E/2018, n. 3, Circ. 8/E/2018, n. 1.4 e Provv. 89757 del 30.4.2018.

⁶ Resta naturalmente impregiudicato il diritto del contribuente che, pur avendo aderito al servizio di conservazione offerto dall'Agenzia delle entrate, intende conservare ulteriormente le fatture elettroniche, in proprio o avvalendosi di un soggetto terzo.

2.1 Le osservazioni del Garante della privacy e il periodo transitorio

Il procedimento di conservazione originariamente stabilito ha subito delle modifiche a seguito delle segnalazioni circa una serie di problematiche segnalate dal Garante della privacy all’Agenzia delle entrate⁷. In particolare, è stata criticata la previsione che l’archiviazione non riguardi «solo i dati necessari ad assolvere gli obblighi fiscali, ma la fattura vera e propria in formato XML, che contiene di per sé informazioni non necessarie a fini fiscali (oltre agli eventuali allegati inseriti dall’operatore, certamente ultronei)». Infatti – continua il provvedimento – «le fatture, di regola, contengono, infatti, dati, anche molto di dettaglio, volti ad individuare – spesso a fini di garanzia, assicurativi o per prassi commerciali – i beni e i servizi ceduti, con la descrizione delle prestazioni, i rapporti fra cedente e cessionario e altri soggetti, riferiti anche a sconti applicati, fidelizzazioni, abitudini di consumo, oltre a dati obbligatori imposti da specifiche normative di settore, con particolare riguardo ai trasporti, alle forniture di servizi energetici o di telecomunicazioni (tipologie dei consumi, fatturazione dettagliata, regolarità dei pagamenti, appartenenza a particolari categorie di utenti). Ciò, vale a maggior ragione anche per categorie di dati particolari e giudiziari, rilevabili da fatture elettroniche emesse, ad esempio, da operatori attivi nel settore sanitario⁸ o giudiziario». Inoltre, con riferimento ai dati extrafiscali non è stata individuata alcuna specifica misura di garanzia volta ad assicurare il rispetto dei principi di limitazione della finalità, minimizzazione e riservatezza come richiesto dal Regolamento Generale per la Protezione dei Dati (RGPD)⁹. L’eccessiva mole di dati di cui si prevede «un trattamento obbligatorio, generalizzato e di dettaglio» essendo «relativi ad ogni aspetto della vita quotidiana della totalità della popolazione, non appare proporzionato all’obiettivo di interesse pubblico, pur legittimo, perseguito». Il Provvedimento ricorda infine che per il trattamento dei dati personali effettuato nell’ambito della fatturazione elettronica il RGPD richiede «l’adozione – da parte dell’Agenzia delle entrate, ma anche degli operatori economici – di misure appropriate al fine di fornire agli interessati tutte le informazioni di cui agli artt. 13 e 14 del Regolamento. Ciò, soprattutto per quanto riguarda l’eventuale inserimento

⁷ L’Autorità di garanzia è intervenuta con due provvedimenti. Con il primo, del 15.11.2018, n. 481, ha avvertito l’Agenzia delle entrate che la regolamentazione del nuovo obbligo di fatturazione «presenta rilevanti criticità in ordine alla compatibilità con la normativa in materia di protezione dei dati personali».

⁸ Con riferimento alle prestazioni sanitarie la normativa è stata modificata dalla Legge di Bilancio disponendo, per il 2019, il divieto della fatturazione elettronica per tutti i casi in cui è prevista la trasmissione dei dati con il Sistema TS.

⁹ Art. 5, par. 1, lett. b), c) e f) del Regolamento (UE) 2016/679.

nelle fatture, e nei relativi allegati, di informazioni di dettaglio non rilevanti a fini fiscali, che dovrà comunque avvenire nel più rigoroso rispetto del principio di minimizzazione dei dati personali».

Per superare le criticità evidenziate l’Agenzia delle entrate e il Garante hanno individuato una serie di soluzioni¹⁰ per realizzare le quali, tuttavia, è stato necessario prevedere un periodo transitorio (dal 1° gennaio al 31 ottobre) durante il quale l’Agenzia procede alla temporanea memorizzazione delle fatture elettroniche, in conformità alle indicazioni ricevute dal Garante, esclusivamente al fine di realizzare le seguenti funzionalità:

1. acquisizione di alcuni dati di natura fiscale contenuti nelle fatture elettroniche, definiti principalmente nell’articolo 21 del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, ad esclusione di quelli relativi alla natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell’operazione (i c.d. “dati fattura” non obbligatori di cui al Provvedimento del 21.12.2018), che saranno estrapolati e raccolti dall’Agenzia in una banca dati separata e verranno trattati per le attività istituzionali di assistenza e di controllo automatizzato mediante l’incrocio dei dati di natura fiscale presenti nelle fatture con quelli presenti nelle banche dati dell’Amministrazione finanziaria;
2. realizzazione di un servizio facoltativo attraverso il quale gli operatori (fornitori e clienti) avranno la possibilità di consultare o scaricare i file XML delle fatture emesse e ricevute attraverso SdI nella loro area riservata del portale Fatture e Corrispettivi. Tale servizio sarà subordinato all’adesione a uno specifico Accordo di servizio. I titolari di partita IVA potranno aderire anche attraverso intermediari delegati.

2.2 L’accordo di servizio e la conservazione a regime

L’Agenzia delle entrate il 1° luglio ha comunicato che sul portale “Fatture e corrispettivi” è stata attivata la funzionalità che consente, sia agli operatori IVA che ai consumatori finali, di aderire al servizio di consultazione ed acquisizione delle fatture elettroniche. L’adesione può essere espressa nell’area “Le tue fatture” dagli enti in possesso del solo codice fiscale nella sezione “Le tue fatture” e da quelli che hanno anche la partita IVA nella sezione “Fatture elettroniche e altri dati IVA”.

¹⁰ Illustrate dal Garante nel Provvedimento 20.12.2018, n. 511 e recepite dall’Agenzia delle entrate nel Provv. 21.12.2018, n. 524526 che ha modificato il Provv. 89757/2018. 1.

Home

1 Adesione al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici

Dal 1 luglio al 31 ottobre puoi aderire al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici, previsto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018 e successive modifiche. [Vai all'adesione](#)

Fatture elettroniche

In questa sezione puoi consultare le fatture elettroniche che ti sono state inviate in qualità di cliente, sia quelle consegnate attraverso il sistema di intercambio, sia quelle che il sistema stesso non è riuscito a consegnarti e che potrai visionare in questa area.

[Le tue fatture ricevute →](#)

Adesione

In questa sezione puoi aderire al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici, previsto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018, e successive modifiche.

[Adesione →](#)

Home consultazione

1 Adesione al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici

Dal 1 luglio al 31 ottobre puoi aderire al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici, previsto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018, e successive modifiche. [Vai all'adesione](#)

Fatture elettroniche

In questa sezione puoi consultare le tue fatture elettroniche e le note di variazione, emesse e ricevute messe a disposizione attraverso il Sistema di Intercambio. **Per consultazioni massive delle fatture:** [Vai a Consultazioni e download massivi](#)

[Le tue fatture emesse →](#)
[Le tue fatture ricevute →](#)
[Le tue FE passive messe a disposizione →](#)
[Pagamento imposta di bollo →](#)

Dati fatture transfrontaliere

In questa sezione puoi consultare tutti i dati delle fatture verso e da operatori esteri che hai comunicato all'Agenzia delle Entrate a partire dal 1 gennaio 2019.

[Fatture transfrontaliere emesse →](#)
[Fatture transfrontaliere ricevute →](#)

Corrispettivi

In questa sezione puoi consultare tutti i dati dei corrispettivi che hai trasmesso telematicamente all'Agenzia delle Entrate.

[Numeri inviati effettuati →](#)
[Dettaglio singolo invio →](#)

Spesometro

In questa sezione puoi consultare tutti i dati delle fatture e delle relative note di variazione, emesse e ricevute, comunicate da te o dai tuoi clienti e fornitori all'Agenzia delle Entrate con riferimento alle operazioni degli anni 2017 e 2018.

[Spesometro →](#)

Liquidazioni periodiche Iva

In questa sezione puoi consultare le comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva che hai inviato all'Agenzia delle Entrate.

[Liquidazioni periodiche Iva →](#)

L'Agenzia scrive

In questa sezione puoi consultare tutte le comunicazioni relative ai dati rilevanti ai fini Iva che ti sono stati inviati dall'Agenzia delle Entrate.

[Lettere di compliance →](#)
[Comunicazioni di irregolarità →](#)

Per aderire al servizio di *“Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici”* c'è tempo fino al prossimo 31 ottobre. A seguito dell'adesione l'Agenzia delle entrate renderà disponibili *“tutti”* i dati contenuti nelle fatture fino a 60 giorni successivi al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di ricezione.

In caso di mancata adesione l'Agenzia delle entrate procederà alla cancellazione delle fatture elettroniche memorizzate durante il periodo transitorio entro 31 dicembre 2019 e renderà disponibili i soli *“dati fattura”*¹¹ fino a che non saranno decorsi i termini per gli eventuali accertamenti, cioè fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento, oppure fino a quando saranno definiti gli eventuali giudizi in corso¹².

Se l'adesione avverrà prima del 1° novembre 2019 il contribuente potrà consultare, in modo completo, tutte le fatture ricevute (ed emesse), anche quelle memorizzate dal sistema nel periodo transitorio (dal 1° gennaio al 31 ottobre). Se l'adesione viene effettuata dopo il 1° novembre si potranno visualizzare i dati completi solamente delle fatture emesse e ricevute dopo la data di adesione. Il contribuente che ha aderito può liberamente recedere.

Se aderisce al servizio solo una delle parti (cliente o fornitore) l'Agenzia delle entrate memorizzerà *“tutti”* i dati e li renderà disponibili per intero solo a chi ha aderito fino a 60 giorni successivi al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di ricezione; la parte che non aderisce potrà consultare solo i *“dati fattura”*.

Se entrambe le parti non aderiscono, l'Agenzia, dopo il recapito della fattura al destinatario, cancellerà i dati eccedenti e memorizzerà solo i *“dati fattura”*.

¹¹ Si tratta dei dati di cui al punto 1.2 del Provv. 30.4.2018, cioè quelli fiscalmente rilevanti dell'art. 21 del D.P.R. 633/1972, ad esclusione, tra l'altro, dei dati relativi alla natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi che formano oggetto dell'operazione.

¹² Questa conservazione *“lunga”* è naturalmente garantita anche ai contribuenti che hanno aderito, per il periodo eccedente quello della conservazione di *“tutti”* i dati delle fatture.

LA LOCAZIONE IMMOBILIARE E CLAUSOLA TRASLATIVA DELL'ONERE TRIBUTARIO

La Corte di Cassazione si è recentemente pronunciata¹ rispetto ad una clausola inserita in un contratto di locazione ad uso diverso dall'abitazione (uso ufficio), nella quale si pattuiva lo spostamento sul conduttore degli oneri fiscali inerenti i beni locati, in modo particolare il pagamento di ICI/IMU: sostanzialmente conduttore e locatore si erano accordati, in sede di stipula del contratto di locazione, affinché il primo si facesse carico di ogni tassa, imposta ed onere relativi ai beni immobili locati, con conseguente manleva a favore del locatore rispetto al pagamento degli stessi.

La questione, giunta dopo un complesso *iter* processuale, alla Terza Sezione della Cassazione, è stata rimessa con ordinanza interlocutoria al Presidente della Suprema Corte per l'assegnazione alle Sezioni Unite.

La domanda sulla quale la Corte si è interrogata è se sia valida una simile pattuizione tenendo conto del principio costituzionale sancito dall'articolo 53 che, come noto, oltre ad introdurre all'interno del nostro ordinamento il criterio di progressività del sistema tributario, stabilisce che tutti siano tenuti a concorrere alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva.

Nello specifico, anche alla luce dei precedenti giurisprudenziali in materia, occorre innanzitutto valutare se detto principio costituzionale sia da intendersi in senso oggettivo oppure soggettivo: in poche parole, è sufficiente che il debito fiscale sia pagato oppure l'adempimento dello stesso va effettuato necessariamente dal soggetto individuato dalla legge?

Qualora prevalesses la prima ipotesi, l'onere sarebbe ovviamente trasferibile, salvo divieti imposti da specifiche norme tributarie; nel caso in cui invece si aderisse al principio soggettivo, non sarebbe certamente possibile trasferire il debito tributario ad un soggetto diverso da quello individuato

¹ Cassazione Civile, Sezioni Unite, 8.3.2019, n. 6882.

dalla legge, poiché in tal modo quest'ultimo sottrarrebbe la propria ricchezza alle esigenze di solidarietà sociale cui è tenuto in virtù dei vantaggi che gli derivano dalla vita associata. Sul tema si era espressa la Suprema Corte con una prima sentenza nel 1985², precisando che una simile pattuizione era da considerarsi vietata e nulla, ai sensi dell'articolo 1418 codice civile e per contrasto con l'articolo 53 della Costituzione: in buona sostanza, la Cassazione riteneva che qualunque patto con il quale un soggetto, ancorché senza effetti nei confronti dell'erario, riversasse su un altro soggetto il peso della propria imposta, fosse nullo, sia nel caso di imposta diretta, sia nel caso di imposta indiretta.

Con una successiva sentenza, sempre nel 1985, la Suprema Corte era invece giunta ad una diversa conclusione³:

«Posto che l'art. 53 comma 1 Cost., nel riferimento alle imposte dirette, intende assicurare che la ricchezza venga colpita in capo al soggetto che presenta adeguata capacità contributiva, ma si disinteressa dei modi in cui il contribuente che ha pagato recupera ricchezza in misura corrispondente, il patto con cui il mutuatario si obbliga a rimborsare all'ente mutuante quanto da esso pagato a titolo di Irpeg e di Ilor, è valido quando la sua efficacia è limitata "inter partes", atteso che in tal caso l'imposta afferente al reddito viene comunque corrisposta al fisco dal soggetto che ne è percettore».

L'obbligazione tributaria doveva essere quindi soddisfatta direttamente dal soggetto che vi è tenuto per legge, dunque devono coesistere entrambi i principi menzionati, oggettivo e soggettivo, ma nulla vieta che chi ha pagato il tributo possa "recuperarlo" da un altro soggetto, come nel caso del contratto di mutuo oggetto di sentenza.

Nel 2019 la sentenza n. 6882 ha confermato la suddetta conclusione, pur se con riferimento ad un contratto di locazione immobiliare e relativamente alle imposte gravanti sull'immobile⁴.

Analizzando la clausola oggetto di controversia, nell'ambito del contratto di locazione ove è collocata, il rispetto dei principi citati pare confermato: la pattuizione configura semplicemente una mera traslazione convenzionale del carico d'imposta e l'intenzione delle parti è unicamente quella di integrare il canone di locazione.

² Cassazione Civile Sez. I, 5.1.1985 n. 5.

³ Cassazione Civile, Sezioni Unite, 18.12.1985, n. 6445.

⁴ Si tenga presente, infatti, che mentre le due sentenze del 1985 riguardavano un contratto di mutuo e le imposte dirette, IRPEG ed ILOR a carico del mutuante, la sentenza del 2019 riguarda i tributi gravanti sull'immobile oggetto di locazione (ICI ed IMU).

La clausola, così intesa, è dunque da considerarsi valida; sarebbe, invece, nulla qualora comportasse l'effettivo pagamento delle imposte gravanti sull'immobile da parte di un soggetto diverso rispetto a quello che vi è tenuto per legge. Questi ha, invece, già provveduto personalmente al pagamento di quanto dovuto a titolo di ICI/IMU, salvo poi farsi rimborsare dal conduttore con la dazione di una somma di denaro pari all'importo del tributo versato, tutto ciò in applicazione della clausola voluta dalle parti.

In tal senso, dunque, il principio di cui all'articolo 53 della Costituzione è salvo e tale "dazione" va considerata solo una componente aggiuntiva del canone dovuto: così ha concluso la Suprema Corte.

Come noto, il canone di un contratto di locazione viene liberamente determinato da locatore e conduttore, nell'esercizio della loro autonomia negoziale, pertanto è ammissibile che le parti abbiano di fatto definito il corrispettivo dovuto per il godimento dell'immobile con due clausole distinte. Quanto, invece, al termine "manlevare" utilizzato dalle parti, i giudici ritengono che vada inteso come "intenzione di effettuare un rimborso" (nel senso appunto che il conduttore intenda rimborsare il locatore dell'onere da lui già sostenuto).

D'altra parte, lo schema del contratto di locazione non può certo venire meno nel caso in cui si preveda una "anomala" composizione del corrispettivo: l'ampia formulazione prevista dall'articolo 1571⁵ codice civile consente, infatti, di includere nella nozione di corrispettivo forme strutturate particolari e differenti rispetto a quelle ordinarie, rappresentate come noto dalla mera corresponsione periodica di una somma di denaro. La Corte ritiene dunque corrette forme di composizione del corrispettivo come quelle previste dalla clausola voluta dalle parti.

Tale pattuizione, dunque, è senz'altro valida: la Corte, tuttavia, si è interrogata anche sulla eventuale violazione dell'articolo 79 della legge 392/1978 che, come noto, disciplina i patti contrari alla legge⁶.

La Cassazione, a tal proposito, ritiene che detta modalità di determinazione del canone non sia finalizzata a stabilire occultamente un canone superiore a quello previsto, trattandosi di canone di locazione *ab origine*

⁵ «La locazione è il contratto col quale una parte si obbliga a far godere all'altra una cosa mobile o immobile per un dato tempo, verso un determinato corrispettivo.»

⁶ «È nulla ogni pattuizione diretta a limitare la durata legale del contratto o ad attribuire al locatore un canone maggiore rispetto a quello previsto dagli articoli precedenti ovvero ad attribuirgli altro vantaggio in contrasto con le disposizioni della presente legge.

Il conduttore con azione proponibile fino a sei mesi dopo la riconsegna dell'immobile locato, può ripetere le somme sotto qualsiasi forma corrisposte in violazione dei divieti e dei limiti previsti dalla presente legge».

realmente pattuito dalle parti. Sarebbe, invece, nulla la clausola con la quale le parti avessero concordato occultamente un canone superiore a quello dichiarato e ciò è confermato da una recente sentenza della Cassazione⁷.

Ulteriore garanzia circa la validità di questa pattuizione contrattuale ci viene offerta dal fatto che non esiste alcuna specifica norma di legge che vieti un eventuale patto traslativo rispetto ad ICI/IMU, tributi le cui discipline non contemplano norme simili a quella invece prevista per l'INVIM, che stabiliva la nullità di qualsiasi patto diretto a trasferire ad altri l'onere dell'imposta⁸. Il patto traslativo d'imposta, peraltro, rimane estraneo anche alla normativa europea, attenendo alla mera disciplina interna.

La Suprema Corte conferma questa linea interpretativa anche con una seconda recentissima sentenza depositata il 28 giugno 2019⁹: il caso di specie è molto simile (contratto di locazione ad uso ufficio fra due società) e le conclusioni di fatto identiche. Anche la Terza Sezione, così come le Sezioni Unite in precedenza, conferma la correttezza della soluzione raggiunta nel 1985 con la sentenza n. 6445.

La clausola traslativa degli oneri tributari nella locazione immobiliare è dunque lecita e costituisce una integrazione del canone pattuito, concorrendo a determinare l'ammontare complessivo dovuto dalla conduttrice a titolo di corrispettivo. Tale clausola, infatti, non implica che l'imposta afferente a un reddito venga corrisposta al Fisco da un soggetto diverso rispetto a colui che è tenuto per legge, ma configura una mera traslazione convenzionale del carico di imposta, cioè un incremento del canone in misura pari alla somma pagata dal proprietario/locatore a titolo di ICI/IMU sull'immobile oggetto di locazione.

⁷ Cassazione Civile, Sezioni Unite, 9.10.2017, n. 23601: «È nullo il patto con il quale le parti di un contratto di locazione di immobili ad uso non abitativo concordino occultamente un canone superiore a quello dichiarato; tale nullità "vitiatur sed non vitiatur", con la conseguenza che il solo patto di maggiorazione del canone risulterà insanabilmente nullo, a prescindere dall'avvenuta registrazione».

⁸ Art. 27, D.P.R. 643/1972.

⁹ Cassazione Civile, Terza Sezione, n. 17453/19: «La clausola di un contratto di locazione (nella specie, ad uso diverso) che attribuisce al conduttore l'obbligo di farsi carico di ogni tassa, imposta ed onere relativo ai beni locati ed al contratto, manlevando conseguentemente il locatore, non è affetta da nullità per contrasto con l'art. 53 Cost. configurabile quando l'imposta non venga corrisposta al fisco dal percettore del reddito ma da un soggetto diverso, obbligatosi a pagarla in vece e conto del primo qualora essa sia stata prevista dalle parti come componente integrante la misura del canone locativo complessivamente dovuto dal conduttore e non implichi che il tributo debba essere pagato da un soggetto diverso dal contribuente, trattandosi in tal caso di pattuizione da ritenersi in via generale consentita in mancanza di una specifica diversa disposizione di legge».

In attesa di futuri ulteriori pronunciamenti sulla questione, che andranno debitamente monitorati, si tenga in considerazione che entrambe le sentenze citate del 2019 si riferiscono a contratti di locazione ad uso diverso da quello abitativo, disciplinati dalla legge 392/1978.

LOCAZIONI CONCORDATE: PROROGA BIENNALE

L'articolo 19-*bis* del Decreto Legge n. 34/2019, cd. Decreto Crescita, inserito in sede di conversione, interviene quale norma di interpretazione autentica in materia di rinnovo dei contratti di locazione abitativa a canone agevolato (cd. locazioni concordate o convenzionate).

Come noto, la legge n. 431/1998, all'articolo 2 comma 3, disciplina i contratti di locazione a canone concordato, che sono caratterizzati dal fatto che l'entità del canone e le altre condizioni contrattuali sono stabiliti sulla base di accordi intersindacali a livello locale, mentre la durata è comunque fissata dalla normativa, cioè tre anni rinnovabili automaticamente di altri due.

Le regole contenute nei suddetti accordi vengono tradotte in specifici contratti tipo, depositati presso i vari comuni.

Occorre fare riferimento al Decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti del 16 gennaio 2017, nel quale si precisa che gli accordi territoriali stabiliscono fasce di oscillazione del canone di locazione all'interno delle quali, secondo le caratteristiche dell'edificio e dell'unità o porzione di unità immobiliare, è concordato, tra le parti, il canone per i singoli contratti.

Le parti contrattuali, nella definizione del canone, tengono peraltro conto anche di ulteriori elementi, quali la tipologia dell'alloggio e lo stato manutentivo, le pertinenze (posto auto, box, cantina), la presenza di spazi comuni (cortili, aree a verde, impianti sportivi interni, ecc.), la dotazione di servizi tecnici (ascensore, tipologia del riscaldamento, prestazione energetica, condizionamento d'aria, ecc.) e l'eventuale presenza di mobilio.

Le parti possono farsi assistere dalle rispettive organizzazioni della proprietà edilizia e dei conduttori: qualora ciò non accada, i contratti sono comunque validi ed efficaci e le parti possono, anche successivamente, far attestare ad associazioni e sindacati la rispondenza del contratto di locazione ai contenuti della convenzione. Si ricorda che dette tipologie di locazioni

sono possibili ovunque, anche nei comuni privi di alta tensione abitativa.

Fatte tali dovute premesse, si tenga conto che da sempre vi è grande incertezza circa il tema del "rinnovo tacito", una volta trascorsi i primi cinque anni (ossia tre anni più due) e ciò a causa dell'ambiguità del testo normativo, che stabilisce che *«alla scadenza del periodo di proroga biennale ciascuna delle parti ha diritto di attivare la procedura per il rinnovo a nuove condizioni o per la rinuncia al rinnovo del contratto comunicando la propria intenzione con lettera raccomandata da inviare all'altra parte almeno sei mesi prima della scadenza. In mancanza della comunicazione il contratto è rinnovato tacitamente alle medesime condizioni»* (art. 2, c. 5, L. 431/1998).

La formulazione non chiara ha spesso generato difficoltà interpretative e, dunque, difformità applicative, tra coloro che ritengono che il contratto si intenda prorogato di due anni, chi di tre e chi ancora ipotizza un tempo più lungo e cioè nuovamente tre anni più ulteriori due.

Il Legislatore, al fine di dirimere la questione e garantire un'uniforme applicazione della disciplina in esame, è intervenuto con la citata norma in sede di conversione del Decreto Crescita, al fine di offrire un'interpretazione autentica: *«il quarto periodo del comma 5 dell'articolo 2 della legge 9 dicembre 1998 n. 431, si interpreta nel senso che, in mancanza della comunicazione ivi prevista, il contratto è rinnovato tacitamente, a ciascuna scadenza, per un ulteriore biennio»*.

Ora pertanto non vi sono più dubbi: la proroga tacita, di cui al citato comma 5, ultima frase, dell'articolo 2, è da intendersi sempre biennale.

TAVOLO SCUOLA

IL CONTRATTO A TEMPO DETERMINATO TRA CAUSALI, RINNOVI E PROROGHE

Com'è noto, il Decreto Dignità (D.L. 87/2018 conv. L. 96/2018), ha ridisegnato la possibilità di utilizzare il contratto a tempo determinato, modificando il decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81 e imponendo nuove regole che, sicuramente, ne rendono più difficoltoso l'utilizzo.

Vediamo dunque quali sono le nuove condizioni in presenza delle quali si può accedere a questa tipologia di contratto.

In primis, le modifiche alla disciplina previgente apportate dall'articolo 1, comma 1, del decreto legge n. 87 del 2018 riguardano la riduzione da 36 a 24 mesi della durata massima del contratto a tempo determinato, con riferimento ai rapporti stipulati tra lo stesso datore di lavoro e lo stesso lavoratore, anche per effetto di una successione di contratti, o di periodi di missione in somministrazione a tempo determinato, conclusi per lo svolgimento di mansioni di pari livello e categoria legale, indipendentemente dai periodi di interruzione (art. 19, cc. 1 e 2, del D.Lgs. n. 81/2015).

Più precisamente, le parti possono stipulare liberamente un contratto di lavoro a termine di durata non superiore a 12 mesi, mentre in caso di durata superiore tale possibilità è riconosciuta esclusivamente in presenza di specifiche ragioni che giustificano un'assunzione a termine.

Tali condizioni, sono rappresentate esclusivamente da:

- esigenze temporanee e oggettive, estranee all'ordinaria attività;
- esigenze di sostituzione di altri lavoratori;
- esigenze connesse a incrementi temporanei, significativi e non programmabili, dell'attività ordinaria.

Per stabilire se ci si trovi in presenza di tale obbligo si deve tener conto della durata complessiva dei rapporti di lavoro a termine intercorsi tra lo stesso datore di lavoro e lo stesso lavoratore, considerando sia la durata di quelli già conclusi, sia la durata di quello che si intende eventualmente prorogare.

Sono esenti dall'obbligo di causale le attività stagionali mentre non sono previste deroghe sull'obbligo della causale per la contrattazione collettiva nazionale ma solo per la contrattazione aziendale o di prossimità.

Nel contratto, che deve essere redatto per iscritto, il datore di lavoro deve specificare la causale, giustificando analiticamente l'assunzione a termine del lavoratore ed entrando nel merito della motivazione che ha portato a prevedere tale tipologia contrattuale, piuttosto che un'assunzione a tempo indeterminato.

Non è dunque sufficiente un semplice richiamo ad una delle ipotesi tassativamente previste dal legislatore, ma nella predisposizione del contratto occorre entrare nel merito della motivazione che appunto ha indotto ad utilizzare il contratto a tempo determinato, motivazione che deve poter essere ricondotta ad una di quelle tipiche indicate dalla norma in commento.

In particolare, per quanto riguarda la prima motivazione e cioè le «*esigenze temporanee e oggettive, estranee all'ordinaria attività*», il datore di lavoro deve specificare, oggettivamente, la realizzazione di una attività lavorativa non abitudinaria dell'azienda (non ordinaria) che si è venuta a creare in modo estemporaneo e non stabile.

Ciò potrà essere evidenziato anche dalle mansioni che verranno affidate al lavoratore, che dovranno essere diverse rispetto a quelle dei lavoratori già presenti in azienda e che effettuano attività di routine.

Per quanto riguarda la seconda causale e cioè le «*esigenze di sostituzione di altri lavoratori*», il datore di lavoro deve indicare il nominativo del lavoratore sostituito e la data di fine sostituzione.

L'apposizione del termine al contratto deve risultare sempre nell'atto scritto e ciò a pena della trasformazione a tempo indeterminato del rapporto di lavoro. Non è dunque possibile non identificare una data fissa di fine contratto semplicemente facendo riferimento ad un determinato evento né utilizzando formule "aperte" (quali ad es. "fino al rientro della Sig.ra ...).

Si potrebbe dunque utilizzare una formula del tipo "il rapporto di lavoro a termine si concluderà al rientro della sig.ra ..., assente per maternità, e comunque non oltre il ...". In tal modo vengono rispettati i due elementi prescritti dal legislatore e cioè il motivo sostitutivo e la presenza del termine scritto.

Tale motivazione potrà essere utilizzata tutte le volte in cui sarà necessario sostituire un lavoratore con diritto alla conservazione del posto, a prescindere dal motivo per cui si verifica l'assenza che, dunque, potrà essere sia prevedibile (ad es. le ferie), sia non prevedibile (ad es. in caso di infortunio).

Per quanto riguarda la terza causale e cioè le «*esigenze connesse a incrementi temporanei, significativi e non programmabili, dell'attività ordinaria*». In questo caso, le esigenze richieste per la stipula di un contratto a tempo determinato devono, oltre ad essere temporanee, non essere preve-

dibili e rilevanti tanto da non potervi far fronte con l'ordinaria forza lavoro.

Ciò sta a significare che il datore di lavoro, all'interno dell'atto scritto, nell'analizzare il motivo che ha portato all'instaurazione di un contratto a termine, dovrà evidenziare che, per quanto si tratti di una attività ordinaria per l'impresa, l'assunzione a tempo è dovuta ad un aumento improvviso (non programmabile), non effettuabile con il personale già in forza (significativo) e di breve durata (incremento temporaneo).

Da quanto sopra emerge che il legislatore ha voluto escludere l'applicazione del contratto a tempo determinato per esigenze temporanee ma programmabili nel tempo, quali, ad esempio, le maggiori vendite dovute al periodo dei saldi, ovvero di maggior affluenza dei clienti nei periodi di ferie (es. estive, invernali, natalizie) per le aziende turistiche.

Queste motivazioni, per quanto attinenti all'attività ordinaria, temporanee e significative, sono conosciute e programmabili, a priori, dall'azienda sia in termini di durata che di incremento dell'attività lavorativa.

La terza causale, a parte quella sostitutiva che non dovrebbe creare problemi, sarà probabilmente quella che verrà più utilizzata in quanto presenta maggiori margini di discrezionalità e lascia più possibilità di utilizzo da parte del datore di lavoro.

In particolare, la "significatività" è un elemento che può essere visto diversamente da un imprenditore, che conosce la propria struttura ed organizzazione aziendale ed un eventuale giudice che, dall'esterno, dovrà verificare se tale elemento sia in effetti tale da giustificare o meno, l'assunzione a termine di un lavoratore.

Visto che la normativa è recente non essendo decorso neppure un anno da che è andata a regime, non vi è ancora giurisprudenza che possa fare da guida per individuare quali sono le fattispecie che possono reggere al vaglio di un giudice e quali invece appaiono deboli.

Come detto, anche con le motivazioni sopra indicate, la durata massima del contratto a tempo determinato è di 24 mesi.

Sempre all'interno della durata massima di 24 mesi, il numero di proroghe o rinnovi possibili è pari a 4 ed è sempre richiesto l'assenso del lavoratore. Qualora il numero sia superiore, il contratto si trasforma in contratto a tempo indeterminato dalla data di decorrenza della quinta proroga.

La proroga consiste nell'accordo di prosecuzione del contratto senza interruzione, con riferimento alla stessa attività lavorativa per la quale il contratto a tempo determinato è stato stipulato.

In caso di proroga l'indicazione della causale è necessaria solo quando il termine complessivo superi i dodici mesi.

Si ha invece un rinnovo quando viene stipulato un nuovo contratto dopo la fine del precedente. A differenza che nella proroga, nelle ipotesi di

rinnovo, la motivazione è sempre necessaria, anche se interviene prima dello scadere dei 12 mesi. Inoltre, a differenza che per la proroga, dove il contratto prosegue senza soluzione di continuità, per il rinnovo è necessario che trascorra un lasso di tempo tra i due contratti a termine, stipulato tra le stesse parti contrattuali e con le stesse mansioni nella stessa azienda. In particolare, in caso di due contratti a termine successivi di durata pari o inferiore a 6 mesi, l'interruzione deve essere di 10 giorni, per i contratti di durata superiore a 6 mesi, l'interruzione deve essere di 20 giorni.

Il mancato rispetto dei suddetti intervalli comporta la trasformazione del secondo contratto da tempo determinato a tempo indeterminato. Sono esclusi da queste limitazioni i lavoratori impiegati nelle attività stagionali individuate con decreto del Ministero del lavoro e, nelle ipotesi individuate dai contratti collettivi, i contratti a termine stipulati dalle agenzie di somministrazione.

È possibile proseguire il contratto a termine per un breve periodo senza proroga o rinnovo del contratto e, in particolare, per 30 giorni, se il contratto a termine aveva una durata inferiore a 6 mesi, e 50 giorni negli altri casi.

Per queste prosecuzioni il lavoratore ha diritto ad una maggiorazione dello stipendio.

Se il rapporto di lavoro prosegue oltre i periodi citati sopra, il contratto deve essere considerato a tempo indeterminato dal momento della scadenza dei termini.

Una volta terminati i 24 mesi di durata massima del contratto a tempo determinato, è tuttora possibile stipulare un ulteriore contratto "assistito", avanti all'Ispektorato territoriale del lavoro, con durata massima di ulteriori 12 mesi.

Tale ulteriore contratto, può essere stipulato al termine dei 24 mesi previsti dalla norma, quale durata *ex lege* del contratto a termine, ma anche dopo il diverso termine individuato dai contratti collettivi, stante l'autonomia della contrattazione fra le parti nel determinare la durata massima dei rapporti a termine.

Anche in questi casi, vi è la necessità di rispettare l'obbligo di causale giustificatrice.

Occorre ricordare che la firma del funzionario dell'Ispektorato del Lavoro non ha alcuna funzione certificatoria del contratto: il funzionario semplicemente verifica la correttezza formale del contenuto contrattuale (ricordando la necessità della apposizione della causale) e la "genuinità" del consenso espresso dal lavoratore al momento della sottoscrizione. Pertanto, il solo fatto di aver sottoscritto il contratto avanti al funzionario, se certamente è una garanzia per quanto concerne la durata e la cioè il fatto di aver supe-

rato i termini previsti dalla legge o dalla contrattazione collettiva, non mette però al riparo da eventuali contenziosi relativi alle causali. Non bisogna dunque confondere la due diverse funzioni dell'Ispezione del Lavoro, da un lato quale organo certificatorio del contratto e dall'altro lato (quello considerato nel caso di specie e indicato dalla norma) quale organo avanti al quale è possibile concordare il superamento dei limiti temporali di utilizzo del contratto a tempo determinato.

Occorre poi precisare che il datore di lavoro non è libero di stipulare tutti i contratti a tempo determinato che gli fanno comodo. La legge infatti impone dei limiti percentuali che non possono essere superati.

In particolare, poiché spesso tale aspetto viene trascurato, riprendendo quanto già indicato in un precedente articolo, segnalo che l'articolo 23 del decreto legislativo 81/2015 dispone che salvo diversa disposizione della contrattazione collettiva, i contratti a tempo determinato non possono superare il 20% del numero dei lavoratori a tempo indeterminato in forza al 1° gennaio dell'anno di assunzione. Nel caso di inizio dell'attività nel corso dell'anno, il limite percentuale si computa sul numero dei lavoratori a tempo indeterminato in forza al momento dell'assunzione. In caso di risultato finale con la virgola, viene applicato l'arrotondamento matematico del decimale all'unità superiore qualora il valore sia uguale o superiore a 0,5. Qualora il datore di lavoro occupi un numero di dipendenti inferiore a 5, può comunque stipulare un contratto di lavoro a tempo determinato, derogando dalla norma principale. Nel caso di utilizzo anche di contratti in somministrazione il limite complessivo è fissato al 30% della forza aziendale, conteggiata come sopra.

L'azienda che utilizza solo contratti di somministrazione può arrivare al tetto del 30%.

Anche per quanto concerne l'applicazione della disciplina relativa alle percentuali, ci sono delle eccezioni. Tale norma infatti non si applica nel caso di imprese *start-up* innovative; attività stagionali; per specifici spettacoli e programmi radiofonici o televisivi; per sostituzione di lavoratori assenti; con lavoratori di età superiore a 50 anni, università, istituti pubblici di ricerca, istituti di cultura.

In caso di superamento dei limiti percentuali sopra indicati, in caso di ispezione o denuncia, verrà applicata una sanzione amministrativa. Invece in caso di contratti a tempo determinato illegittimi, il lavoratore ha tempo 180 giorni per l'impugnazione dalla cessazione del contratto (art. 1, c. 1, lett. c del D.L. n. 87/2018).

Sia da parte datoriale ma anche da parte dei lavoratori a termine si sente la necessità di rendere più flessibile l'utilizzo del contratto a tempo determinato e non si comprende perché come il decreto dignità abbia dato

la possibilità alla contrattazione collettiva di derogare alla previsione relativa alla durata consentendo contratti con scadenze più a lungo termine, non abbia dato analogo possibilità di deroga relativamente in riferimento alle causali.

È indubbio infatti che ciascun settore e attività lavorativa ha le proprie peculiarità e, dunque, anche in punto di causali la contrattazione collettiva potrebbe calarsi meglio nei vari contesti.

Segnalo a tale proposito che vi è una proposta, di cui peraltro non si conosce con precisione neppure il testo, che, stando alle anticipazioni, prevederebbe nuove ipotesi di rinnovo dei contratti senza causale. Trattandosi di proposta di legge, che deve ancora iniziare il suo *iter* parlamentare, è chiaro che i tempi saranno molto lunghi (e sempre che venga approvato il disegno di legge).

Infine, occorre evidenziare che, se è vero che non sono concesse deroghe da parte della contrattazione collettiva alla disciplina delle motivazioni, sulle stesse invece può intervenire la contrattazione aziendale o di prossimità, anche se, di fatto, soprattutto nelle nostre realtà, tale tipologia di contrattazione è pressoché assente. Potrebbe essere questa una via percorribile per superare le strette maglie imposte dal decreto dignità? Poiché, come detto, non vi è ancora giurisprudenza al riguardo, vedremo solo in futuro se e come tale strumento verrà utilizzato e cosa ne penseranno i giudici.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE

IL REGIME TRIBUTARIO DEGLI ETS¹

1. LA NECESSITÀ DEL "RAMO" DELL'ENTE ECCLESIASTICO

Gli enti «*religiosi civilmente riconosciuti*»² (nel nostro caso ci riferiamo agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti appartenenti alle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi e intese) possono entrare a far parte degli enti del Codice³ [di seguito ETS] o delle Imprese Sociali⁴ [di seguito IS], costituenti il mondo delineato dalla Riforma del Terzo Settore⁵, attraverso la costituzione di un "ramo".

La scelta del legislatore si pone in continuità con quella già operata nel 1997 con il decreto legislativo 460 a proposito delle Onlus⁶ e si giustifica per

¹ Convegno di studi *Enti religiosi e riforma del Terzo settore* – Università Cattolica del Sacro Cuore, Piacenza, 18.5.2018. I contenuti sono però stati aggiornati fino alle modifiche intervenute entro la data di chiusura del numero.

² Questa la definizione dei due decreti legislativi che disciplinano gli ETS (cf art. 4, c. 3, D.Lgs. 117/2017) e le IS (cf art. 1, c. 3, D.Lgs. 112/2017).

³ Cf D.Lgs. 3.7.2017, n. 117, *Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106.*

⁴ Cf D.Lgs. 3.7.2017, n. 112, *Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106.*

⁵ Cf L. 6.6.2016, n. 106, *Delega al Governo per la riforma del terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale.*

⁶ «*Gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, sono considerati Onlus limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del comma 1; fatta eccezione per la prescrizione di cui alla lettera c) del comma 1, agli stessi enti e associazioni si applicano le disposizioni anche agevolative del presente decreto, a condizione che per tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'articolo 20-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre*

la caratteristica che, allora come ora, connota le due riforme: lo svolgimento esclusivo delle attività individuate dalla normativa come particolarmente rilevanti e pertanto meritevoli di una disciplina speciale e di favore⁷; per le Onlus erano quelle rientranti nei settori individuati dall'articolo 10, oggi sono quelle definite "di interesse generale"⁸ che, molto più numerose, spaziano dalla sanità all'istruzione, dalle prestazioni sociali alle ricerca scientifica, dalla tutela e valorizzazione del patrimonio artistico alla cooperazione allo sviluppo, dall'agricoltura sociale all'alloggio sociale...

Considerando che: i) per l'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto [di seguito EECR] il fine di religione e di culto è elemento costitutivo ed essenziale⁹, ii) tale fine si esplicita nello svolgimento delle attività di religione o culto¹⁰ e iii) tra le attività di interesse generale individuate dalla Riforma del Terzo Settore quelle di religione o culto non sono (ovviamente) comprese, si può facilmente concludere che l'EECR non può, restando se stesso, rispettare il requisito dello svolgimento esclusivo delle attività di interesse generale.

Il legislatore aveva la possibilità di operare quattro scelte: lasciare gli EECR fuori dal perimetro degli ETS e delle IS [di seguito ETS/IS], consentire loro di entrarvi "a tutto tondo", considerarli "di diritto" parte di questo mondo oppure, ed è la scelta compiuta, dare loro la possibilità di essere "parzialmente" ETS o IS.

La prima scelta, escludere gli enti ecclesiastici dal ridisegnato mondo del Terzo Settore, non solo era impercorribile senza contravvenire alle pre-

1973, n. 600, introdotto dall'articolo 25, comma 1» art. 10, c. 9, D.Lgs. 460/1997.

⁷ «Sono enti del Terzo settore [...] mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale [...]» (art. 4, c. 1, D.Lgs. 117/2017); «Possono acquisire la qualifica di impresa sociale [...] esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale [...]» (art. 1, c. 1, D.Lgs. 112/2017).

⁸ Cf l'art. 5 del D.Lgs. 117/2017 per gli ETS e l'art. 2 del D.Lgs. 112/2017 per le IS.

⁹ «Sono considerati aventi fine di religione o di culto gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa, gli istituti religiosi e i seminari.

Per le altre persone giuridiche canoniche, per le fondazioni e in genere per gli enti ecclesiastici che non abbiano personalità giuridica nell'ordinamento della Chiesa, il fine di religione o di culto è accertato di volta in volta, in conformità alle disposizioni dell'articolo 16.

L'accertamento di cui al comma precedente è diretto a verificare che il fine di religione o di culto sia costitutivo ed essenziale dell'ente, anche se connesso a finalità di carattere caritativo previste dal diritto canonico» (art. 2, L. 222/1985).

¹⁰ Ai sensi dell'art. 16, lett. a) della L. 222/1985, «agli effetti delle leggi civili» sono attività di religione o culto «quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana».

scrizioni del dettato costituzionale¹¹, ma si sarebbe peraltro rivelata contraddittoria con le finalità della Riforma, destinata a riordinare e a rilanciare il mondo del Terzo Settore. All'interno di esso e, si potrebbe dire, alla sua stessa origine storica si collocano, infatti, non solo moltissime realtà espressione del mondo cattolico, ma gli stessi enti ecclesiastici, che da sempre operano nei campi tipicamente "non profit", dell'assistenza, della sanità, dell'istruzione, dell'educazione, della beneficenza, eccetera. Non a caso, tra le attività "diverse"¹² da quelle di religione o culto che gli EECR possono svolgere¹³ sono elencate, a titolo non esaustivo, «*quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura*» che si ritrovano tra le attività di interesse generale.

Trascurare tale dato, oltre a esporre il decreto a probabile censura di legittimità costituzionale, si sarebbe dimostrata una grave ignoranza della concreta realtà italiana.

La seconda opzione poteva essere quella di inserire gli EECR nell'elenco degli enti privati di diritto civile¹⁴ che, adottando necessarie previsioni statutarie, diventano ETS o IS, assoggettandoli così al regime previsto normalmente per gli ETS/IS. Anche questa strada, però, era impercorribile perché contrastante con la stessa definizione di EECR e con le norme di natura pattizia che ne regolano l'esistenza nell'ordinamento italiano. Gli EECR, infatti, non sono soggetti interni all'ordinamento italiano e da esso totalmente normati, ma sono realtà che nascono e permangono con precise caratteristiche nell'ordinamento canonico (nel caso di quelli cattolici) e sono solo recepiti, a determinate condizioni, in quello italiano¹⁵. Costringere gli enti ecclesiastici a introdurre modifiche nei loro statuti e nel loro modo di esistenza al

¹¹ «*Il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto di una associazione o istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività*» (art. 20, Cost.).

¹² Cf art. 16, lett. b), L. 222/1985.

¹³ «*Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono svolgere attività diverse da quelle di religione o di culto, alle condizioni previste dall'articolo 7, n. 3, secondo comma, dell'accordo del 18 febbraio 1984*» (art. 15, L. 222/1985).

¹⁴ «*Sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società...*» (art. 4, c. 1, D.Lgs. 117/2017); «*Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile...*» (art. 1, c. 1, D.Lgs. 112/2017).

¹⁵ Ciò è stato autorevolmente precisato per gli enti ecclesiastici cattolici da un'apposita Commissione paritetica italo-vaticana, i cui documenti conclusivi sono entrati in vigore il 30.4.1997.

fine di diventare ETS/IS, stravolgendo così la loro natura, avrebbe costituito una palese violazione dei principi della libertà religiosa affermati dalla Costituzione e dalle norme concordatarie.

Una terza ipotesi che il legislatore avrebbe potuto valutare è quella seguita, nell'ambito degli ETS, per le organizzazioni di volontariato¹⁶, le associazioni di promozione sociale¹⁷, gli enti filantropici¹⁸ e le reti associative¹⁹ e, nell'ambito delle IS, per le cooperative sociali²⁰ che sono considerate *tout court*, cioè così come sono e con tutte le attività loro proprie, ETS o IS. In questa ipotesi, anche gli EECR in quanto tali sarebbero stati considerati automaticamente ETS o IS. Ma i decreti legislativi, nel rispetto dei principi e criteri stabiliti dalla legge delega – che a proposito delle norme riguardanti l'organizzazione, l'amministrazione e il controllo degli enti ha previsto che il legislatore delegato potesse «*adottare una disciplina differenziata*» tale da tener conto «*della disciplina relativa agli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti o intese con lo Stato*»²¹ –, hanno invece evitato l'equiparazione assoluta degli EECR con gli ETS e le IS. Questa scelta appare corretta in quanto lo scopo che caratterizza gli EECR – quello di religione e di culto – ha certamente grande rilevanza sociale, ma nella linea dell'espressione della libertà religiosa e non immediatamente delle attività di interesse generale che contraddistingue specificatamente gli enti della Riforma.

Ciò non toglie che, come naturale sviluppo degli ideali di natura religiosa e come concretizzazione dell'annuncio evangelico, gli EECR offrano spesso servizi socialmente rilevanti ai cittadini collaborando così attivamente con le istituzioni pubbliche e con tutti gli altri soggetti impegnati nel mondo del Terzo Settore. Di ciò va tenuto conto ed è quanto motiva la scelta operata dal legislatore: la possibilità per gli EECR di essere considerati ETS o IS, ma solo limitatamente all'effettivo esercizio di una o più delle attività di interesse generale.

¹⁶ Cf D.Lgs. 117/2017, artt. 32-34.

¹⁷ Cf D.Lgs. 117/2017, artt. 35-36.

¹⁸ Cf D.Lgs. 117/2017, artt. 37-39.

¹⁹ Cf D.Lgs. 117/2017, art. 41.

²⁰ Cf D.Lgs. 112/2017, art. 1, c. 4.

²¹ Si veda l'art. 4, lett. d) della L. 106/2016 riguardante la necessità di «*definire forme e modalità di organizzazione, amministrazione e controllo degli enti ispirate ai principi di democrazia, eguaglianza, pari opportunità, partecipazione degli associati e dei lavoratori nonché ai principi di efficacia, di efficienza, di trasparenza, di correttezza e di economicità della gestione degli enti, prevedendo strumenti idonei a garantire il rispetto dei diritti degli associati e dei lavoratori, con facoltà di adottare una disciplina differenziata che tenga conto delle peculiarità della compagine e della struttura associativa nonché della disciplina relativa agli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti o intese con lo Stato*» (lett. d).

Ecco allora i due commi, perfettamente sovrapponibili che consentono agli EECR questa peculiare collocazione all'interno degli enti del Terzo Settore: «*Agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5, a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 13*» (art. 4, c. 3, D.Lgs. 117/2017); «*Agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2, a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, recepisca le norme del presente decreto. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 9*» (art. 1, c. 3, D.Lgs. 112/2017).

Nel pieno rispetto dell'Accordo di revisione del Concordato del 1984²² che riconosce agli EECR il diritto di svolgere anche attività diverse da quelle di religione o di culto, sottoponendosi a tutte le prescrizioni previste, purché sia salva la loro "struttura" e la loro tipica "finalità" viene quindi assoggettata alla nuova disciplina la sola attività interessata e non il soggetto ente ecclesiastico in quanto tale.

2. IL REGIME FISCALE DELLE ATTIVITÀ DEGLI EECR

Questa premessa è necessaria per comprendere come, sotto il profilo fiscale, le attività dell'EECR, come individuate dall'articolo 16 della legge 222/1985, andranno collocate in tre aree riguardanti:

- a) le attività di religione o culto,
- b) le attività "diverse" che non rientrano tra le attività di interesse generale,
- c) le attività "diverse" che rientrano tra le attività di interesse generale e per le quali l'EECR decide di costituire un ramo ETS o IS.

Le prime due aree conservano il regime fiscale preesistente. In sintesi:
– le attività di religione o culto – che, lo ricordiamo, ai sensi dell'articolo 16,

²² «*Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime*» (art. 7, c. 3, L. 121/1985).

lettera a) della legge 222/1985 e ai soli «*effetti delle leggi civili*», sono quelle «*dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana*» – sono fiscalmente irrilevanti;

- le attività “diverse” di cui all'articolo 16, lettera b) della legge 222/1985 («*quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura, e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro*») sono assoggettate al regime tributario ordinariamente previsto per ciascuna di esse²³; nello specifico, si tratta del regime degli enti non commerciali²⁴ le cui attività, sotto il profilo delle imposte dirette e dell'IVA, possono essere collocate in tre aree:

- a) quella della irrilevanza fiscale, che comprende tutte le attività per le quali non si ravvisa il presupposto per l'imponibilità in quanto si tratta di cessioni di beni o di prestazioni di servizi senza rapporto sinallagmatico come, ad esempio, le prestazioni gratuite nell'ambito delle iniziative di beneficenza;
- b) quelle della non imponibilità, che comprende le attività per le quali ricorrerebbero i presupposti per la tassazione, ma che, in forza di una specifica norma agevolativa, sono defiscalizzate come, ad esempio, le raccolte occasionali di fondi²⁵, le prestazioni di servizi rese secondo le finalità istituzionali e verso corrispettivi che non eccedono i costi specifici²⁶, le cosiddette manifestazioni locali di sorte²⁷ e, limitatamente agli

²³ «*Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime*» (art. 7, c. 3, L. 121/1985).

²⁴ In forza degli artt. 73 e 149 del D.P.R. 917/1986 gli EECR sono enti non commerciali e ad essi non si applica la disciplina della perdita di tale qualifica.

²⁵ L'art. 143, c. 3 del TUIR dispone che «*non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali [...] a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione*»; tali attività, inoltre, sono escluse dall'IVA ed esenti da ogni altro tributo (cf D.Lgs. 460/1997, art. 2, c. 2).

²⁶ L'art. 143, c. 1, del TUIR dispone che per gli enti non commerciali «*non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione*».

²⁷ Nella definizione rientrano lotterie, tombole e pesche di beneficenza, disciplinate, sotto il profilo amministrativo dagli artt. 13 e 14 del D.P.R. 430/2001; le somme ricavate da queste iniziative non sono assoggettate a tassazione in quanto la “tas-

- EECR che hanno natura associativa, le attività istituzionali effettuate nei confronti dei soci anche se a fronte di pagamenti di corrispettivi²⁸;
- c) quella dell'imponibilità, che comprende le attività svolte verso corrispettivi; tali attività possono essere inquadrate tra le attività d'impresa se svolte in maniera organizzata e abituale²⁹ oppure tra le attività commerciali occasionali³⁰.

Le attività che si collocano nella terza area e che rientrano tra le attività di interesse generale, possono essere gestite dall'EECR come ramo ETS o IS; solo queste sono interessate dal nuovo regime fiscale introdotto dalla Riforma.

3. IL REGIME FISCALE DEGLI ETS

Il Titolo X del decreto legislativo 117/2017 disciplina il regime fiscale degli ETS disponendo che «*Agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del Titolo II del TUIR, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto compatibili*» (art. 79, c. 1).

Considerando che, come vedremo, gli ETS possono avere la natura non commerciale o commerciale, ciò significa che:

- per gli ETS non commerciali [d'ora in avanti ETS NC] il regime fiscale deriva dall'applicazione del Titolo X del decreto legislativo 117/2017 e del Titolo III – Capo II del TUIR (artt. 143-150),
- per gli ETS commerciali [d'ora in avanti ETS C] il regime fiscale deriva dall'applicazione del Titolo X del decreto legislativo 117/2017 e del Titolo II – Capo II del TUIR (artt. 81-142).

Si tenga presente che il ramo ETS è parte dell'EECR che, soggettivamente, rimane sempre un ente non commerciale.

3.1 Le attività degli ETS

Per giungere ad individuare la natura commerciale o non commerciale dell'ETS occorre fare un percorso che parte dalle attività necessarie e da quelle ammesse.

sa di lotteria" del 10% prevista dall'art. 41 del R.D.L. 1933/1938 è stata abrogata dall'art. 19 del D.L. 449/1997.

²⁸ Cf art. 148, cc. 3-6.

²⁹ In tal caso sono imponibili sotto il profilo delle imposte dirette come redditi d'impresa (cf art. 55 ss del TUIR) e rilevano sotto il profilo IVA (cf art. 4, D.P.R. 633/1972).

³⁰ In tal caso sono imponibili solo sotto il profilo delle imposte dirette come redditi diversi ai sensi dell'art. 67, c. 1, lett. i) del TUIR.

a) L'esercizio in via esclusiva o principale delle attività di interesse generale

L'articolo 5 prescrive che questi enti debbano esercitare «*in via esclusiva o principale*» una o più tra le 26 attività di interesse generale che lo stesso articolo elenca:

- a) interventi e servizi sociali,
- b) interventi e prestazioni sanitarie,
- c) prestazioni socio-sanitarie,
- d) educazione, istruzione e formazione professionale,
- e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, nonché alla tutela degli animali e prevenzione del randagismo,
- f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio,
- g) formazione universitaria e post-universitaria,
- h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale,
- i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale,
- j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario,
- k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso,
- l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa,
- m) servizi strumentali ad enti del Terzo Settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo Settore,
- n) cooperazione allo sviluppo,
- o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale,
- p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone svantaggiate,
- q) alloggio sociale,
- r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti,
- s) agricoltura sociale,
- t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche,
- u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti, erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate.

- te o di attività di interesse generale,
- v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della non-violenza e della difesa non armata;
 - w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco,
 - x) cura di procedure di adozione internazionale,
 - y) protezione civile,
 - z) qualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

b) Le altre attività possibili

Oltre allo svolgimento in via esclusiva o prevalente delle attività di interesse generale, gli ETS possono svolgere esclusivamente: le "attività diverse", "raccolte di fondi" continuative, le raccolte occasionali di fondi e le sponsorizzazioni:

- le attività diverse possono essere esercitate *«a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale»*; un apposito decreto interministeriale dovrà definire criteri e limiti di tali attività *«tenendo conto dell'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate in tali attività in rapporto all'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate nelle attività di interesse generale»* (art. 6),
- le attività di raccolta di fondi di natura non corrispettiva (art. 7, c. 1) e quelle di natura corrispettiva che possono essere realizzate *«anche in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti»* (art. 7, c. 2),
- le attività *«di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione»* (art. 79, c. 4, lett. b),
- le sponsorizzazioni il cui svolgimento viene previsto indirettamente dal comma 5 dell'articolo 79.

3.2 La natura fiscale delle singole attività

Per individuare la natura fiscale delle attività svolte dagli ETS occorre distinguere quelle di interesse generale di cui all'articolo 5 dalle altre attività possibili di cui agli articoli 6, 7 e 79.

a) Le attività diverse e le raccolte di fondi continuative, quelle occasionali e le sponsorizzazioni

Ad eccezione delle raccolte occasionali di fondi di cui all'articolo 79, comma 4 che (solo per gli ETS di natura non commerciale) non sono assoggettate a tassazione in quanto «*non concorrono alla formazione del reddito*», le attività diverse e le raccolte fondi corrispettive organizzate e continuative sono certamente attività commerciali, occasionali o abituali secondo i principi generali applicabili agli enti non commerciali³¹. Analogamente sono da qualificare come attività commerciali le sponsorizzazioni³².

b) Le attività di interesse generale

Per definire la natura commerciale o non commerciale delle attività di interesse generale non si ricorre ai principi ordinari della disciplina fiscale, ma occorre fare riferimento ai commi 2, 2-bis e 3 dell'articolo 79.

- In linea generale «*si considerano di natura non commerciale*» tutte le attività di interesse generale (diverse da quelle di ricerca scientifica di particolare interesse sociale) se sono svolte a titolo gratuito oppure verso corrispettivi che non superano i costi effettivi; tra i corrispettivi vanno conteggiati anche i contributi erogati dagli enti pubblici, mentre non devono essere compresi gli «*eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento*» (c. 2).
- Tali attività continuano ad essere considerate non commerciali anche in caso di ricavi superiori ai costi effettivi a condizione che «*non superino di oltre il 5 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi*» (c. 2-bis)³³.
- Nell'ambito della ricerca scientifica di particolare interesse sociale la non commercialità viene declinata diversamente a seconda che le attività siano svolte direttamente dagli ETS o che siano affidate da un ETS ad università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 2003, n. 135; nel primo caso sono considerate non

³¹ Cf per le attività commerciali abituali gli artt. 55 ss. e per quelle occasionali l'art. 67 del TUIR.

³² In tal senso la Ris. 356/E/2002 nella quale l'Agenzia delle entrate chiarisce che quando «*l'ente non profit (ente non commerciale in genere) ponga in essere un'attività riconducibile nello schema negoziale della sponsorizzazione*» questa «*rileva, ai fini fiscali, come attività commerciale*».

³³ Questa disposizione è stata introdotta dall'art. 24-ter, c. 3 del D.L. 119/2018, conv. L. 136/2018.

commerciali a condizione che «tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti» (c. 3, lett. a), mentre nel secondo caso sono sempre considerate non commerciali (c. 3, lett. b).

- Un'ultima ipotesi riguarda gli ETS fondazioni ex IPAB che operano nell'ambito degli interventi e servizi sociali, degli interventi e prestazioni sanitarie, delle prestazioni socio-sanitarie; queste attività sono sempre considerate non commerciali «a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi» (c. 3, lett. b-bis)³⁴.

3.3 La natura fiscale dell'ente

Individuata la qualifica fiscale delle attività dell'ETS occorre determinare la natura commerciale o non commerciale dell'ente ai sensi del comma 5 dell'articolo 79; questa verifica richiede un percorso che si sviluppa in due tappe.

Nella prima si prende in considerazione soltanto la (o le) attività di interesse generale che l'ente svolge: se questa (o queste) sono svolte in modo tale da essere considerate «di natura non commerciale» ai sensi dei commi 2-3, l'ETS ha natura non commerciale³⁵.

In caso contrario si passa alla seconda tappa nella quale occorre mettere in rapporto, con riferimento a ciascun periodo d'imposta:

- i proventi della (o delle) attività di interesse generale considerata commerciale – in quanto non svolta come richiesto dai commi 2-3 – a cui si aggiungono i proventi delle attività commerciali³⁶ di cui all'articolo 6 svol-

³⁴ Questa ulteriore ipotesi di non commercialità è stata introdotta dall'art. 1, c. 82 della L. 145/2018 e si applica «ai sensi e nei limiti del regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18.12.2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti "de minimis", e del regolamento (UE) n. 1408/2013 della Commissione, del 18.12.2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti "de minimis" nel settore agricolo» (L. 145/2018, art. 1, c. 83).

³⁵ «Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo» (c. 5, primo periodo).

³⁶ In realtà il testo della norma richiede di considerare «i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo» e «le attività di cui all'articolo 6», senza precisare

te dall'ente, ma con esclusione delle sponsorizzazioni³⁷

con:

- le entrate derivanti da attività non commerciali, distinguibili in tre categorie:
 - quelle delle attività nelle quali mancano i presupposti per l'imponibilità, come contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative e ogni altra entrata simile,
 - quelle delle attività decommercializzate, cioè i proventi e le entrate delle attività di interesse generale considerate non commerciali ai sensi dei commi 2-3 oltre alle raccolte occasionali di fondi e ai contributi pubblici erogati per le attività di interesse generale considerate di natura non commerciale di cui al comma 4 dell'articolo 79³⁸,
 - quelle delle attività di beneficenza nelle quali mancano le entrate e che vanno considerate calcolando il valore normale delle cessioni o prestazioni rese.

Se il risultato del rapporto è inferiore ad uno l'ETS è non commerciale, altrimenti è qualificato fiscalmente come ETS commerciale.

3.4 Agevolazioni fiscali per gli ETS

Le agevolazioni previste per gli ETS sono più significative per gli enti di natura non commerciale, soprattutto nell'ambito delle imposte dirette.

3.4.1 Agevolazioni fiscali per gli ETS non commerciali

Il regime fiscale degli ETS non commerciali si può distinguere tra quello riguardante le imposte dirette (IRES), quello relativo alle liberalità ricevute e quello relativo alle imposte indirette e ai tributi locali.

a) Il regime delle imposte dirette

Ai sensi dell'articolo 79 non sono soggette alle imposte sui redditi:

- le attività di interesse generale che si considerano di natura non commerciale in quanto rispettano i limiti e le condizioni di cui ai commi 2-3, cioè quelle svolte gratuitamente o con ricavi che non superano i costi, quindi

se occorre riferirsi, per queste ultime, ai ricavi lordi o netti.

³⁷ La norma cita solo le attività diverse di cui all'art. 6, ma ritengo che debbano essere incluse anche le raccolte occasionali di fondi abituali di cui al secondo comma dell'art. 7.

³⁸ In realtà i contributi pubblici sono già inclusi tra i proventi delle attività di interesse generale non commerciali.

- senza materia imponibile,
- le raccolte occasionali di fondi di cui al comma 4, lettera a), che «*non concorrono*» alla formazione del reddito,
 - i contributi pubblici erogati per lo svolgimento delle attività di interesse generale svolte con le modalità e nei limiti di cui ai commi 2-3; questa previsione di cui al comma 4, lettera b) sembrerebbe superflua in quanto questi importi sono già inclusi nei proventi non tassabili costituiti dalle attività di interesse generale che si considerano di natura non commerciale,
 - limitatamente agli enti associativi, ai sensi del comma 6 «*si considera non commerciale*» l'attività svolta nei confronti dei soci e dei familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente e «*non concorrono alla formazione del reddito*» le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi³⁹.

Quando gli ETS non commerciali svolgono attività commerciali (quelle di interesse generale quando i corrispettivi eccedono i costi specifici oltre i limiti previsti, quelle diverse di cui all'articolo 6 e le raccolte abituali di fondi⁴⁰) possono optare per la determinazione forfetaria del reddito, secondo il regime introdotto dall'articolo 80 che prevede un coefficiente di redditività differenziato per tipologia di attività e per fascia di ricavi.

Per le prestazioni di servizi il coefficiente è:

- del 7% per ricavi fino a 130.000 euro,
- del 10% per ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro,
- del 17% per ricavi oltre i 300.001 euro.

Per le attività diverse dalle prestazioni di servizi il coefficiente è:

- del 5% per ricavi fino a 130.000 euro,
- del 7% per ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro,
- del 14% per ricavi oltre i 300.001 euro.

All'imponibile determinato mediante l'applicazione dei coefficienti si aggiungono le plusvalenze e le sopravvenienze, i dividendi e gli interessi e i proventi immobiliari.

³⁹ Si evidenzia che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a fronte di corrispettivi specifici si considerano attività commerciali (occasionali o abituali) anche e svolte nei confronti dei soci, familiari e conviventi. Questa previsione non si applica esclusivamente con riferimento alle associazioni di promozione sociale.

⁴⁰ L'art. 80, che introduce il regime forfetario degli ETS non commerciali, non include le raccolte abituali di fondi, ma si ritiene che anche per queste attività, qualora producano reddito d'impresa, possono essere gestite con il regime forfetario.

b) Il social bonus

L'articolo 81 introduce un'agevolazione fiscale, i cosiddetti *social bonus*, per i soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore degli «enti del Terzo Settore che hanno presentato al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata e assegnati ai suddetti enti per lo svolgimento di attività di cui all'articolo 5, con modalità non commerciali».

Agli offerenti viene riconosciuto un credito d'imposta nella misura del 65%, per le erogazioni effettuate da persone fisiche e del 50%, per quelle effettuate da enti o società.

Il credito d'imposta è ammesso nei limiti del 15% del reddito imponibile per le persone fisiche e per gli enti non commerciali, e del 5% dei ricavi annui per i soggetti titolari di reddito d'impresa; è ripartito in tre quote annuali di pari importo, può essere utilizzato in compensazione mediante il Modello F24 e non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Gli enti beneficiari delle erogazioni liberali effettuate per la realizzazione di interventi di manutenzione, protezione e restauro dei beni pubblici o confiscati alla criminalità devono comunicare trimestralmente al Ministero del lavoro e delle politiche sociali l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute nel trimestre di riferimento; devono inoltre provvedere a dare pubblica informazione di tale ammontare, nonché della destinazione e dell'utilizzo delle erogazioni, tramite il proprio sito *web* istituzionale in una pagina dedicata e facilmente individuabile. Le medesime informazioni devono essere inserite anche in un apposito portale, gestito dal Ministero, in cui agli enti destinatari delle erogazioni liberali sono associate tutte le informazioni relative allo stato di conservazione del bene, gli interventi di ristrutturazione o riqualificazione eventualmente in atto, i fondi pubblici assegnati per l'anno in corso, l'ente responsabile del bene, nonché le informazioni relative alla fruizione, in via prevalente, per l'esercizio delle attività di interesse generale.

È prevista l'adozione, da parte del Ministero del lavoro, di un decreto per la definizione delle modalità di attuazione sia delle agevolazioni fiscali sia delle procedure per l'approvazione dei progetti di recupero finanziabili.

c) Le liberalità agevolate e il 5 per mille

Nella logica della Riforma del Terzo Settore il finanziamento delle attività di interesse generale attraverso le donazioni da parte di privati ha un ruolo significativo. Coerentemente, con l'articolo 83 le erogazioni liberali vengono agevolate in maniera significativa, sia prevedendo un ritorno in termini di risparmio di imposte per gli offerenti, sia dando rilevanza anche

alle erogazioni in natura⁴¹.

L'agevolazione fiscale può assumere, per le sole persone fisiche, la forma della detrazione d'imposta (c. 1) o, per tutti i soggetti, della deduzione dall'imponibile (c. 2).

La detrazione (che non può superare l'importo di 30.000 euro l'anno) è pari al 30% dell'erogazione liberale; per le erogazioni alle Organizzazioni di Volontariato l'aliquota è pari al 35%. Come ormai accade per quasi tutte le agevolazioni, è necessario che la liberalità sia effettuata attraverso il canale bancario/postale.

La deduzione è ammessa fino ad un importo pari al 10% del reddito complessivo dichiarato. Il legislatore ha ulteriormente agevolato tali liberalità prevedendo che qualora il reddito complessivo al netto di tutte le altre deduzioni non fosse capiente, l'eccedenza può essere utilizzata entro il quarto esercizio successivo.

L'agevolazione riconosciuta al benefattore è però condizionata ad un adempimento: nel Registro Unico deve essere annotata la qualifica di ente non commerciale e, al fine di evitare che continuino ad essere agevolate erogazioni liberali a favore di enti di Terzo Settore che hanno perso la qualifica di enti non commerciali, il comma 3 dell'articolo 83 prescrive – a pena di sanzione pecuniaria da 500 a 5.000 euro – che il legale rappresentante comunichi all'ufficio del Registro Unico la perdita di qualifica entro 30 giorni dalla chiusura del periodo d'imposta.

Per quanto riguarda il 5 per mille, il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 111, emanato in forza della stessa legge delega di Riforma del Terzo Settore, nel riordinare l'istituto, dispone questa forma di finanziamento sia destinata al sostegno degli enti del Terzo Settore⁴² iscritti nell'apposito Registro unico nazionale⁴³.

⁴¹ Per rendere effettiva questa seconda tipologia di liberalità è però necessario attendere un decreto ministeriale che deve definire le tipologie di beni ammessi e i criteri/modalità per la loro valorizzazione (c. 4).

⁴² Le altre finalità sono: il finanziamento della ricerca scientifica e dell'università e quello della ricerca sanitaria; il sostegno delle attività sociali svolte dal Comune di residenza del contribuente; il sostegno delle associazioni sportive dilettantistiche, riconosciute ai fini sportivi dal Comitato olimpico nazionale italiano a norma di legge, che svolgono una rilevante attività di interesse sociale; il finanziamento delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici.

⁴³ La destinazione del beneficio agli enti del Terzo Settore ha effetto a decorrere dall'anno successivo a quello di operatività del Registro unico nazionale; fino a tale momento, resta confermata la destinazione del cinque per mille a sostegno degli enti di cui all'art. 2, c. 4-novies, lett. a) del D.L. 40/2010.

d) Le agevolazioni nelle imposte indirette enti tributi locali

Nell'ambito delle imposte indirette e dei tributi locali le agevolazioni sono disciplinate dall'articolo 82:

- esclusione dall'imposta sulle successioni e donazioni e dalle imposte ipotecaria e catastale dei trasferimenti relativi agli immobili utilizzati per le attività di interesse generale (c. 2),
- esenzione dall'imposta di registro per le modifiche statutarie finalizzate ad adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative (c. 3),
- imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione (c. 3),
- imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a condizione che i beni siano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale⁴⁴ (c. 4),
- esenzione dall'imposta di bollo per gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli enti (c. 5),
- esenzione IMU e TASI per gli immobili posseduti, utilizzati e «*destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222*»⁴⁵, «*alle condizioni e nei limiti previsti dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dall'articolo 9, comma 8, secondo periodo, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dall'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, e dall'articolo 1, comma 3, del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68, e relative disposizioni di attuazione*» (c.

⁴⁴ L'ente deve rendere apposita dichiarazione in sede di stipula dell'atto e la dichiarazione mendace o la mancata effettiva utilizzazione per le attività di interesse generale entro il termine previsto per il pagamento dell'imposta nella misura ordinaria, nonché la sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'imposta dovuta oltre agli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere versata.

⁴⁵ Il rinvio all'art. 16 richiama le attività di religione o culto: culto, cura delle anime, formazione del clero e dei religiosi, educazione cristiana, missione.

6); l'esenzione IMU-TASI, quindi, viene "importata" nel Codice del Terzo Settore senza alcuna specificità con due conseguenze: alcune tra le attività agevolate non rientrano tra quelle di interesse generale di cui all'articolo 5 (come le attività previdenziali e quelle di religione o culto) mentre per molte di queste non è prevista l'agevolazione; inoltre le modalità non commerciali di svolgimento dell'attività richieste per l'accesso all'esenzione non sono quelle individuate dall'articolo 79 del Codice del Terzo Settore, ma quelle definite dal D.M. 200/2012,

- i comuni, le province, le città metropolitane e le regioni possono deliberare nei confronti degli enti del Terzo Settore che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti limitatamente ai tributi diversi dall'IMU e dalla TASI (c. 7),
- le regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano possono disporre la riduzione o l'esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti della Corte di giustizia dell'Unione europea (c. 8),
- esclusione dall'imposta sugli intrattenimenti per le attività svolte occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione⁴⁶ (c. 9),
- esenzione dalle tasse sulle concessioni governative (c. 10).

3.4.2 Agevolazioni fiscali per gli ETS commerciali

Per gli ETS commerciali non sono previste agevolazioni per quanto riguarda le imposte dirette; si applicano le ordinarie norme del TUIR (Titolo II) riguardanti le società e gli enti commerciali.

Con riferimento alle imposte indirette, invece, si applicano tutte le disposizioni riguardanti gli ETS non commerciali di cui all'articolo 82, con la sola eccezione dell'esenzione IMU-TASI (c. 6).

Per quanto riguarda le agevolazioni ai soggetti che effettuano liberalità a favore degli ETS, nonostante il disposto del comma 6 che, rinviando al primo comma dell'articolo 82⁴⁷ esclude dall'ambito soggettivo solo gli ETS in forma di società non cooperative, il comma 3 stabilisce invece che le disposizioni agevolative «*si applicano a condizione che l'ente dichiari la propria natura non commerciale ai sensi dell'articolo 79, comma 5, al momento*

⁴⁶ L'esenzione spetta a condizione che dell'attività sia data comunicazione alla SIAE, prima dell'inizio di ciascuna manifestazione.

⁴⁷ «Le disposizioni del presente articolo si applicano anche agli enti del terzo settore di cui al comma 1 dell'articolo 82 a condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate ai sensi dell'articolo 8, comma 1».

dell'iscrizione nel Registro unico di cui all'articolo 45» e che in caso di perdita della natura non commerciale successiva all'iscrizione l'ETS sia tenuto a comunicare la circostanza al RUNTS e sia punito, in caso di mancata o tardiva comunicazione, con una sanzione amministrativa da 500 euro a 5.000 euro.

4. L'ENTRATA IN VIGORE DELLE DISPOSIZIONI FISCALI DEL CODICE

L'entrata in vigore della disciplina fiscale – contenuta nel Titolo X del decreto – è differita: si applicherà «*a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del suddetto registro [il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore]*» (art. 104, c. 2).

Alcune disposizioni fiscali, però, sono in vigore già a decorrere dal 1° gennaio 2018, ma solo per tre tipologie di soggetti; sono infatti applicabili, in via transitoria, «*alle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 iscritte negli appositi registri, alle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, e alle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionali, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383*» (art. 104, c. 2).

Le Onlus (compresi i rami degli EECR), le Aps e le Odv possono usufruire in anticipo rispetto agli altri soggetti del Terzo Settore delle agevolazioni fiscali, precisamente quelle previste dagli articoli 77 (Titoli di solidarietà), 78 (regime fiscale del *Social Lending*), 81 (*Social Bonus*), 82 (disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali), 83 (Detrazione e deduzione per erogazioni liberali) e 84 comma 2 e 85 comma 7 (Esenzione IRES fabbricati per le Odv e le Aps).

5. IL REGIME FISCALE DELLE IMPRESE SOCIALI

Rispetto alla precedente "versione" dell'Impresa Sociale – l'Impresa Non Lucrativa di Utilità Sociale (INLUS), introdotta con il decreto legislativo 155/2006 – quella disciplinata dal decreto legislativo 112/2017 sarà certamente accolta con più interesse soprattutto per tre motivi: le agevolazioni fiscali, la possibilità di una remunerazione (ancorché contenuta) del capitale e la possibilità di devolvere parte degli utili ad iniziative benefiche.

5.1 Le agevolazioni fiscali nelle imposte dirette

Sotto il profilo delle imposte dirette l'articolo 18 dispone che non sono assoggettati al prelievo fiscale (IRES) gli utili e gli avanzi di gestione destinati allo svolgimento dell'attività di interesse generale⁴⁸ o ad incremento del patrimonio; nello specifico sono defiscalizzati:

- le somme accantonate a riserve destinate allo svolgimento dell'attività statutaria; l'utilizzo delle riserve a copertura di perdite è consentita e non comporta la decadenza dal beneficio, a condizione che non si proceda alla distribuzione di utili fino a quando le riserve non siano state ricostituite,
- le imposte sui redditi riferibili alle variazioni fiscali effettuate ai sensi dell'articolo 83 ss. del TUIR, ove si generi un utile o un maggior utile da destinare ad incremento del patrimonio.

Sono escluse dalla tassazione anche le somme destinate a contributo per l'esercizio dell'attività ispettiva organizzata dal Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali.

Sono assoggettati ad IRES, quindi, gli utili e gli avanzi di gestione distribuiti sotto qualsiasi forma (come l'emissione di strumenti finanziari, l'aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto o versato dai soci, o anche le erogazioni liberali in favore di altri ETS di cui all'art. 3, c. 3 lett. b).

5.2 Le agevolazioni nelle imposte indirette

Per quanto concerne le imposte indirette occorre distinguere le IS non societarie – compresi i rami IS degli enti ecclesiastici e quelle societarie, ma diverse dalle cooperative sociali (alle quali si applicano le norme delle IS non societarie).

Al primo gruppo, IS non societarie e cooperative sociali, si applicano tutte le agevolazioni cui all'articolo 82 del decreto legislativo 114/2017, con la sola eccezione dell'esenzione IMU-TASI (c. 6).

Al secondo gruppo, IS societarie diverse dalle cooperative sociali, si applica solo l'agevolazione prevista dal comma 4, cioè le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a condizione che i beni siano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale⁴⁹.

⁴⁸ La detassazione riguarda anche gli utili destinati allo svolgimento di attività diverse da quelle di interesse generale esercitate entro la soglia del 30% dei ricavi complessivi, ai sensi dell'art. 2, c. 3.

⁴⁹ L'ente deve rendere apposita dichiarazione in sede di stipula dell'atto e la dichiara-

5.3 Le liberalità agevolate e il 5 per mille

In forza del rinvio disposto dal comma 6 dell'articolo 83 del decreto legislativo 117/2017 al primo comma dell'articolo 82, comma 1 dello stesso decreto, alle IS diverse da quelle societarie ed incluse le cooperative sociali, si applica il regime delle liberalità disposto per gli ETS non commerciali.

5.4 La distribuzione di utili per progetti di utilità sociale

Il terzo comma dell'articolo 3 prevede la possibilità di distribuzione «una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti»; la destinazione di tale distribuzione può riguardare: la remunerare – entro limiti prefissati – del capitale (per le IS di natura societaria; lett. a) oppure – ed è quella che può interessare i rami IS degli EECR – può essere destinata «a erogazioni gratuite in favore di enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali, che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale» (lett. b).

Per quanto il dettato testuale della disposizione impedisca certamente ad un EECR che ha costituito un ramo IS di erogare questi contributi alla propria sfera istituzionale, potrebbe invece non risultare contrario allo spirito della Riforma consentire all'EECR erogare una parte dell'avanzo generatosi nel ramo IS al proprio ramo ETS per finanziare uno specifico progetto di utilità sociale⁵⁰.

6. LE NORME DI COORDINAMENTO NORMATIVO CHE RIGUARDANO GLI EECR

L'articolo 89 del decreto legislativo 117/2017 stabilisce che alcune norme non applicabili agli ETS e alle IS restano invece in vigore per gli EECR al di fuori dei rami ETS e IS eventualmente istituiti; si tratta:

- dell'articolo 3 del decreto legislativo 346/1990 e degli articoli 1 e 10 del decreto legislativo 347/1990, cioè l'esenzione dall'imposizione indiretta per i trasferimenti a titolo gratuito (c. 2),
- della disciplina degli enti non commerciali di cui agli articoli 143-148 del

zione mendace o la mancata effettiva utilizzazione per le attività di interesse generale entro il termine previsto il pagamento dell'imposta nella misura ordinaria, nonché la sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'imposta dovuta oltre agli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere versata.

⁵⁰ L'ammissibilità di questo comportamento dovrebbe essere confermata dall'Amministrazione Finanziaria.

- TUIR, compreso il regime forfettario di cui all'articolo 145 del TUIR per la determinazione del reddito d'impresa (c. 3),
- delle agevolazioni per gli enti di natura associativa di cui all'articolo 148 del TUIR (c. 3),
 - della riduzione al 50% dell'aliquota IRES di cui all'articolo 6 del D.P.R. 601/1973 (c. 6).

7. L'ENTRATA IN VIGORE DELLE DISPOSIZIONI FISCALI DELLE IS

Anche con riferimento alle disposizioni fiscali previste dall'articolo 18 del decreto legislativo 112/2017 per l'IS l'entrata in vigore è differita: ai sensi del comma 9 dello stesso articolo, infatti, la loro efficacia è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea per il contrasto agli aiuti di Stato⁵¹.

⁵¹ Il differimento riguarda anche le disposizioni dell'articolo 16, riguardanti il fondo per la promozione e lo sviluppo delle IS.

LO SPORT, LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE E IL TERZO SETTORE

Le associazioni e società sportive dilettantistiche, come tali, non sono soggetti ricompresi tra gli Enti del Terzo Settore. Questo credo sia il punto di partenza per un ragionamento sui rapporti tra sport, associazioni sportive dilettantistiche e Terzo Settore.

Partiamo dall'articolo 4 del Codice del Terzo Settore laddove elenca gli enti che potranno entrare nella riforma. Non vi è traccia delle associazioni e società sportive dilettantistiche e credo che, essendo soggetti tipizzati, nessuno possa pensare di volerli considerare all'interno della categoria di quello che io chiamo il "bidone della indifferenziata" ossia: «*le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato costituiti per il perseguimento senza scopo di lucro di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale*».

Ulteriore prova di tale affermazione è contenuta nel decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 111 recante la «*Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a norma dell'articolo 9 comma 1 lettera c) e d) della legge 6 giugno 2016 n. 106*» il cui articolo 3, nell'elencare i soggetti che possono essere iscritti distingue alla lettera a) i soggetti del Terzo Settore dalle associazioni sportive elencate alla lettera e).

Premesso questo è altrettanto vero che gli Enti del Terzo Settore possono svolgere attività sportiva dilettantistica espressamente ricompresa alla lettera t) dell'articolo 5 del decreto legislativo 117/2017 (d'ora in avanti CTS) tra quelle di interesse generale che devono essere svolte da tali enti «*in via esclusiva o principale*».

Sul punto l'Agenzia delle entrate, con la sua Circolare 18/E del 1° agosto 2018 ha chiarito che le associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro potranno scegliere se conservare le agevolazioni fiscali ad esse specificamente riservate dalla vigente disciplina oppure, in alternativa, qualora intendano entrare a far parte degli Enti del Terzo Settore, fruire dei

benefici fiscali previsti per tali Enti del Terzo Settore, in luogo del regime fiscale specifico riservato alle sportive.

Ulteriori tasselli sulla netta distinzione che la legislazione fa tra Enti del Terzo Settore e sportive la ricaviamo anche dalla circostanza che il Codice del Terzo Settore prevede per gli enti iscritti al RUNTS l'abrogazione di una serie di norme fiscali (vedi tra tutte la L. 398/1991 e il c. 3 dell'art. 148 del TUIR) che mantengono, invece, la loro validità per le sportive.

Molte regole della riforma (vedi la parziale distribuzione di utili ammessa per le imprese sociali o la parziale antidemocraticità che potrebbero avere gli statuti degli ETS con il voto plurimo o i componenti dell'organo amministrativo eletti da soggetti diversi dell'assemblea sociale) sono in palese contrasto con i contenuti dei commi 17 e 18 dell'articolo 90 della legge 289/2002. Pertanto, un Ente del Terzo Settore potrebbe avere uno statuto che gli consentirebbe l'iscrizione al RUNTS ma non al registro Coni.

Il legislatore, pertanto, era perfettamente conscio e consapevole che lo sport "istituzionale" sarebbe rimasto fuori dal Terzo Settore e, in tal senso, ha disciplinato e ne ha tenuto conto nella scrittura della riforma. Continua a non essere certo, ad esempio, che i cosiddetti compensi sportivi di cui all'articolo 67, primo comma, lettera m), del TUIR, siano applicabili ai soggetti "sportivi" del Terzo Settore.

Ma non poteva che essere così per i diversi "strati" in cui è formata l'attività sportiva. Basti pensare ai gruppi sportivi militari e di Stato, le miriadi di società e associazioni sportive dilettantistiche fortemente orientate al risultato e alla competizione, per capire come lo sport non possa essere Terzo Settore o, se si preferisce, non possa essere tutto e solo Terzo Settore.

Questo non significa, ovviamente, che soggetti del Terzo Settore non possano svolgere "anche" attività sportiva dilettantistica, espressamente ricompresa tra le attività di interesse generale di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 117/2017, proprio come espressione di un altro dei numerosi strati di cui è composta la pratica sportiva in Italia.

L'importante è partire da un presupposto. La legge non riconosce le Associazioni Sportive Dilettantistiche che siano allo stesso tempo di promozione sociale, ma riconosce, come espressamente e in maniera del tutto condivisibile, affermato anche dall'Agenzia delle Entrate, le ASD che fanno sport e le APS che fanno sport. Due soggetti diversi che possono svolgere la medesima attività disciplinati da regole distinte per gli uni e per gli altri.

Ecco allora che sarà necessario che il Registro Coni apra una propria sezione per ospitare tutti quegli enti che, provenienti dal Terzo Settore, richiedano il riconoscimento ai fini sportivi per potersi affiliare ad una FSN / DSA/ EPS. A tal fine, però, a livello statutario, dovranno uniformarsi ai precetti dei citati commi 17 e 18 dell'articolo 90 della legge 289/2002.

La strada della riforma dello sport, comunque urgente e necessaria,

deve transitare attraverso la redazione dei decreti delegati che nasceranno a seguito della approvazione del disegno di legge delega governativo contrassegnato come atto della Camera n. 1603bis; se fosse vero che lo Sport già si trovasse all'interno della Riforma del Terzo Settore, a che titolo riformarlo nuovamente con il provvedimento oggi all'esame del Parlamento?

Ma fare sport come soggetti del Terzo Settore non è semplice né vantaggioso rispetto a fare sport come associazione o società sportiva dilettantistica.

Il regime fiscale più vantaggioso, per la tipologia di attività connessa allo sport, presente nel codice del Terzo Settore, è sicuramente quello previsto per le associazioni di promozione sociale.

In tal caso il primo problema è l'articolo 36 del CTS. Mentre nelle sportive tutti gli associati possono percepire compensi, con il solo limite del lucro indiretto, nelle APS i soggetti remunerati impiegati nell'attività non possono essere superiori al «cinquanta per cento del numero dei volontari o al cinque per cento del numero degli associati». Questo già "elimina" molte sportive dalla possibilità di diventare APS.

Gli enti del Terzo Settore con proventi, anche solo di carattere istituzionale, superiori a 220.000 euro sono tenuti a redigere il bilancio con stato patrimoniale, rendiconto e relazione di missione; le sportive no.

Gli Enti del Terzo Settore non iscritti nel registro delle imprese devono depositare il loro bilancio presso il registro unico nazionale del Terzo Settore e, se hanno ricavi comunque denominati superiori ai centomila euro devono pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet: «*gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e di controllo, ai dirigenti nonché agli associati*». Le associazioni sportive no.

Gli Enti del Terzo Settore debbono assicurare i propri volontari anche per la responsabilità civile verso i terzi. Le sportive no (e forse solo questo è un male per queste ultime).

Nelle associazioni del Terzo Settore che abbiano superato, per due anni consecutivi due dei seguenti limiti:

- 110.000 euro di attivo di stato patrimoniale;
- 220.000 di "entrate comunque denominate";
- la media di cinque dipendenti occupati nel corso dell'esercizio, vi sarà l'obbligo dell'organo di controllo in cui almeno un componente abbia i requisiti di cui all'articolo 2397 codice civile. Nelle associazioni sportive no.

Gli Enti del Terzo Settore, ai sensi dell'articolo 93 del codice del Terzo Settore sono soggetti a controlli finalizzati ad accertare:

- a) La sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore
- b) Il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale
- c) L'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al registro unico nazionale del terzo settore
- d) Il diritto di avvalersi dei benefici, anche fiscali e del cinque per mille derivanti dall'iscrizione nel registro unico nazionale del terzo settore
- e) Il corretto impiego delle risorse pubbliche, finanziarie e strumentali ad essi attribuite».

Questi controlli possono essere posti in essere da:

- «[...] 3. L'ufficio del registro unico nazionale del terzo settore territorialmente competente esercita le attività di controllo di cui alle lettere a), b) e c) del comma 1 nei confronti degli enti del terzo settore aventi sede legale sul proprio territorio anche attraversamento accertamenti documentali, visite ed ispezioni d'iniziativa, periodicamente o in tutti i casi in cui venga a conoscenza di atti o fatti che possano integrare violazioni alle disposizioni del presente codice [...]
- 4. Le amministrazioni pubbliche e gli enti territoriali che erogano risorse finanziarie o concedono l'utilizzo di beni immobili o strumentali di qualsiasi genere [...] Dispongono i controlli amministrativi e contabili [...]
- 5. Le reti associative di cui all'articolo 41 comma due iscritte nell'apposita sezione del registro unico nazionale [...] e gli enti accreditati come centri di servizio per il volontariato [...] possono svolgere attività di controllo [...] nei confronti dei rispettivi aderenti [...]

Questi controlli non sono previsti per le sportive.

Infine, il comma 25 dell'articolo 90 della legge 289/2002 prevede una assegnazione in gestione della impiantistica sportiva pubblica in via preferenziale alle associazioni e società sportive dilettantistiche che non si ritiene possa essere applicato in via estensiva agli Enti del Terzo Settore.

Ma ci potrebbero essere delle sportive "costrette" ad entrare e ad operare come soggetti del Terzo Settore.

L'articolo 10 del decreto legislativo 460/1997, norma che rimane in vigore anche dopo l'entrata in vigore del Codice del Terzo Settore e fino al «periodo di imposta successivo all'autorizzazione della commissione europea [...] e comunque non prima del periodo di imposta successivo di operatività» del RUNTS, prevede che le associazioni che praticano «sport dilettantistico» (c. 1 a 6) in favore di «persone svantaggiate in ragioni di condizioni fisiche, psichiche economiche, sociali o familiari» possano assumere la qualifica di organizzazioni non lucrative di utilità sociali (di seguito Onlus) e

godere delle agevolazioni indicate negli articoli successivi della norma citata.

Questa ha prodotto che numerose sono le associazioni sportive dilettantistiche che hanno assunto anche lo status di Onlus, ad esempio per la loro attività nel settore paralimpico.

Questi enti si trovano di fronte ora ad una scelta non semplice. Infatti, la successiva lettera f) della medesima norma prevede «*l'obbligo di devolvere il patrimonio della organizzazione in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità [...]*». L'ingresso nel Terzo Settore, in qualsiasi dei settori in cui si suddivide il RUNTS, pur causando la perdita della qualifica di Onlus non produce alcuna conseguenza sotto l'aspetto patrimoniale in quanto il comma 8 dell'articolo 101 del Codice del Terzo Settore prevede espressamente che l'ingresso nel registro «*non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente*» e, pertanto, in tal caso ci sarà, pur modificandosi, anche in maniera sostanziale, le "regole" di gestione giuridico-amministrativa, una continuità dell'ente, priva di conseguenze per il patrimonio della Onlus.

Problema diverso si porrà per quelle ASD Onlus che ritenessero per loro non conveniente acquisire la qualifica di Ente del Terzo Settore continuando così l'attività come ASD non più Onlus. Ai fini dell'applicazione dell'obbligo di devoluzione del patrimonio ad altre Onlus previsto dalla lettera f), comma 1, articolo 10 del decreto legislativo n. 460/1997 (per il caso di scioglimento) la Circolare n. 168/E/1998 ha precisato che «*la perdita della qualifica equivale, ai fini della destinazione del patrimonio, allo scioglimento dell'ente*». Con Circolare n. 59 del 31 ottobre 2007 l'Agenzia delle entrate, dopo avere ribadito tale principio, ha riconosciuto la possibilità, per gli enti che perdono la qualifica senza sciogliersi, di devolvere ai sensi della predetta norma solo il patrimonio accumulato grazie alle agevolazioni fiscali previste dal decreto stesso.

Questo produce una immediata conseguenza. L'eventuale volontà della ASD Onlus di continuare a godere della disciplina delle attività sportive dilettantistiche (che, come già affermato, è antitetica all'eventuale ingresso nel Terzo Settore, che imporrebbe l'applicazione, invece, al posto delle norme previste per le sportive, di quelle previste per tale tipo di enti) costringerà l'ente a devolvere il proprio patrimonio con seri rischi di estinzione o liquidazione.

Pertanto, ad oggi, appare assai poco probabile ipotizzare che l'intero comparto dello sport possa, alle attuali condizioni, entrare nel Terzo Settore. Un bene, un male, ai politici la risposta.

BILANCIO ITL