

# ENTI RELIGIOSI E TERZO SETTORE NELL'ORDINAMENTO GIURIDICO ITALIANO

## RELIGIOUS ENTITIES AND THE THIRD SECTOR IN THE ITALIAN LEGAL SYSTEM

ANDREA BETTETINI

**RIASSUNTO** · La riforma del Terzo settore avviata nell'ordinamento italiano con la legge di delega n. 106 del 6 giugno 2016, per quanto ancora parziale e non completa in attesa del via libera della Commissione Europea sui nuovi regimi forfettari di tassazione per gli enti del terzo settore, coinvolge anche gli enti religiosi. Lo studio in particolare esamina le condizioni di accesso a tale normativa per gli enti religiosi e i profili fiscali della novella.

**PAROLE CHIAVE** · Terzo settore, enti religiosi, riforma fiscale.

**SOMMARIO:** 1. La riforma del Terzo settore e gli “enti religiosi”. – 2. Condizioni per la costituzione di un segmento o ramo Terzo settore o Impresa sociale. In particolare, l’identificazione dei beni dell’ente canonico funzionali all’esercizio dell’attività di Terzo settore o di Impresa sociale. – 3. L’iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo settore – RUNTS. – 4. I profili fiscali della riforma del Terzo settore. – 5. Lo svolgimento di attività diverse mediante la costituzione di enti civili strumentali e autonomi.

### 1. LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE E GLI “ENTI RELIGIOSI”

**L**a legge delega del 6 giugno 2016 n. 106 ha dato avvio nell’ordinamento italiano alla cd. Riforma del Terzo settore,<sup>1</sup> che ha poi trovato compi-

andrea.bettetini@unicatt.it, Professore ordinario, Facoltà di Giurisprudenza, Università Cattolica del Sacro Cuore, Milano, Italia.

Contributo sottoposto a doppia revisione anonima (*Double-Blind Peer-Review*).

<sup>1</sup> Tra i primi commenti alla legge delega con riferimento agli enti religiosi cfr. C. ELEFAN-

mento con l'adozione dei decreti legislativi del 6 marzo 2017, n. 40 (servizio civile universale) e del 3 luglio 2017, n. 111 (cinque per mille), n. 112 (impresa sociale) e n. 117 (Codice del Terzo settore) e con un numero assai significativo di disposizioni attuative di rango ministeriale.<sup>2</sup>

Per ciò che qui strettamente interessa, l'art. 4, comma 3 del Codice del Terzo settore prevede che agli «enti religiosi civilmente riconosciuti» («e alle fabbricerie») le norme del medesimo Codice si applichino “limitatamente” allo svolgimento delle attività di interesse generale, tassativamente individuate dal successivo art. 5 (sanitarie, socio-sanitarie, di educazione e istruzione, culturali, etc.), nonché ad attività secondarie e strumentali ad esse;<sup>3</sup> una disposizione pressoché identica la si riscontra anche nel decreto n. 112 del 2017 sull'impresa sociale, riferita a quegli enti religiosi civilmente riconosciuti che svolgano un'attività imprenditoriale di interesse generale nei settori previsti dall'art. 2 dello stesso decreto.<sup>4</sup>

TE, *Enti ecclesiastici-religiosi e Terzo settore tra questioni aperte e prospettive di riforma: sviluppi recenti*, «Quaderni di diritto e politica ecclesiastica» III (2016), pp. 581-599.

<sup>2</sup> Ad oggi (settembre 2023), per il compimento effettivo di tale Riforma si attende ancora che la Commissione europea si pronunci sulla compatibilità del nuovo regime tributario previsto per gli enti del Terzo settore e per le imprese sociali con le disposizioni europee in materia di divieto di aiuti di Stato (cfr. art. 101, comma 10 d.lgs. 117 del 2017; art. 18, comma 9, d.lgs. 112 del 2017).

<sup>3</sup> La possibilità per l'ente religioso di svolgere, nel contesto operativo-contabile di un proprio ramo del Terzo settore, attività diverse da quelle d'interesse generale deve essere prevista dal regolamento relativo al medesimo, anche mediante una clausola generica ed aperta che non faccia riferimento ad alcuna specifica attività. In ogni caso, l'esercizio di tali attività deve avvenire nel rispetto dei criteri e limiti di secondarietà e strumentalità individuati, per un generico ramo del Terzo settore, dal decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali n. 107 del 2021 e ricavabili, per il ramo d'impresa sociale, dall'art. 2, comma 3 del d.lgs. 112 del 2017 e dai relativi criteri di computo stabiliti con decreto del Ministero dello sviluppo economico (ora, Ministero delle imprese e del made in Italy) del 22 giugno 2021. Il carattere secondario e strumentale delle attività diverse dovrà essere accertato e debitamente “documentato” (art. 13, comma 6, d.lgs. 117 del 2017) assumendo a riferimento le risultanze contabili relative alle sole attività del ramo e non anche le entrate e le uscite dell'ente religioso riferibili ad attività che si collocano al di fuori di esso.

<sup>4</sup> Art. 1, comma 3, d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112. Con specifico riferimento agli enti religiosi nel contesto delle Riforma del Terzo settore si vedano, tra i molti, i seguenti volumi: *Gli enti religiosi tra diritto speciale, diritto comune e mercati*, a cura di A. Fuccillo, L. Decimo, Napoli, Editoriale Scientifica, 2022; I. BOLGANI, *Gli effetti della riforma del terzo settore in materia di “enti religiosi civilmente riconosciuti”*, Torino, Giappichelli, 2021; *Gli enti ecclesiastici nella riforma del Terzo settore*, a cura di P. Cavana, Torino, Giappichelli, 2021; *Enti religiosi e riforma del non profit*, a cura di A. Guarino, Napoli, Jovene, 2021; M. FERRANTE, *Enti religiosi/ecclesiastici e riforma del Terzo settore*, Torino, Giappichelli, 2019; A. GIANFREDA, M. ABU SALEM, *Enti religiosi e riforma del Terzo settore*, Tricase, Libellula, 2018; A. PERRONE, V. MARANO, *La riforma del Terzo settore e gli enti ecclesiastici: un rischio, un costo o un'opportunità?*, «Stato, Chiese e pluralismo confessionale», Rivista telematica ([www.statoechiese.it](http://www.statoechiese.it)) 35 (2018); A. BETTETINI, *Riflessi canonistici della riforma del Terzo settore*, «Stato, Chiese e pluralismo confessionale»,

Sotto il profilo metodologico tali previsioni introdotte dal legislatore della Riforma non possono considerarsi certamente innovative, poiché si limitano a riproporre quanto già consentivano le previgenti disposizioni in materia di ONLUS e d'impresa sociale:<sup>5</sup> oggi come allora si è infatti offerta la possibilità ad alcuni enti religiosamente connotati di accedere ad un regime giuridico premiale limitatamente ad uno specifico ramo o segmento della loro più articolata attività. Ugualmente, le ragioni che hanno reso opportuna la conferma di una tale previsione sono le medesime del passato, e possono ricondursi alla volontà di consentire a quegli enti che sono manifestazione istituzionale o collettiva del diritto alla libertà religiosa di accedere ad un particolare regime giuridico conservando le proprie caratteristiche organizzativo-identitarie, e continuando a svolgere, senza vincoli, la propria attività istituzionale di religione o di culto.<sup>6</sup> In piena armonia con l'art. 20 Cost. si è così ribadito che nel nostro sistema vi sono formazioni sociali che ottengono la soggettività in ragione della loro qualificazione religiosa, e che pertanto vi sono enti in cui le condizioni di esistenza vengono a coincidere con le proprie finalità.

Queste attività di interesse generale rientrano peraltro appieno nel grande alveo della missione caritativa e sociale della Chiesa e delle altre confessioni, e possono senz'altro annoverarsi, ad esempio, fra quelle di «assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura» di cui all'art. 16 lett. b l. n. 222 del 1985. E se prima tali attività avevano una loro regolamentazione unica-

Rivista telematica ([www.statoechiese.it](http://www.statoechiese.it)) 20 (2018); A. PEREGO, *Gli «enti religiosi civilmente riconosciuti» nel codice del terzo settore. Prime considerazioni su una categoria soggettiva dai confini incerti*, *«Jus»* 3 (2017), pp. 483 e ss.; G. D'ANGELO, *L'ente ecclesiastico impresa sociale*, in *Gli enti religiosi tra diritto speciale, diritto comune e mercati*, cit., pp. 325-364.

<sup>5</sup> Cfr. art. 10, comma 9, d.lgs. 4 dicembre 1997 n. 460; art. 1, comma 3, d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155.

<sup>6</sup> A. PEREGO, *L'applicazione della Riforma del Terzo settore agli enti religiosi civilmente riconosciuti: lo stato dell'arte*, *«Quaderni di diritto e politica ecclesiastica»* 2 (2022), p. 518. Questa volontà di esonerare le attività istituzionali degli enti religiosi da ogni interferenza derivante da un'eventuale applicazione ai medesimi delle norme sul Terzo settore viene espressamente confermata in una Nota del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali del 15 aprile 2019, n. 3734, nella quale si afferma che «le attività di culto (che costituiscono la principale ragion d'essere degli enti religiosi) sono 'altro' rispetto a quelle disciplinate dal Codice e non sembrano sussumibili nella categoria delle attività diverse di cui all'articolo 6 del Codice, che comunque trovano precisi limiti (proprio con riferimento alle attività di interesse generale di cui al suddetto articolo 5, il già richiamato vincolo della strumentalità imposto dalla legge, nonché quei limiti e criteri definiti dall'emanando regolamento 'tenendo conto dell'insieme delle risorse... impiegate in tali attività in rapporto all'insieme delle risorse... impiegate nelle attività di interesse generale'). Ciò detto, deve ritenersi, in definitiva, che l'ente religioso eserciterà le attività di culto nell'osservanza della disciplina propria degli enti religiosi; le stesse resteranno estranee all'ambito del Terzo settore e all'esercizio delle attività proprie degli ETS».

mente in base al diritto comune, così che nessuna specialità nella disciplina poteva essere giustificata in ragione della loro appartenenza confessionale, e venivano pertanto a trovarsi nella medesima condizione giuridica delle altre soggettività sociali interessate; ora per esse (perlomeno per le attività di «interesse generale») vi è una normativa di diritto comune che presuppone la natura religiosa dell’ente, e che modula la regolamentazione in maniera coerente all’essere dell’istituzione.

Rispetto al passato risulta invece ampliata la platea dei soggetti cui la Riforma consente un accesso oggettivamente limitato al regime del Terzo settore. Laddove, infatti, nella previgente disciplina potevano costituire un ramo ONLUS o d’impresa sociale i soli enti ecclesiastici «delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese»,<sup>7</sup> oggi possono dar vita ad un segmento del Terzo settore o d’impresa sociale, tutti gli «enti religiosi civilmente riconosciuti», senza distinzione di confessione.

Quest’ultima generica espressione, introdotta nel testo definitivo dei decreti di Riforma su impulso del Consiglio di Stato,<sup>8</sup> appare certamente riferibile, oltre che agli enti ecclesiastici cattolici e delle altre confessioni pattizie, anche agli istituti dei culti acattolici, riconosciuti ai sensi della legge 24 giugno 1929, n. 1159. Ancora incerta appare, invece, la possibilità di estenderne ulteriormente la portata, includendo tra gli «enti religiosi civilmente riconosciuti» anche persone giuridiche di diritto comune – che abbiano cioè otte-

<sup>7</sup> Per l’art. 10, comma 9 d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, potevano costituire un ramo ONLUS gli «enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese» mentre il comma 7 della medesima norma esentava dall’applicazione delle disposizioni finalizzate a garantire l’effettività del rapporto associativo e dall’obbligo di utilizzare l’acronimo ONLUS gli «enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese»; per l’art. 1, comma 3 d.lgs. 4 marzo 2006, n. 155 potevano, invece, avere un ramo d’impresa sociale gli «enti ecclesiastici e [...] gli enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese».

<sup>8</sup> Sia la legge delega 18 giugno 2016, n. 106 – che richiedeva al legislatore delegato di tener conto della «disciplina relativa agli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti o intese con lo Stato» – sia il testo dell’art. 4, comma 3 dello Schema di decreto legislativo recante il Codice – che parlava variamente di «enti ecclesiastici civilmente riconosciuti» ed «enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti, accordi o in tese con lo Stato» – si ponevano nel medesimo solco terminologico dei previgenti decreti in materia di ONLUS e di impresa sociale. Il Consiglio di Stato, nel parere sullo Schema del Codice (n. 1405 del 2017), faceva però presente al legislatore delegato che, in ragione di quanto affermato da alcune pronunce della Corte costituzionale in tema di edilizia di culto, la sua scelta di limitare la possibilità di divenire ETS parziali ai soli «enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese» avrebbe potuto «profilare una questione di legittimità costituzionale», non essendo concesso «operare discriminazioni tra confessioni religiose in base alla sola circostanza che esse abbiano o non abbiano regolato i loro rapporti con lo Stato tramite accordi o intese». Per scongiurare tale eventualità si suggeriva allora al Governo di «riconsiderare la disposizione, ad esempio modificandola come segue: ‘Agli enti religiosi civilmente riconosciuti [...] le norme del presente decreto si applicano...’».

nuto la personalità giuridica di diritto privato a norma del Codice civile e del d.P.R. 361 del 2000 – che persegano un fine di religione o di culto svolgendo un’attività di analoga natura.<sup>9</sup>

## 2. CONDIZIONI PER LA COSTITUZIONE DI UN SEGMENTO O RAMO TERZO SETTORE O IMPRESA SOCIALE.

### IN PARTICOLARE, L’IDENTIFICAZIONE DEI BENI DELL’ENTE CANONICO FUNZIONALI ALL’ESERCIZIO DELL’ATTIVITÀ DI TERZO SETTORE O DI IMPRESA SOCIALE

Venendo al merito, l’art. 4, comma 3 del Codice del Terzo settore e l’art. 1, comma 3, d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112 prevedono tre condizioni che gli enti religiosi civilmente riconosciuti devono soddisfare per costituire al proprio interno un ramo di attività del Terzo settore o di impresa sociale.

a) Essi devono anzitutto adottare, nella forma di atto pubblico o della scrittura privata autenticata, un regolamento del ramo «che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti», recepisca, a seconda dei casi, le norme del Codice del Terzo settore ovvero del d.lgs. n. 112 del 2017 sull’impresa sociale.<sup>10</sup> I contenuti di tale regolamento sono stati puntualmente definiti – per solo il ramo del Terzo settore – dall’art. 14, comma 2 del decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali del 5 settembre 2020, n. 106.<sup>11</sup>

<sup>9</sup> Sembra implicitamente ammetterlo la già citata Nota del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali n. 15 aprile 2019, n. 3734, pronunciandosi sull’applicabilità delle norme del Codice del Terzo settore a talune associazioni di promozione sociale che svolgono, di fatto e in via non prevalente, anche attività di culto, “al verificarsi delle condizioni di cui all’articolo 4, comma 3 del d.lgs. n.117/2017”.

<sup>10</sup> Cfr. A. GIANFREDA, *L’autoregolamentazione: questioni ecclesiasticistiche*, in *Enti religiosi e riforma del Terzo settore*, cit., pp. 202-222; I. BOLGIANI, *Gli effetti della riforma del terzo settore in materia di “enti religiosi civilmente riconosciuti”*, cit., p. 48. La Conferenza Episcopale Italiana ha proposto dei *Modelli per l’adesione alle previsioni della riforma del Terzo settore da parte degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti*, frutto del lavoro di un comune “Tavolo Terzo settore”, in app. a A. PEREGO, *I modelli di atto e di regolamento per il ramo degli enti ecclesiastici proposti da CEI, USMI e CISM. Spunti per una lettura ragionata*, «Il diritto ecclesiastico», 1-2 (2022), pp. 311-334.

<sup>11</sup> Tocca tuttavia rilevare che tale intervento ministeriale sui contenuti del regolamento non appare legittimato dall’art. 53 cts, che si limita ad affidare al Ministero il compito di definire la procedura per l’iscrizione nel RUNTS, i documenti da presentare a tal fine, le modalità di deposito degli atti di cui all’art. 48 cts, le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del RUNTS e le modalità di comunicazione tra tale Registro e quello delle imprese; tale carenza di legittimazione potrebbe rivelarsi assai problematica in particolare per quei contenuti del regolamento che vengono prescritti dal d.m. 106 del 2020 in assenza di qualunque riferimento ai medesimi nel Codice del Terzo settore, com’è il caso, ad esempio, dei controlli confessionali aventi rilevanza di legge. Un’analoga definizione dei contenuti sociale non si è invece avuta per il regolamento del ramo d’impresa, per il

Si è già avuto modo di considerare, con riferimento alla disciplina concordataria delle attività diverse degli enti ecclesiastici, l’incerto significato della clausola di «rispetto della struttura e della finalità». Per ciò che concerne, invece, quanto «diversamente previsto» dallo stesso legislatore della Riforma del Terzo settore con riferimento agli enti religiosi, occorre anzitutto dar conto di talune significative disposizioni di esonero di tali enti: dall’obbligo di integrare la propria denominazione con l’acronimo ETS, con altro acronimo (ODV, APS, etc.) o con l’indicazione d’impresa sociale;<sup>12</sup> da qualunque obbligo devolutivo del patrimonio destinato residuo in caso di cessazione dell’attività d’impresa ovvero di perdita della qualifica d’impresa sociale;<sup>13</sup> dall’obbligo di esibire i libri sociali ai propri associati o aderenti;<sup>14</sup> dalla disciplina dall’art. 29 del Codice del Terzo settore, che regola le ipotesi di denuncia da parte degli associati al Tribunale e all’organo di controllo dell’ente;<sup>15</sup> dalle «adeguate forme di coinvolgimento dei lavoratori e degli utenti e di altri soggetti direttamente interessati alle loro attività», che devono essere previste negli statuti e nei regolamenti delle imprese sociali.<sup>16</sup> Si è già richiamata, infine, l’esclusione degli enti religiosi che svolgono un’attività d’impresa sociale dal novero delle imprese soggette a liquidazione coatta amministrativa.<sup>17</sup>

Queste esenzioni si accompagnano, poi, a taluni peculiari contenuti integrativi. In particolare, il citato art. 14 del decreto ministeriale n. 106 del 2020 esige che, nei regolamenti dei rami del Terzo settore, siano riprodotte «le condizioni di validità o di efficacia degli atti giuridici prescritte dagli ordinamenti confessionali, ove tali condizioni abbiano rilevanza ai sensi di legge».

È di tutta evidenza che il legislatore abbia qui inteso riferirsi, anzitutto, ai controlli canonici dotati di rilevanza civile ai sensi e alle condizioni dell’art. 18 della l. n. 222 del 1985, di cui pertanto si conferma l’applicabilità anche alle attività diverse da quelle di religione o di culto e, nello specifico, a quelle d’interesse generale.<sup>18</sup>

quale, pertanto, sarà necessario fare comunque riferimento, con gli opportuni aggiustamenti, ai contenuti previsti dal citato art. 14, comma 2, del d.m. 106 del 2020.

<sup>12</sup> Artt. 12, comma 2 d.lgs. 117 del 2017 e 6, comma 2, d.lgs. 112 del 2017.

<sup>13</sup> Art. 12, comma 5, d.lgs 112 del 2017. Probabilmente per un difetto di coordinamento normativo, gli enti religiosi civilmente riconosciuti in caso di cessazione dell’attività di interesse generale che costituisce l’oggetto del ramo ETS ovvero di cancellazione dal RUNTS, sono invece tenuti a devolvere ad altri enti del Terzo settore l’«incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l’ente [medesimo] è stato iscritto nel RUNTS»: lo prevede l’art. all’art. 9 d.lgs. 117 del 2017.

<sup>14</sup> Art. 15, comma 4, d.lgs. 117 del 2017.

<sup>15</sup> Art. 29, comma 3, d.lgs. 117 del 2017.

<sup>16</sup> Art. 11, comma 5, d.lgs. 112 del 2017.

<sup>17</sup> Art. 14, comma 6, d.lgs. 112 del 2017.

<sup>18</sup> Nel concreto, la richiesta di prevedere nel regolamento del ramo tali «condizioni di validità ed efficacia» può essere soddisfatta sia mediante un’analitica riproduzione delle limitazioni e dei controlli previsti nell’ordinamento canonico e dotati di rilevanza civile; sia

Ritengo peraltro che, nell'ordinamento canonico, l'adozione del regolamento in discorso costituisce un atto di straordinaria amministrazione, poiché eccede per valore, complessità, modalità e tempi di esecuzione i fini e il modo dell'ordinaria amministrazione, modificando o alterando la consistenza patrimoniale dell'ente: pertanto, per gli enti che siano persone giuridiche pubbliche nell'ordinamento canonico, tale atto va autorizzato *ad validitatem* mediante licenza scritta dell'ordinario ai sensi del can. 1281 § 1,<sup>19</sup> la cui sussistenza deve essere verificata dal notaio rogante; l'ente dovrà poi presentare l'autorizzazione al momento dell'iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo settore - RUNTS.

Diversamente, laddove l'ordinamento canonico non richieda alcuna autorizzazione per il compimento di atti di straordinaria amministrazione, l'ente deve presentare un'apposita dichiarazione al notaio e all'ufficio del RUNTS.

b) La seconda condizione posta dal legislatore della Riforma agli enti religiosi civilmente riconosciuti che intendano costituire un ramo del Terzo settore o d'impresa sociale è quella della costituzione di un «patrimonio destinato» allo svolgimento delle attività di interesse generale e di quelle secondarie ad esse strumentali.<sup>20</sup>

Sotteso a tale richiesta, che non ha precedenti nella previgente disciplina in materia di ONLUS e d'impresa sociale, vi è probabilmente un duplice intento. Per un verso, si è voluta offrire a coloro che entrano in contatto con gli enti religiosi nel traffico giuridico relativo alle attività del ramo una garanzia patrimoniale preventivamente definita e più certa rispetto a quanto avveniva nel passato; per l'altro verso, si è inteso incentivare l'impegno dei soggetti religiosamente connotati in settori d'interesse generale, offrendo loro la pos-

attraverso un, più pratico, rinvio generico alle fonti canoniche che li introducono; questa seconda soluzione – che per certi versi appare maggiormente opportuna e coerente sotto il profilo sistematico – è stata adottata anche dai *Modelli di regolamento* proposti dalla Conferenza episcopale italiana, che si limitano a rinviare a ciò che prevedono il Codice di diritto canonico, le delibere della stessa Conferenza episcopale, nonché “a seconda dei casi” il «Decreto del Vescovo diocesano, adottato ai sensi del can. 1281 § 2, CIC», il «diritto proprio dell'Istituto [di vita consacrata o] lo Statuto» dell'ente religioso.

<sup>19</sup> Un riferimento e un precedente in tal senso li possiamo rinvenire nell'Istruzione in materia amministrativa della CEI del 2005, in tema di costituzione di un ramo ONLUS dell'ente ecclesiastico. Nell'Allegato C che riporta lo schema di Decreto di determinazione degli atti di straordinaria amministrazione per le persone giuridiche soggette al Vescovo diocesano che questi deve emanare ai sensi del can. 1281 § 2, si afferma invero che «con il presente DECRETO stabilisco che sono da considerarsi atti di straordinaria amministrazione, per le persone giuridiche a me soggette: [...] 12. la costituzione di un ramo di attività Onlus».

<sup>20</sup> Sul quale si vedano, A. GUARINO, *Le destinazioni patrimoniali degli enti religiosi*, in *Gli enti religiosi tra diritto speciale, diritto comune e mercati*, a cura di A. Fuccillo, L. Decimo, Napoli, Editoriale Scientifica, 2022, pp. 305-323 e, nel medesimo volume, A. CHIANALE, *Gli enti religiosi civilmente riconosciuti ed il patrimonio del “ramo ETS”*, pp. 485-509.

sibilità di dar vita a iniziative in tali ambiti salvaguardando in qualche misura le risorse patrimoniali necessarie allo svolgimento delle attività loro proprie di religione o di culto.

In concreto, la destinazione del patrimonio, per il quale non è stato previsto un valore minimo legale, si realizza individuando formalmente, analiticamente e univocamente all'interno del regolamento, o con apposito atto separato a cui il regolamento rinvia e a questo allegato, i beni e i rapporti giuridici in esso ricompresi.

Com'è stato precisato mediante un'integrazione testuale alle norme che riguardano la fattispecie in parola, con la costituzione del patrimonio destinato si produce un effetto segregativo bilaterale nel patrimonio dell'ente religioso: «per le obbligazioni contratte in relazione alle attività [che rientrano nel ramo] gli enti religiosi civilmente riconosciuti rispondono nei limiti del patrimonio destinato» e «gli altri creditori [degli enti stessi] non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato [al ramo]».<sup>21</sup> Si tratta, in tutta evidenza, di una nuova ipotesi di deroga legale al principio dell'universalità della responsabilità patrimoniale e di conseguente limitazione della responsabilità del debitore ai sensi dell'art. 2740, comma 2, c.c., che appalesa una logica, quella della rottura tra proprietario e beneficiario dei beni, che poco a poco da eccezione sta divenendo la regola, permettendo di superare o, quanto meno, di rivisitare il dubbio sull'ammissibilità delle fondazioni fiduciarie nell'ordinamento giuridico italiano.<sup>22</sup>

c) Da ultimo, gli enti religiosi devono tenere separate scritture contabili relative alle attività del ramo del Terzo settore o d'impresa sociale, secondo quanto previsto, rispettivamente, dall'art. 13 del Codice del Terzo settore e dall'art. 9 del d.lgs. n. 112 del 2017.

Sulle concrete modalità di tenuta di questa contabilità separata, può ritenersi ancora valido il comune orientamento dell'Agenzia delle entrate e della Corte di Cassazione, secondo cui la separazione contabile «potrebbe avvenire mediante l'adozione di due sistemi contabili distinti [...] oppure, nell'ambito delle complessive risultanze contabili, individuando appositi

<sup>21</sup> Art. 66, d.l. 31 maggio 2021, n. 77, conv. con modif. con l. 29 luglio 2021, n. 108.

<sup>22</sup> La centralità della destinazione patrimoniale, rispetto alla rilevanza quasi ininfluente dell'elemento soggettivo della titolarità, risulta anche dall'art. 2645-ter del Codice civile che prevede la trascrivibilità di atti pubblici di destinazione di beni immobili o mobili registrati «per un periodo non superiore a novanta anni o per la durata della vita della persona fisica beneficiaria, alla realizzazione di interessi meritevoli di tutela». In dottrina cfr. R. QUADRI, *La destinazione patrimoniale. Profili normativi e autonomia privata*, Napoli, Jovene, 2004; M. D'ERRICO, *Trust e destinazione*, in *Destinazione di beni allo scopo. Strumenti attuali e tecniche innovative*, Studi raccolti da Consiglio Nazionale del Notariato, Milano, Giuffrè, 2003, pp. 213-214 in partic.; A. MORACE PINELLI, *Atti di destinazione, trust e responsabilità del debitore*, Milano, Giuffrè, 2007, pp. 155 ss.; A. GUARINO, *Patrimoni "destinati" e ordinamento italiano*, Cosenza, Pellegrini, 2012, pp. 69 ss.

conti o sotto conti, che evidenzino la natura della posta contabile sottesa» e che consentano di «individuare in ogni momento le voci destinate» all'attività del ramo, a quella istituzionale dell'ente o comunque a quella che esso svolge «fuori ramo» ovvero la natura promiscua della posta; «[i]n sostanza, è consentita [anche] una 'contabilità separabile'». <sup>23</sup>

Rispetto a questo, ormai risalente, orientamento, in dottrina si è tuttavia rilevato che, a seguito dell'introduzione del patrimonio destinato e della sua esplicita qualificazione come patrimonio segregato, apparirebbe più corretto che gli enti religiosi tenessero «distinti i libri e scritture contabili per le attività del ramo, su modello di quanto previsto dall'art. 2447-sexies per i patrimoni destinati ad uno specifico affare delle società per azioni, e che per farlo assumessero a riferimento anche il relativo principio contabile (OIC 2), in quanto compatibile». <sup>24</sup>

All'obbligo della tenuta di una contabilità separata si accompagnano anche puntuali obblighi di rendicontazione dell'andamento economico-patrimoniale e sociale delle attività d'interesse generale e delle eventuali attività secondarie e strumentali.

Infatti, l'ente religioso è tenuto a redigere e depositare nel RUNTS il bilancio di esercizio ovvero, un rendiconto per cassa<sup>25</sup> del proprio ramo del Terzo settore, adottando gli schemi di cui al decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali del 5 marzo 2020; in caso di ramo d'impresa sociale o comunque commerciale, il bilancio di esercizio deve essere redatto «ai sensi degli artt. 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del codice civile, in quanto compatibili» e depositato presso il Registro delle imprese. In sede di bilancio o di rendiconto del ramo, occorrerà in ogni caso «rappresentare adeguatamente [e] distintamente» le attività del ramo d'interesse generale e quelle diverse ai sensi dell'art. 6 «documenta[do] il carattere secondario e strumentale [di quest'ultime] nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio». <sup>26</sup>

Anche per ciò che concerne la rendicontazione dei risultati sociali, sussiste una significativa differenziazione di regime tra il ramo d'impresa sociale, per il quale è sempre obbligatoria la redazione e il deposito nel Registro delle Imprese di un bilancio sociale, e il ramo del Terzo settore, per cui tali adempimenti sono previsti solo quando le relative attività producano ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a un milione di

<sup>23</sup> Cfr. Ag. entr., risol. 13 marzo 2002, n. 86/E; Cass. civ., sez. trib., 14 gennaio 2021, n. 526.

<sup>24</sup> A. PEREGO, *L'applicazione della Riforma del Terzo settore agli enti religiosi civilmente riconosciuti*, cit., pp. 533-534. Costituisce, in ogni caso, un imprescindibile riferimento operativo per la contabilità dei rami l'apposito *Principio contabile ETS* (OIC 35).

<sup>25</sup> Il rendiconto per cassa è ammesso quando le entrate comunque denominate riferibili al ramo siano inferiori a euro 220.000,00 (cfr. art. 13, comma 2 cts).

<sup>26</sup> Art. 13, comma 6, d.lgs. 117 del 2017.

euro.<sup>27</sup> In quest'ultimo caso, il bilancio sociale dovrà essere redatto nel rispetto di apposite *Linee guida* adottate in sede ministeriale,<sup>28</sup> depositato presso il RUNTS, e pubblicato sul sito internet dell'ente.

Canonisticamente parlando, si risalta l'importanza e l'utilità della redazione da parte dell'ente di siffatto bilancio d'esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto finanziario e dalla relazione di missione che indica le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente, e le modalità di perseguitamento delle finalità statutarie ;<sup>29</sup> per tale via sarà infatti possibile esprimere secondo verità la propria situazione patrimoniale e finanziaria, e quindi, in definitiva, la propria vera identità. Infatti, quanto più si chiariscono i molteplici profili che costituiscono il rapporto che lega la gestione dei beni e delle attività della Chiesa alla redazione del bilancio, e cresce la conoscenza delle nozioni che presiedono alla sua costruzione e alla sua lettura, tanto più gli amministratori si troveranno in condizione di utilizzare con profitto questo strumento contabile.

Non certamente a caso, le *Linee orientative per la gestione dei beni negli Istituti di vita consacrata e nelle Società di vita apostolica* esortano ogni istituto affinché attui procedure che permettano una buona pianificazione delle risorse, prevedendo l'utilizzo di budget e di bilanci preventivi, la realizzazione e la verifica degli scostamenti, il controllo di gestione, la lettura oculata dei bilanci, le verifiche e la rimodulazione dei passi da fare [...]; elabori piani pluriennali e proiezioni, in modo da prevenire, per quanto possibile, l'insorgere di problemi o da affrontarli quando essi sono ancora gestibili; utilizzi il bilancio preventivo non solo per le opere, ma anche nelle comunità, come strumento di formazione alla dimensione economica, per la crescita di una consapevolezza comune in questo ambito, e di verifica del reale grado di povertà personale e comunitaria .<sup>30</sup>

### 3. L'ISCRIZIONE AL REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE - RUNTS

Oltre al soddisfacimento delle tre condizioni sostanziali ora richiamate, l'ente religioso che intenda accedere al regime del Terzo settore è tenuto an-

<sup>27</sup> A norma dell'art. 14, comma 2 d.lgs. 117 del 2017, gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati.

<sup>28</sup> Cfr. decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali del 4 luglio 2019.

<sup>29</sup> Cfr. art. 13 d.lgs. n. 117 del 2017.

<sup>30</sup> CONGREGAZIONE PER GLI ISTITUTI DI VITA CONSACRATA E LE SOCIETÀ DI VITA APPOSTOLICA, Lettera circolare *Linee orientative per la gestione dei beni negli Istituti di vita consacrata e nelle Società di vita apostolica*, dell'8 agosto 2014, Città del Vaticano, 2014, 1.1.

che all'adempimento formale dell'iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo settore (RUNTS). Sono dispensati dall'iscrizione a tale Registro i soli enti religiosi con un ramo di impresa sociale, i quali debbono iscriversi nell'apposita sezione del Registro delle imprese ai sensi dell'art. 5, comma 2, del d.lgs. 112 del 2017 (essi però sono tenuti, a norma, a comunicare al RUNTS i dati che non risultano nel Registro delle imprese).<sup>31</sup>

In sede di iscrizione al Registro, gli enti religiosi devono fornire al competente Ufficio del RUNTS tutte le informazioni richieste dal citato art. 14 d.m. 15 settembre 2020, n. 106. Essi devono inoltre depositare taluni allegati previsti dalla medesima disposizione, tra cui l'atto, o copia dell'atto, «con il quale la competente autorità religiosa autorizza l'iscrizione al RUNTS o dichiara che tale autorizzazione non è necessaria».<sup>32</sup> Si tratta di una richiesta che riproduce e rafforza, con riferimento ad una specifica sfera operativa dell'ente, quanto già prevede in termini generali la disciplina pattizia per il riconoscimento civile degli enti ecclesiastici. In entrambi i casi, infatti, l'intervento dell'Autorità religiosa è previsto quale espressione e conferma formale del collegamento sussistente tra l'ente, che chiede il riconoscimento civile o l'iscrizione al Registro, e l'ordinamento della Chiesa cattolica o di altra organizzazione confessionale.

Essendo il RUNTS suddiviso in sei sezioni, ciascuna delle quali corrispondente ad una «particolare categoria» di enti del Terzo settore, con una settima sezione residuale «altri enti del Terzo settore», ci si è chiesi in quale di queste sezioni dovessero o potessero trovare collocazione gli enti religiosi civilmente riconosciuti che si iscrivono al Registro «limitatamente» a talune loro attività.

Di certo, tali enti hanno possibilità di iscriversi nella sezione residuale degli altri ETS, ovvero di risultare presenti in quella delle imprese sociali a seguito della loro iscrizione nella corrispondente sezione del Registro delle imprese. In dottrina si è tuttavia convincentemente osservato come non vi sia ragione, testuale o sistematica, per precludere ai medesimi enti religiosi l'iscrizione anche alle sezioni delle organizzazioni di volontariato, delle associazioni di promozione sociale e degli enti filantropici.<sup>33</sup>

<sup>31</sup> Cfr. art. 29, comma 3, d.m. 106 del 2020.

<sup>32</sup> Art. 14, comma 3, d.m. 106 del 2020.

<sup>33</sup> A. PEREGO, *L'applicazione della Riforma del Terzo settore agli enti religiosi civilmente riconosciuti*, cit., pp. 536-537. Sembrano confermare implicitamente tale facoltà d'iscrizione alle diverse sezioni del RUNTS sia il testo dell'art. 14 del d.m. 106 del 2020, ove si richiede che dalla domanda presentata dagli enti religiosi risulti anche «l'indicazione della sezione del RUNTS nella quale si richiede l'iscrizione» sia la già richiamata Nota del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali del 15 aprile 2019, n. 3734 che considera l'ipotesi di enti religiosi «limitatamente» APS. D'altro canto, una simile linea interpretativa appare pienamente coerente con il dato testuale del Codice del Terzo settore, in virtù del quale «agli enti religiosi [...] si applicano

L'eventuale costituzione di un ramo di volontariato, di promozione sociale o filantropico da parte di un ente religioso risulta ovviamente possibile solo a condizione che l'attività di interesse generale che ne costituisce l'oggetto abbia le caratteristiche generalmente richieste per l'iscrizione nella relativa sezione del RUNTS, e sia perciò organizzata in modo da rispettare gli obblighi specifici imposti alla corrispondente categoria particolare di enti;<sup>34</sup> la struttura concettuale-normativa del ramo e le attività tipiche degli enti religiosi appaiono, invece, strutturalmente incompatibili con una loro iscrizione alle sezioni delle reti associative e delle società di mutuo soccorso.<sup>35</sup>

#### 4. I PROFILI FISCALI DELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

Con specifico riferimento all'ipotesi sopra considerata di costituzione di un ramo del Terzo settore da parte dell'ente religioso per lo svolgimento di attività diverse d'interesse generale, sul fronte tributario occorre avvertire che tale ramo potrà risultare non commerciale ovvero commerciale, con la conseguenza di una significativa diffidenza di regime fiscale.<sup>36</sup> Infatti, a differenza di quanto accadeva con il previgente regime ONLUS, l'art. 79 del d.lgs. 117 del 2017 ha esplicitamente previsto che un ente del Terzo settore – e, dunque, anche il ramo di un ente religioso – possa qualificarsi come commerciale e ha introdotto autonomi<sup>37</sup> criteri di qualificazione tributaria delle attività e dei soggetti del Terzo settore.

limitatamente allo svolgimento delle attività [di interesse generale e eventualmente di quelle diverse ad esse strumentali]» *tutte* le disposizioni in esso contenute, incluse, dunque, quelle che disciplinano le “particolari categorie” di ETS.

<sup>34</sup> Per fare un esempio, l'attività di un ramo ODV deve essere svolta «prevalentemente in favore di terzi [...] avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato» di coloro che aderiscono all'ente religioso, e in essa è possibile impiegare lavoratori nel limite del «cinquanta per cento del numero dei volontari» (artt. 32, comma 1 e 33, comma 1, d.lgs. 117 del 2017).

<sup>35</sup> Attraverso il proprio ramo un ente religioso può, semmai, aderire ad una rete associativa, ma non certo assumere esso stesso tale qualifica, neppure “limitatamente” a una sua attività; le società di mutuo soccorso sono invece soggetti già esistenti nel nostro ordinamento, disciplinati dalla l. n. 3818 del 1886 ed evidentemente distinti dagli enti religiosi.

<sup>36</sup> La parte preponderante dei benefici fiscali concessi agli enti/rami del Terzo settore sono riservati agli enti/rami non commerciali ovvero a quelli commerciali che hanno assunto la qualifica di impresa sociale. Così, ad esempio, la tassazione dei redditi d'impresa prodotti dai soli ETS non commerciali il CTS prevede la possibilità di optare per un regime forfetario particolarmente favorevole. Tale regime, la cui efficacia è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea, è contenuto nell'art. 80 del CTS, il quale prevede che il calcolo della base imponibile ai fini della determinazione del reddito di impresa avvenga mediante l'applicazione di coefficienti di redditività variabili a seconda dell'ammontare complessivo dei ricavi commerciali prodotti dall'ente.

<sup>37</sup> Autonomi rispetto agli ordinari criteri di commercialità ricavabili dal combinato disposto degli attuali artt. 73 e 55, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Provando allora a fare sintesi di una norma dalla formulazione assai complessa e oggetto di svariati interventi di modifica prima ancora di divenire efficace,<sup>38</sup> un ramo del Terzo settore si qualifica come commerciale qualora, a prescindere da quanto dichiarato dallo stesso, i proventi delle sue attività d'interesse generale svolte con modalità commerciali, nonché quelli di eventuali attività diverse che si collocano nell'ambito del ramo (fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione) superino, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali imputabili al ramo stesso (comma 5).

Rispetto a tale «regola di commercialità», il legislatore precisa poi che: le attività d'interesse generale si considerano non commerciali fintanto che «i ricavi [di natura corrispettiva determinati dall'attività] non superino di oltre il 6 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi», «tenuto anche conto degli apporti economici [delle amministrazioni pubbliche, dell'Unione europea, delle amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale] e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento» (commi 2 e 2 bis); «si considerano entrate derivanti da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente, i proventi [e le entrate] non commerciali [...] e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti» (comma 5-bis).<sup>39</sup>

Il mutamento di qualifica da ETS non commerciale a ETS commerciale opera a partire del periodo d'imposta in cui l'ente non rispetta più i requisiti posti dall'art. 79 del cts.

## 5. LO SVOLGIMENTO DI ATTIVITÀ DIVERSE MEDIANTE LA COSTITUZIONE DI ENTI CIVILI STRUMENTALI E AUTONOMI

In alternativa alla costituzione del ramo ETS (o del ramo impresa sociale), l'ente ecclesiastico può decidere di costituire un autonomo ente civile, il quale eventualmente assumerà poi la qualifica di ETS (o di impresa sociale), beneficiando così del regime promozionale previsto dal cts (o dal DIS).

Si tratta di una scelta strategico-organizzativa che si riscontra con sempre

<sup>38</sup> L'efficacia dell'art. 79, come della gran parte delle disposizioni in materia tributaria del Codice del Terzo settore, è oggi sospesa in attesa dell'autorizzazione della Commissione europea in relazione alla loro compatibilità con il divieto di aiuti di Stato (art. 104, comma 2, d.lgs. 117 del 2017).

<sup>39</sup> Per un'analisi di tale disposizione e, più in generale, sul diritto tributario del Terzo settore cfr.: P. CONSORTI, L. GORI, E. ROSSI, *Diritto del Terzo settore*, Bologna, il Mulino, 2023, pp. 123-151; *Dal non profit al Terzo settore. Una riforma in cammino*, Terzjus report 2022, Napoli, Editoriale Scientifica, 2022, pp. 85-125; A. PEREGO, *Enti religiosi, Terzo settore e categorie della soggettività tributaria*, «Jus-online» 3 (2019), pp. 225-278.

maggior frequenza nella pratica ma che comporta significativi effetti ed implicazioni giuridiche di cui è indispensabile avere piena contezza.

Di certo, l'affidamento di attività diverse a un ente civile strumentale consente una maggiore libertà organizzativa e una più ampia possibilità di azione: tale ente, infatti, può essere organizzato secondo i tipi della fondazione, dell'associazione (ad es. un'associazione tra enti ecclesiastici per lo svolgimento in comune di talune attività) o della società (una società di capitali, una società cooperativa, etc.)<sup>40</sup> e persino assumere una forma atipica; l'oggetto principale ed esclusivo degli stessi enti strumentali può, inoltre, coincidere con la stessa attività diversa, senza che si richieda (almeno ai fini della legge civile) alcun rapporto di connessione o di strumentalità rispetto all'attività di religione o di culto dell'ente ecclesiastico.<sup>41</sup>

La scelta di costituire una fondazione di partecipazione, ad esempio, appare preferibile quando, per l'ingente livello dei mezzi necessari per la realizzazione del progetto (come, ad esempio, avviene nei casi di apertura di un'università o di un ospedale), l'ente ecclesiastico ha la necessità di coinvolgere altri soggetti, pubblici o privati, vuoi al momento della costituzione dell'ente oppure anche in un secondo momento.<sup>42</sup>

<sup>40</sup> Per una specifica riflessione sul rapporto tra enti religiosi e strumento societario si rinvia a G. GIORDANO, *Enti religiosi e società commerciali*, in *Gli enti religiosi tra diritto speciale, diritto comune e mercati*, cit., pp. 365-375.

<sup>41</sup> Nella prospettiva ordinamentale della Chiesa, la scelta di costituzione di un ente civile strumentale e l'affidamento allo stesso di un'attività dell'ente ecclesiastico, verosimilmente persona giuridica canonica pubblica, risulterà legittima e fondata su una "giusta causa" solo se, e nella misura in cui, funzionale ad un migliore e più efficace perseguitamento di uno scopo attinente ad opere di pietà, di apostolato o di carità sia spirituale sia temporale ovvero dei beni ecclesiastici (ordinare il culto divino, provvedere ad un onesto sostentamento del clero e degli altri ministri, esercitare opere di apostolato sacro e di carità, specialmente a servizio dei poveri), come previsto dal can. 114, § 2. La norma offre così una specificazione della dizione più generica della precedente codificazione, ove si parlava (can. 100, § 1) di «fine religioso o caritativo», e ciò allo scopo di dirimere ogni possibile dubbio sulla possibilità di annoverare le finalità apostoliche tra quelle di religione. Risulta pertanto logico che tra le finalità di cui al can. 114 siano comprese non solo quelle proprie della Chiesa cattolica di cui al can. 1254, («§ 1. La Chiesa cattolica ha il diritto nativo, indipendentemente dal potere civile, di acquistare, possedere, amministrare ed alienare i beni temporali per conseguire i fini che le sono propri. § 2. I fini propri sono principalmente: ordinare il culto divino, provvedere ad un onesto sostentamento del clero e degli altri ministri, esercitare opere di apostolato sacro e di carità, specialmente a servizio dei poveri»), ma altresì quelle previste dal can. 298, § 1 in tema di associazioni di fedeli («Nella Chiesa vi sono associazioni, distinte dagli istituti di vita consacrata e dalle società di vita apostolica, in cui i fedeli, sia chierici, sia laici, sia chierici e laici insieme, tendono, mediante l'azione comune, all'incremento di una vita più perfetta, o alla promozione del culto pubblico o della dottrina cristiana, o ad altre opere di apostolato, quali sono iniziative di evangelizzazione, esercizio di opere di pietà o di carità, animazione dell'ordine temporale mediante lo spirito cristiano»).

<sup>42</sup> Questo modello organizzativo, riconosciuto oggi all'interno del cts, si è sviluppato nella pratica per sopperire ai limiti intrinseci alla fondazione tradizionale, concepita quale ente

A fronte di tale maggior libertà di organizzazione e di azione occorre tuttavia considerare che gli enti strumentali di enti ecclesiastici non sono a loro volta enti ecclesiastici, per i quali siano previsti un riconoscimento e una valorizzazione anche civile del collegamento organico con l'autorità ecclesiastica: pertanto, eventuali controlli confessionali della medesima autorità cui dovesse essere soggetta l'amministrazione dei beni di tali enti sono destinati a restare, di per sé, privi di rilevanza civile, così come priva di rimedi nell'ordinamento dello Stato resta ogni omissione degli stessi.<sup>43</sup>

Invero, un collegamento civilmente rilevante tra l'ente strumentale cui viene affidata l'attività diversa e l'ente ecclesiastico e/o l'autorità ecclesiastica da cui lo stesso dipende si potrebbe comunque instaurare sfruttando quello spazio di autonomia privata che spetta ad ogni formazione sociale nella definizione della propria struttura organizzativa interna. Ad esempio, con esplicita previsione statutaria – resa opponibile ai terzi in forza del deposito dello statuto, a seconda dei casi, nel registro delle persone giuridiche, nel Registro unico nazionale del Terzo settore o in quello delle imprese – l'ente ecclesiastico controllante o l'autorità ecclesiastica da cui lo stesso dipende possono riservarsi la nomina degli amministratori dell'ente strumentale e/o limitare il potere di quest'ultimi, condizionando la validità di talune determinazioni al previo ottenimento di specifiche autorizzazioni. Gli interventi statutari in tale spazio di autonomia non sono tuttavia liberi in senso assoluto ma debbono necessariamente tener conto delle caratteristiche tipologico-strutturali dell'ente strumentale prescelto e di eventuali disposizioni inderogabili del legislatore civile che le riguarda: così, ad esempio, nessuna previsione statutaria potrà sottrarre alla maggioranza assembleare di un'associazione tra enti ecclesiastici il potere di nomina degli amministratori (quantomeno, della maggioranza degli amministratori) o quello di approvazione del bilancio;<sup>44</sup> ancora, non sarà possibile attribuire all'autorità ecclesiastica, insieme al potere di nomina degli amministratori di una fondazione strumentalmente costituita anche quello di revoca degli stessi, che spetta

di mera erogazione. Invero, la fondazione di partecipazione è caratterizzata dall'apertura a più partecipanti e, quindi, da plurimi apporti che possono avversi al momento fondativo o in epoca successiva. In tema si veda, di recente, P. GHERRI, *Patrimonio stabile e destinazione patrimoniale nell'ordinamento canonico*, «Diritto e religioni» 17 (2023), pp. 163 ss.

<sup>43</sup> Infatti, l'ente civile in questione, avendone le caratteristiche strutturali e teleologiche, ben potrebbe essere eretto anche in persona giuridica canonica pubblica; si tratterebbe, in ogni caso, di una scelta dell'autorità ecclesiastica destinata a non produrre effetti al difuori dell'ordinamento canonico. L'eventuale cessione di beni di un ente ecclesiastico ad un ente civile dallo stesso strumentalmente costituito e non eretto in persona giuridica canonica pubblica, oltre ad essere soggetta ai controlli canonici per le alienazioni, comporta il significativo effetto di sottrarre tali beni al regime giuridico dei beni ecclesiastici di cui al Libro v del Codice di diritto canonico.

<sup>44</sup> Cfr. art. 20 c.c.

piuttosto all'Amministrazione pubblica (Regione o prefettura) cui la legge riconosce un generale potere di vigilanza sulle fondazioni.<sup>45</sup> Particolarmen-  
te dettagliata, e dunque inevitabilmente maggiormente limitante l'autono-  
mia statutaria, è poi la disciplina civile degli enti strumentali di tipo societa-  
rio o di quelli che assumono particolari qualifiche e regimi come quella di  
«ente del Terzo settore» sopra considerata.<sup>46</sup>

A prima vista il regime giuridico delle attività diverse svolte in proprio da-  
gli enti ecclesiastici ovvero affidate ad enti strumentali non sembra variare in modo sostanziale: in entrambi i casi, infatti, tali attività sono soggette alle leggi statali che le riguardano e al regime tributario previsto per le mede-  
sime. Ad una più attenta analisi, tuttavia, emerge come la circostanza che «leggi» e «regime tributario» ordinari debbano trovare applicazione agli enti ecclesiastici salvaguardando la loro «struttura e finalità», come espressamente richiede la disciplina concordataria,<sup>47</sup> determina talune, non trascurabili, difformità tra le due ipotesi. Determina, in particolare, la non applicabilità agli enti strumentali di tutte quelle disposizioni di esplicito esonero o di con-  
tenuto eccezionale, unilateralmente dettate dal legislatore per gli enti eccle-  
siastici (e religiosi) civilmente riconosciuti.

Ciò appare evidente, ad esempio, nel caso in cui l'attività diversa coincida con un'attività d'interesse generale in ragione della quale si intende acce-  
dere al regime del Terzo settore o a quello dell'impresa sociale: qualora a svolgerla sia direttamente l'ente ecclesiastico, quest'ultimo, come si è già visto, viene esonerato dall'utilizzo dell'acronimo ETS (o della denominazio-  
ne di impresa sociale o di altro acronimo), dal coinvolgimento di lavoratori, utenti e altri soggetti direttamente interessati nelle decisioni che riguarda-  
no l'attività stessa, dall'applicazione della procedura liquidazione coatta am-  
ministrativa, da taluni obblighi devolutivi e da altre prescrizioni che diver-  
samente ne condizionerebbero la struttura e la finalità religiose. Di queste stesse previsioni speciali non può viceversa avvalersi l'ente del Terzo settore o l'impresa sociale strumentalmente costituito dall'ente ecclesiastico per lo svolgimento di una propria attività diversa.

Difformità dipendenti dalla medesima esigenza di salvaguardare la struttura e la finalità degli enti ecclesiastici si riscontrano anche con riferimento al regime tributario. Si è già visto, ad esempio, che tali enti sono esonerati, per esplicita previsione dell'art. 149, ultimo comma del d.P.R. 917 del 1986, dall'applicazione dei parametri ordinari di prevalenza dell'attività commer-  
ciale previsti dal comma 2 della medesima disposizione, con la conseguenza

<sup>45</sup> Art. 25 c.c. e, in giurisprudenza, Cons. Stato, sez. v, 29 aprile 2019, n. 2709.

<sup>46</sup> Cfr., ad es., artt. 23-31 del d.gls. 117 del 2017 che disciplina in modo sufficientemente det-  
tagliato, anche con previsioni statutariamente inderogabili l'ordinamento e l'amministrazio-  
ne degli enti del Terzo settore.

<sup>47</sup> Art. 7, n. 3 comma 2 l. 121 del 1985.

che il superamento di tali parametri nel singolo periodo d'imposta non determina per essi la perdita della qualifica di ente non commerciale. È evidente, viceversa, che all'ente strumentale non commerciale costituito dall'ente ecclesiastico questa stessa esenzione non possa essere estesa e che, pertanto, il rispetto di tali parametri ordinari costituisce una condizione imprescindibile per conservare la propria qualifica fiscale.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BETTETINI, A., *Riflessi canonistici della riforma del Terzo settore*, «Stato, Chiese e pluralismo confessionale», Rivista telematica ([www.statoechiese.it](http://www.statoechiese.it)) 20 (2018).

BOLGIANI, I., *Gli effetti della riforma del terzo settore in materia di "enti religiosi civilmente riconosciuti"*, Torino, Giappichelli, 2021.

D'ANGELO, G., *L'ente ecclesiastico impresa sociale*, in *Gli enti religiosi tra diritto speciale, diritto comune e mercati*, a cura di A. Fuccillo, L. Decimo, Napoli, Editoriale Scientifica, 2022, pp. 325-364.

ELEFANTE, C., *Enti ecclesiastici-religiosi e Terzo settore tra questioni aperte e prospettive di riforma: sviluppi recenti*, «Quaderni di diritto e politica ecclesiastica» III (2016), pp. 581-599.

*Enti religiosi e riforma del non profit*, a cura di A. Guarino, Napoli, Jovene, 2021.

FERRANTE, M., *Enti religiosi/ecclesiastici e riforma del Terzo settore*, Torino, Giappichelli, 2019.

GIANFREDA, A., ABU SALEM, M., *Enti religiosi e riforma del Terzo settore*, Tricase, Libbellula, 2018.

*Gli enti ecclesiastici nella riforma del Terzo settore*, a cura di P. Cavana, Torino, Giappichelli, 2021.

*Gli enti religiosi tra diritto speciale, diritto comune e mercati*, a cura di A. Fuccillo, L. Decimo, Napoli, Editoriale Scientifica, 2022.

PEREGO, A., *Gli "enti religiosi civilmente riconosciuti" nel codice del terzo settore. Prime considerazioni su una categoria soggettiva dai confini incerti*, «Jus» 3 (2017), pp. 483 e ss.

PEREGO, A., *Enti religiosi, Terzo settore e categorie della soggettività tributaria*, «Jus-online» 3 (2019), pp. 225-278.

PERRONE, A., MARANO, V., *La riforma del Terzo settore e gli enti ecclesiastici: un rischio, un costo o un'opportunità?* «Stato, Chiese e pluralismo confessionale», Rivista telematica ([www.statoechiese.it](http://www.statoechiese.it)) 35 (2018).