

Brevi riflessioni sugli effetti della riforma del Terzo settore sugli enti ecclesiastici

di Giuseppe Brandi

Sommario

1. Introduzione. 2. La legislazione del Terzo settore e la Riforma. 3. Le antinomie della riforma del Terzo settore. 4. Il D.Lgs. 03.07.17, n. 117 e gli enti religiosi civilmente riconosciuti. 4.a. Il regolamento. 4.b. Il patrimonio destinato, i libri sociali ed altre previsioni specifiche per gli enti religiosi civilmente riconosciuti. 5. Il D.Lgs. 03.07.17, n.112. L'Impresa sociale e gli enti religiosi civilmente riconosciuti. 6. Accesso alla riforma: scelta vincolata? 7. Conclusioni.

1. Introduzione

Le Confessioni religiose rappresentano una parte molto importante, anche dal punto di vista numerico, del Terzo settore italiano¹ e possono senz'altro considerarsi come organizzazioni non profit ante litteram, in quanto caratterizzate da quel fine di religione e di culto che, ai sensi dell'art. 16, lettera a), della Legge 20.05.85, n. 222², è per sua natura decisamente diverso dallo scopo di lucro.

Malgrado ciò, durante i lavori preparatori della legge delega di riforma del Terzo settore (Legge 06.06.2016, n. 106) il mondo cattolico temeva che tale riforma non tenesse nella giusta considerazione decine di migliaia di enti ecclesiastici nati con finalità di culto (le diocesi, le parrocchie, gli istituti religiosi, etc.) ma fortemente impegnati in attività sociali fondamentali per il territorio in cui operano: ospedali, scuole, doposcuola, accoglienza, oratori, centri anziani, sportelli di aiuto per poveri, ecc..

Per dare un'idea del contributo che gli enti direttamente o indirettamente collegati alla Chiesa apportano agli ambiti socio-assistenziale, socio-sanitario e sanitario, si richiamano i dati rilevati dal Censimento del 2010, condotto dalla Consulta Ecclesiale

¹ In Italia a caratterizzare fortemente il Terzo settore è la forma giuridica dell'associazione, che conta l'89% del totale delle istituzioni non profit attive al 31 dicembre 2011 (Fonte ISTAT). In particolare, si tratta di circa 200mila associazioni non riconosciute e 70mila associazioni riconosciute. Seguono 11mila cooperative sociali (3,7%), 6mila fondazioni (2,1%), e 14mila restanti istituzioni non profit con altra forma giuridica (4,8%), rappresentate principalmente da enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, comitati, società di mutuo soccorso, istituzioni sanitarie o educative. Rispetto ai settori di attività, il settore della cultura, sport e ricreazione assorbe il 65% del totale delle istituzioni non profit, seguito dai settori dell'assistenza sociale, delle relazioni sindacali e rappresentanza d'interessi, dell'istruzione e ricerca.

Legge 222/85 "Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi", pressoché testualmente riprese in varie intese stipulate dallo Stato italiano con altre confessioni religiose diverse dalla Cattolica.

² Legge 222/85 "Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi", pressoché testualmente riprese in varie intese stipulate dallo Stato italiano con altre confessioni religiose diverse dalla Cattolica.

degli Organismi Assistenziali e dall'Ufficio Pastorale della Sanità della CEI. Da essi risulta che di circa 15.000 servizi il 26% è gestito da Parrocchie, l'11% da Istituti di Vita Consacrata o da Società Apostoliche, l'8,4% da Associazioni di fedeli, il 5% da Caritas diocesane, il 2% da Fondazioni di culto e religione, l'1,3% da Diocesi. Con una buona approssimazione, possiamo dire che circa il 54% dei servizi è gestito da enti di diritto canonico, per lo più riconosciuti dall'ordinamento civile.

2. La legislazione del Terzo settore e la Riforma

La legislazione esistente sul Terzo settore è frutto di interventi legislativi che si sono succeduti nel corso del tempo, in qualche modo indipendenti l'uno dall'altro³, ed esigono una revisione organica che metta insieme i vari "pezzi".

In tale direzione va letta la Legge-delega 06.06.16, n. 106⁴, "Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale", finalizzata ad operare una riforma complessiva degli enti privati del Terzo settore e delle attività dirette a finalità solidaristiche e di interesse generale.

In particolare, il Legislatore si è posto l'obiettivo di operare un riordino complessivo ed organico della disciplina speciale e delle altre disposizioni vigenti, relative agli enti del Terzo settore, compresa la disciplina tributaria applicabile a tali enti, in attuazione del principio di sussidiarietà⁵. Ciò, al fine di sostenere la libera iniziativa dei cittadini associati per perseguire il bene comune, in ossequio agli articoli 2⁶, 3, secondo comma, 4, 9, 18 e 118, comma 4, della Costituzione⁷.

In verità l'indicata Legge indicava quale oggetto della delega, da una parte, la revisione globale della disciplina delle persone giuridiche del Titolo II del Libro I del Codice civile⁸; dall'altra, indicava l'esigenza del riordino e della revisione organica

³ Una complessiva ricostruzione della disciplina normativa del Terzo settore in Italia si trova in P. ADDIS – E.A. FERIOLI – E. VIVALDI, *Il Terzo settore nella disciplina normativa dall'Unità ad oggi*, in E. ROSSI – S. ZAMAGNI (a cura di), *Il Terzo settore nell'Italia Unita*, Bologna, Il Mulino, 2011, 129 ss.; si veda anche, in una prospettiva di riforma, S. ZAMAGNI (a cura di), *Libro bianco sul Terzo settore*, Bologna, Il Mulino, 2011. In chiave civilistica utile è il riferimento a L. BRUSCUGLIA, *Il fenomeno associativo dal Codice civile al decreto legislativo n. 460 del 4 dicembre 1997*, in L. BRUSCUGLIA – E. ROSSI (a cura di), *Terzo settore e nuove categorie giuridiche: le organizzazioni non lucrative di utilità sociale*, Milano, Giuffrè, 2000, 3 ss. e M. V. DE GIORGI, *Il nuovo diritto degli enti senza scopo di lucro: dalla povertà delle forme codicistiche al groviglio delle leggi speciali*, in *Rivista di diritto civile*, I, 1999, 315 ss.

⁴ Per un più dettagliato esame dei contenuti della delega, E. ROSSI – L. GORI, *La legge delega n. 106 del 2016 di riforma del Terzo settore*, in *Osservatorio sulle fonti*, 2, 2016, 9-10.

⁵ Vedi MANFREDI G. "La sussidiarietà orizzontale e la sua attuazione", www.amministrazioneincammino.it, 30.11.2016.

⁶ L'art. 2 Cost. indubbiamente rappresenta l'abbrivio che giustifica l'esistenza, l'azione e gli interventi dei soggetti non profit. Sul punto, si veda CONSORTI P., GORI L., ROSSI E. "Diritto del Terzo settore", Bologna, 2018, cap. 2, p. 37.

⁷ Si vedano le osservazioni di E. ROSSI (a cura di), *Sussidiarietà e politiche sociali dopo la riforma del Titolo V della Costituzione*, Torino, Giappichelli, 2004, 70 ss.; P. RIDOLA (a cura di), *I diritti costituzionali*, Torino, Giappichelli, 2006, 716 ss.; G. TIBERI, *La dimensione costituzionale del Terzo settore*, in C. CITTADINO (a cura di), *Dove lo Stato non arriva. Pubblica amministrazione e Terzo settore*, Firenze, Passigli, 2008, 27-28.

⁸ L'unico oggetto attuato in tal senso è quanto previsto dalla Legge n. 106 del 2016, all'art. 3, comma 1, lett. e), in tema di trasformazione diretta e la fusione tra associazioni e fondazioni, nel rispetto del principio generale della trasformabilità tra enti collettivi: il D.Lgs. 117/17, infatti, ha novellato (art. 98) il codice civile, inserendo l'art.

della disciplina speciale e delle altre disposizioni vigenti relative agli ETS, compresa la disciplina tributaria, mediante la redazione di un apposito Codice del Terzo settore. Il Governo, invece, ha adottato soltanto quest'ultimo⁹.

In attuazione, dunque, di tale legge-delega, dapprima è stato emanato il D.Lgs. 06.03.17, n. 40¹⁰, quindi sono stati pubblicati il D.Lgs. 111/17 sul cinque per mille, il D.Lgs. 112/17 sulla disciplina dell'Impresa sociale ed il D.Lgs. 117/17 (Codice del Terzo settore), che con i suoi 104 articoli raggruppati in 12 titoli, disciplina gli enti del Terzo settore. Con il medesimo decreto è stato istituito il Registro unico nazionale del Terzo settore, c.d. RUNTS, nonché sono stati regolamentati gli aspetti tributari e fiscali e inserite nuove disposizioni e procedure in tema di controlli.

In particolare, l'art. 4 del Codice del Terzo settore, sviluppando quanto richiesto dalla legge delega, che ha avuto il merito di dettare per la prima volta nel nostro ordinamento una definizione di "Terzo settore"¹¹, stabilisce che sono enti del Terzo settore (ETS): "le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici (novità!), le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative (novità!), le società di mutuo soccorso", e residualmente: "le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale¹² mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore"¹³.

In ultimo, per quel che qui interessa, si ricorda che è stato emanato il D.Lgs. del 03.08.18 n. 105 che ha apportato modifiche e integrazioni al Codice del Terzo Settore (in particolare alla disciplina delle Onlus, delle Odv e delle Aps), e il D.Lgs. del 20.07.18, n. 95 che ha modificato e integrato la disciplina in materia di impresa sociale; tuttavia, la concreta attuazione della riforma è affidata ad altri importanti passaggi. Per tradurre in pratica le nuove disposizioni, infatti, occorrono ancora

42-bis, in tema trasformazione, fusione e scissione di associazioni e fondazioni, risolvendo così una querelle giurisprudenziale assai lunga e complessa.

⁹ Si veda, a questo proposito, le considerazioni di Consiglio di Stato, Ad. gen., 24.10.04, par. 2.3); cfr., anche, le osservazioni di E. FRONTONI, *Pareri e intese nella formazione del decreto legislativo*, Napoli, Editoriale scientifica, 2012, 122.

¹⁰ D.Lgs. 40/17 "Istituzione e disciplina del servizio civile universale".

¹¹ Si era già utilizzata questa espressione in E. ROSSI – L. GORI, Audizione nell'ambito dell'istruttoria legislativa A.C. 2617 di iniziativa governativa, XII Commissione permanente – Affari sociali, Camera dei deputati, 10 novembre 2014, doc. 5, <http://www.camera.it/temiap/allegati/2014/11/11/OCD177-597.pdf>.

¹² Sulle tre finalità indicate dal Legislatore, si veda GORGONI M. "Il Codice del Terzo settore tra luci ed ombre", in Id. (a cura di) "Il codice del terzo settore", Pisa, 2018, p. 43; MARASA' G. "Appunti sui requisiti di qualificazione degli enti del terzo settore: attività, finalità, forme organizzative e pubblicità", *Le nuove leggi civ. comm.*, 2018, p. 671 ss., in particolare pagine 676-677.

¹³ Per approfondimenti sui vari aspetti civilistici e tributari connessi, si rinvia a MAZZULLO A. "Il nuovo Codice del Terzo Settore. Aspetti civilistici e tributari", Milano, 2017.

numerosi atti, fra autorizzazioni dell'Unione europea e provvedimenti dei ministeri¹⁴.

3. Le antinomie della riforma del Terzo settore

Ciò precisato, volendo analizzare la Legge-delega 06.06.16, n. 106 alla luce della legislazione degli Enti ecclesiastici, vediamo che i relativi decreti di attuazione, ed in particolare il D.Lgs. 03.07.17, n. 117 ed il D.Lgs. 03.07.017, n. 112, presentano alcune contraddizioni in riferimento all'Accordo tra l'Italia e la Santa Sede del 18.02.84¹⁵ ed ai Patti Lateranensi del 1929.

Tali contraddizioni ne richiamano alcune già ravvisate alla luce del c.d. "decreto Onlus"¹⁶, tra cui quella relativa alle attività che l'ente ecclesiastico deve svolgere ai fini del riconoscimento giuridico. Se da un lato, infatti, per detto riconoscimento, all'ente ecclesiastico si chiede lo svolgimento di determinate attività di carattere religioso o di culto¹⁷, dall'altro, invece, per poter beneficiare delle agevolazioni contemplate dai decreti legislativi in esame e, fino alla definitiva sua abrogazione, per beneficiare delle agevolazioni previste dalla legislazione Onlus, all'ente ecclesiastico si chiede lo svolgimento, nel rispetto delle norme di diritto comune¹⁸, di attività considerate diverse da quelle di religione o di culto, ossia le attività di interesse generale previste dall'art. 5 del D.Lgs. 117/17, dall'art. 2 del D.Lgs. 112/17 e quelle previste dal comma 1 dell'art. 10 del D.Lgs. 460/97, in parte coincidenti con le attività di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, attività commerciali o a scopo di lucro, ex art. 16, lett. b), Legge 222/85.

Ma i decreti legislativi in esame rispetto alla normativa sulle Onlus si spingono ancora oltre, perché mentre il comma 9 dell'art. 10 del D.Lgs. 460/97 prevede (fino

¹⁴ Si veda D'AMICO M. "Amministrazione creatrice ed esecutrice del diritto", Rivista AIC, 4, 2018, p. 1 ss., sulla crescente tendenza dell'Amministrazione a ritagliarsi un ambito di "creazione" del diritto anche in tale settore; cfr. anche BASSI F., Circolari amm., Dig. Disc. Pubbl., III, 1989, p. 54 ss.; SANDULLI A. M. "Manuale di diritto amministrativo", Napoli, 1989, p. 87 ss.

¹⁵ L'Accordo tra l'Italia e la Santa Sede del 18.02.84, che ha apportato modificazioni al Concordato del 1929 (parte dei Patti Lateranensi), ha trovato attuazione nella Legge 25.03.85, n. 121, e nella conseguente Legge 20.05.85, n. 222 (Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi).

¹⁶ D.Lgs. 04.12.97, n. 460 "Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale".

¹⁷ Per attività di carattere religioso o di culto devono intendersi le attività 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 (cfr. lett. a, art. 16, L. 222/85).

¹⁸ Cfr. Cons. Stato, sez. I, parere 02.11.09, n. 2750/09, in Quad. dir. pol. eccl. eccl.,3/2010, p. 399: "lo Stato non intende precludere ad enti facenti parte dell'ordine ecclesiale di perseguire i loro fini con attività di qualsivoglia genere (purché, ovviamente, lecite), e di richiedere e ottenere secondo le norme del diritto comune la personalità giuridica; ma, con le norme sopra richiamate (sia quella di derivazione concordataria del 1929 che quella della L. n. 222 del 1985) ha voluto precludere l'applicazione della legislazione di favore dettata per gli enti facenti parte dell'ordine ecclesiale, escludendola per quelli di essi che svolgono, in modo costitutivo ed essenziale (cfr. il più volte richiamato art. 2, terzo comma, legge n. 222), attività che lo Stato stesso ritiene di proprio preminente interesse, lasciandoli sottoposti alle norme di diritto comune che regolano la vita e l'attività degli enti morali". IN DOTTRINA, cfr. CARDIA C., Ordinamenti religiosi e ordinamenti dello Stato. Profili giurisdizionali, il Mulino, Bologna 2003, p. 170 ss.

alla sua prefissata abrogazione) per gli enti ecclesiastici l'applicazione delle disposizioni del medesimo decreto comprese quelle agevolative, a condizione che tali enti abbiano separate scritture contabili¹⁹ per lo svolgimento di attività di utilità sociale (c.d. contabilità separata), i decreti legislativi 117/17 ed 112/17 richiedono anche la costituzione di un patrimonio destinato²⁰ di seguito esaminato.

4. Il D.Lgs. 03.07.17, n. 117 e gli enti religiosi civilmente riconosciuti

Più in dettaglio, si osserva in primis che sia il D.Lgs. 117/17 (Codice del Terzo settore), sia il D.Lgs. 112/17 (disciplina dell'impresa sociale), nel disciplinare le attività svolte dagli enti delle confessioni religiose non utilizzano la definizione di "enti ecclesiastici civilmente riconosciuti" fin qui adottata nella maggior parte dei testi legislativi per individuare gli enti istituiti nell'ambito degli ordinamenti delle diverse confessioni religiose che hanno regolato con lo Stato italiano i loro rapporti tramite accordi o intese e riconosciuti con personalità giuridica, ma, in ossequio alle osservazioni critiche sollevate dal Consiglio di Stato sullo schema di decreto²¹,

¹⁹ D.Lgs. 460/1997, art. 10, comma 9: "Gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese (...), sono considerati ONLUS limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del comma 1; fatta eccezione per la prescrizione di cui alla lettera c) del comma 1, agli stessi enti 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 D.P.R. 29.09.73, n. 600, introdotto dall'art. 25, comma 1".

²⁰ D.Lgs. 117/17, art. 4, comma 3: "Agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'art. 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'art. 13".

D.Lgs. 112/17, art. 1, comma 3: "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".

²¹ Tale definizione (ente religioso civilmente riconosciuto) recepisce quanto contenuto nel Parere del Consiglio di Stato del 31.05.2017 – interpellato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali – sullo schema del decreto sul Codice del Terzo settore e sulla base della giurisprudenza della Corte Costituzionale in merito alle discriminazioni tra confessioni religiose, che suggeriva l'utilizzo di tale terminologia al fine di evitare questioni di legittimità costituzionale. Così il Consiglio di Stato pronunciandosi sul comma 3 dell'art. 4 del D.Lgs. 117/17: "(...) nel sistema costituzionale, le intese non sono una condizione imposta dai pubblici poteri allo scopo di consentire alle confessioni religiose di usufruire della libertà di organizzazione e di azione, o di giovare dell'applicazione delle norme, loro destinate nei diversi settori dell'ordinamento. A prescindere dalla stipulazione di intese, l'eguale libertà di organizzazione e di azione è garantita a tutte le confessioni dai primi due commi dell'art. 8 Cost. (cfr. Corte Costituzionale, sentenza n. 43 del 19.01.88), e dall'art. 19 Cost., che tutela l'esercizio della libertà religiosa anche in forma associata. La giurisprudenza di questa Corte è anzi costante nell'affermare che il Legislatore non può 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 (Corte Costituzionale, sentenze nn. 346 del 16.07.02 e 195 del 27.04.93; da ultimo, sentenza n. 52 del 10.03.16). La Commissione suggerisce di riconsiderare la disposizione modificandola come segue: 'Agli enti religiosi civilmente riconosciuti (. . .) le norme del presente decreto si applicano'(...)".

utilizza la definizione di “enti religiosi civilmente riconosciuti”²², includendo con tale definizione anche le attività degli enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato italiano non ha regolato per legge i reciproci rapporti, ma che hanno personalità giuridica in Italia²³.

Il secondo luogo, si osserva che sebbene nella Legge delega 106/2016 l'unica menzione agli enti ecclesiastici la si trova nella lettera d) dell'articolo 4, agli enti religiosi civilmente riconosciuti viene comunque riservato un trattamento speciale.

Prendendo, infatti, in esame le disposizioni del D.Lgs. 117/17 che fanno esplicito riferimento a tali tipi di enti, vediamo innanzitutto che il richiamato comma 3 dell'art. 4²⁴ – che recepisce in parte quanto già previsto dall'abrogato D.Lgs. 24.03.06, n. 155 sull'impresa sociale e dall'art. 10 del D.Lgs. 460/97 sulle Onlus²⁵ – con l'inciso “ove non diversamente previsto” (e, similmente, con l'inciso “in quanto compatibili” del comma 1 dell'art. 3)²⁶, consente agli enti religiosi civilmente riconosciuti, a determinate condizioni, di derogare alle norme civilistiche espressamente stabilite per gli altri enti. Si pensi, ad esempio, al principio di democraticità interna, di cui si dirà in seguito, certamente incompatibile con l'ordinamento canonico di molte confessioni religiose, necessariamente organizzate su base gerarchica.

Né va trascurato in tale ottica il seguente inciso del medesimo comma: “nel rispetto della struttura e della finalità degli enti religiosi”, posto a salvaguardia della specificità degli enti ecclesiastici in caso di applicazione di norme di carattere generale, già contenuto nell'articolo 7, n. 4 del Concordato del 1984 tra la Santa Sede e la Repubblica Italiana²⁷.

Ma l'esaminata riforma incide fortemente sulle attività “sociali” svolte dagli enti delle confessioni religiose anche con altre previsioni²⁸. Vediamole.

²² Sulla criticità di tale definizione vedi MAZZULLO A. “Il nuovo codice del Terzo Settore. Profili civilistici e tributari”, Torino, 2017, p. 29 ss.; nonché Id. “Diritto dell'imprenditoria sociale”, cit., Parte II, Cap. 1, § 15.

²³ Cfr. anche MAZZULLO A. “Il nuovo codice del Terzo Settore. Profili civilistici e tributari”, cit., p. 29. Per un approfondimento autorevole, si veda anche CONSORTI P. “L'impatto del nuovo Codice del Terzo Settore sulla disciplina degli «enti religiosi»”, www.statoechiese.it, 4, 2018. Cfr. anche FLORIS P. “Enti religiosi e riforma del Terzo settore: verso nuove partizioni nella disciplina degli enti religiosi”, www.statoechiese.it, 3, 2018.

²⁴ D.Lgs. 117/17, art. 4, comma 3: “Agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'art. 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'art. 13”.

²⁵ In tali norme si legge che per lo svolgimento di attività di utilità sociale, gli enti ecclesiastici e gli enti confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, devono adottare un regolamento in forma di scrittura privata autenticata e tenere separatamente determinate scritture contabili.

²⁶ D.Lgs. 117/17, art. 3, comma 1: “Le disposizioni del presente Codice si applicano, ove non derogate ed in quanto compatibili, anche alle categorie di enti del Terzo settore che hanno una disciplina particolare (...)”.

²⁷ Art. 7, n. 4, dell'Accordo tra la Santa Sede e la Repubblica Italiana che apporta modificazioni al Concordato Lateranense: “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”.

²⁸ Sulla riforma del Terzo settore e gli enti ecclesiastici, in termini generali, cfr. DALLA TORRE G., Enti ecclesiastici e Terzo settore. Annotazioni prospettive, in Stato, Chiese e pluralismo confessionale, Rivista

Il decreto in oggetto in realtà destina agli enti religiosi civilmente riconosciuti che assumono la qualifica di ETS o di impresa sociale attraverso la costituzione di un “ramo ETS” ovvero di un “ramo impresa sociale”, una disciplina peculiare. In particolare, l’art. 4, comma 3, stabilisce che si applicano agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del Codice del Terzo settore limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse generale contenute nell’art. 5 “a condizione che per tali attività adottino un regolamento in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che (...) 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”.

Tale disposizione amplia l’elenco delle attività che gli enti del terzo settore possono svolgere²⁹ rispetto a quelle previste dalla previgente normativa – in particolare quelle indicate nel “decreto Onlus” – e ricalca molte delle attività già svolte dagli enti ecclesiastici. Inoltre, consente agli enti religiosi civilmente riconosciuti di non assumere integralmente la qualifica di ETS, ma di limitarla allo svolgimento delle

telematica (www.statoechiedese.it), n. 16 del 2018, pp. 1 16; CONSORTI P., *L’impatto del nuovo Codice del Terzo settore sulla disciplina degli “enti religiosi” religiosi*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 4 del 2018, pp. 1 16; FLORIS P., *Enti religiosi e riforma del Terzo settore: verso nuove partizioni nella disciplina degli enti religiosi*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 3 del 2018, pp. 1 22; COLOMBO G.M., *Il “ramo” ETS degli enti religiosi*, in *Cooperative e enti non profit*, 2 2018, p. 14 ss.; ELEFANTE C., *Enti ecclesiastici religiosi e Terzo settore tra questioni aperte e prospettive di riforma: sviluppi recenti*, in *Quad. dir. pol. eccl. eccl.*, 3/2016, p. 581 ss.; SIMONELLI L., *L’ente ecclesiastico e la riforma del Terzo settore*, in *ExLege*, 1 2006, p. 13 ss.

²⁹ D.Lgs. 117/17, art. 5, comma 1: “(...) Si considerano di interesse generale (...) le attività aventi ad oggetto a) interventi e servizi sociali (...); b) interventi e prestazioni sanitarie; c) prestazioni socio-sanitarie (...); d) educazione, istruzione e formazione professionale (...) nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa; e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell’ambiente e all’utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali (...) 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, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo; 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 (...); 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 di cui all’art. 2, co.4, D.Lgs. recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all’art. 1, comma 2, lettera c), della L. 106/16; q) alloggio sociale (...) nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi; 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 (...) o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo; v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza 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 di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi (...); x) cura di procedure di adozione internazionale (...); y) protezione civile ai sensi della L. 225/92; z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata”.

attività di cui all'art. 5, consentendogli di mantenere prevalentemente le attività di culto essenziali alla propria natura. In particolare, nel caso degli enti ecclesiastici istituiti dalla Chiesa Cattolica l'assunzione della qualità di ETS non modifica la natura di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto che ha finalità di religione e culto e si concilia con lo svolgimento delle attività diverse da quelle di religione o di culto previste dall'art. 16, lett. b), Legge 222/85, quali l'assistenza e la beneficenza, l'istruzione, l'educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro.

4.a. Il regolamento

Dall'esame dei decreti legislativi 117/17 e 112/17, si rileva chiaramente la volontà del Legislatore di subordinare l'acquisto della qualificazione di ETS e di impresa sociale non solo all'elemento oggettivo costituito dallo svolgimento da parte dell'ente delle attività di interesse generale elencate tassativamente nell'art. 5 del D.Lgs., 117/17 e nell'art. 2 del D.Lgs. 112/17, ma anche all'adeguamento statutario³⁰ alle prescrizioni di legge.

Da ciò discende l'obbligo per gli enti religiosi civilmente riconosciuti, anche se privi di statuto o di atto costitutivo³¹, che intendano accedere al regime tributario previsto in favore degli ETS e dell'impresa sociale, oltre che di tenere scritture contabili separate, di rispettare i requisiti statutari e i vincoli sostanziali imposti da detti decreti, sempre nel rispetto della loro peculiare struttura organizzativa. Tali enti, quindi, dovranno redigere il regolamento di cui alle richiamate disposizioni, che sostituirà, ove presente, lo statuto dell'ente ecclesiastico, pur rimanendo quest'ultimo un soggetto unico e conservando un unico codice fiscale, una sola Partita Iva, etc.³²

³⁰ Cfr. RICCARDELLI N. "Gli adeguamenti statutari degli Enti del Terzo settore", in *Terzo settore, non profit e cooperative* 1, 2018, p. 6 ss. Sul tema stesso autore "Gli adeguamenti statutari degli ETS dopo il decreto correttivo e la circolare del Ministero del Lavoro del 27 dicembre 2018" in *richiamata Rivista*, 1, 2019.

³¹ Frequentemente l'ente religioso è privo di atto costitutivo e statuto. Esso opera secondo le regole del diritto ecclesiastico e, al posto dell'atto costitutivo e dello statuto come tradizionalmente intesi dal codice civile, si trovano lettere canoniche di nomina dei c.d. "Superiori", unitamente alle cosiddette "regole" o "costituzioni" scritte dal fondatore dell'ordine religioso.

³² Il regolamento dovrà indicare i seguenti elementi: - i settori di attività di interesse generale: l'attività (ovvero le attività) esercitata dovrà essere compresa nelle attività elencate nell'art. 5, co.1, D.Lgs. 117/17, e nell'art. 2, co.1, D.Lgs. 112/17 (cfr. note 12 e 26); - il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, evidentemente richieste solo per le attività cui il "ramo ETS o impresa sociale" si riferisce, e non per il soggetto "ente ecclesiastico" che in quanto ecclesiastico ha per definizione finalità di religione o di culto. Tali finalità sono considerate intrinsecamente connesse ai settori indicati dai richiamati articoli, ma soltanto per l'impresa sociale le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale si intendono comunque perseguite se nell'attività d'impresa, indipendentemente dal suo oggetto, sono occupati lavoratori molto svantaggiati e persone svantaggiate o con disabilità, nonché persone beneficiarie di protezione internazionale e persone senza fissa dimora; - lo svolgimento "esclusivo e principale" per gli ETS e "stabile e principale" per la impresa sociale dell'attività d'interesse generale: il divieto di svolgere attività diverse, salvo quelle secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale, non interessa l'ente ecclesiastico. Il vincolo va invece rispettato nell'ambito del "ramo"; - l'assenza dello scopo di lucro come analiticamente indicato nell'art. 8 del D.Lgs. 117/17 per gli ETS e dall'art. 3 del D.Lgs. 112/17 per l'impresa sociale. Anche questa previsione vale solo per il "ramo"; - il patrimonio iniziale (cfr. quanto osservato sul patrimonio destinato nel presente scritto) e la destinazione del patrimonio degli ETS, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi,

Vista però la specificità che contraddistingue gli enti ecclesiastici, le richiamate norme che disciplinano la redazione degli statuti degli ETS e della impresa sociale, non andranno applicate pedissequamente nella redazione del regolamento del “ramo”, ma andranno adattate ai singoli casi concreti. In ciò ci si aspetta che la dottrina, nell’approfondire tali argomenti, introduca elementi utili a delimitare meglio i confini tra l’attività religiosa o di culto e l’attività svolta dal “ramo”.

Nella stesura del regolamento bisognerà inoltre fare molta attenzione a non introdurre elementi che possano confliggere con lo statuto dell’ente ecclesiastico ove presente (per es. le parrocchie, le diocesi, gli istituti di vita consacrata, le fondazioni di culto, le associazioni di fedeli, etc.), ed eventualmente bisognerà comporli con le previsioni del Codice di diritto canonico, ovvero bisognerà operare scelte che non implicino la soggezione a disposizioni civili incompatibili con la normativa canonica, universale e particolare. Nel regolamentare un “ramo” di una Diocesi, ad esempio, non potrà dirsi che l’amministrazione è affidata al Consiglio affari economici della Diocesi, perché la normativa di base, ovvero quella codiciale, non lo consente.

Inoltre, anche in ossequio al principio del legittimo affidamento, bisognerà fare in modo che i terzi che entrano in contatto con le attività economiche dell’ente ecclesiastico abbiano ben chiaro chi sia il loro interlocutore e quali i suoi poteri.

Ma se il diritto canonico riconosce espressamente la rappresentanza al Vescovo per la diocesi, al Parroco per la parrocchia e al Rettore per il seminario, negli altri casi, ad esempio per le associazioni di fedeli o per gli istituti religiosi, il Codex iuris canonici non prevede i relativi rappresentanti; pertanto, sarà necessario rimettersi ai rispettivi statuti. Dovranno verificarsi i poteri di chi interviene nell’organizzazione del “ramo” distinguendo tra potere deliberativo e di gestione e potere di rappresentanza³³.

entrate comunque denominate allo svolgimento dell’attività statutaria; nonché, per l’impresa sociale, la destinazione di eventuali utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell’attività statutaria o ad incremento del patrimonio. La rigida separazione patrimoniale e contabile per il “ramo” permetterà la massima chiarezza; - l’indicazione della denominazione del “ramo”; - la sede legale; - il riconoscimento della personalità giuridica; - le norme sull’ordinamento, l’amministrazione e la rappresentanza del “ramo”; - i diritti e gli obblighi degli associati, ove presenti; - i requisiti per l’ammissione di nuovi associati, ove presenti, e la relativa procedura nonché la nomina dei primi componenti degli organi sociali obbligatori e, quando previsto, del soggetto incaricato della revisione legale dei conti, tenuta presente la possibilità riconosciuta agli enti religiosi civilmente riconosciuti di derogare al principio di democraticità interna in ragione della loro particolare struttura e finalità; - le norme sulla devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento o di estinzione degli ETS: l’obbligo di devolvere il patrimonio ad altri ETS non riguarda l’ente religioso civilmente riconosciuto che si dovesse estinguere (per tali circostanze esistono precise disposizioni canoniche e pattizie), ma l’attività di interesse generale. Distinzione quest’ultima resa più agevole dal Legislatore della riforma con la previsione del patrimonio destinato. Va comunque considerato diversamente il caso dei beni già appartenenti all’ente religioso o acquisiti al di fuori dell’attività ETS o impresa sociale e messi temporaneamente a disposizione del “ramo”; essi dovrebbero ritornare senza problemi nella piena disponibilità dell’ente religioso; - la durata del “ramo” se prevista; - gli obblighi contabili.

³³ Per le persone giuridiche private è sufficiente verificare il registro delle persone giuridiche e richiedere la delibera dell’organo competente. Per gli enti ecclesiastici invece è più complesso poiché, oltre alla delibera degli organi canonicamente competenti, è necessario verificare anche gli atti autorizzativi e di controllo delle autorità gerarchicamente superiori. A tal proposito, si ricorda che per gli enti ecclesiastici facenti parte della costituzione gerarchica della Chiesa lo statuto è sostituito dal decreto di erezione (che può essere integrato con dichiarazioni

Lo stesso dicasi in tema di revisione e controllo; dovrà statuirsi un sistema di assegnazione dei ruoli di controllo coerente con l'impianto generale del Codice di diritto canonico: il Superiore che ha la vigilanza canonica non è sovrapponibile al revisore dei conti o al sindaco del diritto comune.

Inoltre, va detto che la previsione di un regolamento scritto, inducendo l'ente ecclesiastico a dotarsi di regole interne di funzionamento e di modelli organizzativi più chiari e trasparenti, agevolerà i rapporti con i terzi ma anche quelli (sempre più imprescindibili) con gli istituti di credito.

4.b. Il patrimonio destinato, i libri sociali ed altre previsioni specifiche per gli enti religiosi civilmente riconosciuti

Come anticipato, importante novità introdotta dal Codice del Terzo settore e dal D.Lgs. 112/17 per gli enti religiosi è quella dell'istituto del "patrimonio destinato", che mira a fornire una garanzia ai terzi che opereranno con tali enti³⁴. Bisognerà evidentemente separare sul piano contabile quanto destinato allo svolgimento di attività di religione e di culto, riservate all'autorità ecclesiastica, e quanto invece alle "attività diverse" svolte dall'ente ecclesiastico, specialmente se in veste di imprenditore e come tali soggette alla legislazione civile, anche nella prospettiva di procedure esecutive in caso di gravi difficoltà economiche e di cessazione o graduale abbandono di tali attività³⁵.

Sulle modalità di costituzione del patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di interesse sociale, il richiamato art. 4, comma 3, del D.Lgs. 117/17 (ma anche l'art. 1, comma 3 del D.Lgs. 112/17) nulla specifica.

Potrebbe, allora, considerarsi applicabile per analogia il disposto dell'art. 10 del D.Lgs. 117/17 rubricato "Patrimoni destinati ad uno specifico affare"³⁶, il quale

contenenti ulteriori elementi costitutivi da parte dell'Autorità ecclesiastica), dal quale risultano gli elementi essenziali quali la denominazione, la sede, natura, etc. Per gli enti ecclesiastici privi di uno statuto, approvato agli effetti civili, deve essere prodotta un'attestazione della Santa Sede o del Vescovo diocesano dal quale risultino gli elementi di funzionamento e di rappresentanza dell'ente.

³⁴ In argomento, cfr. A. BETTETINI, *Riflessi canonistici*, cit., p. 9, L. SIMONELLI, *La riforma del Terzo settore e gli enti religiosi: il ramo ed il regolamento*, in *ExLege*, 4 2016, p. 36 ss.

³⁵ Cfr. BETTETINI A., *Le attività dell'ente ecclesiastico a confronto con la normativa civile: profili problematici*, in P. CLEMENTO, L. SIMONELLI (a cura di), *L'ente ecclesiastico a trent'anni dalla revisione del Concordato*, Giuffrè, Milano, 2015, p. 414 ss.

³⁶ SANTAGATA R. "Dei patrimoni destinati ad uno specifico affare", in "Il Codice Civile Commentario", Milano, 2014; CONSIGLIO NAZIONALE del NOTARIATO STUDIO 19.4.2018 n. 102-2018/I "La costituzione dei patrimoni destinati ad uno specifico affare da parte degli enti del Terzo Settore", a cura di RUOTOLO A. – In senso contrario, 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*, 35, 2018: "In conformità al modello regolato dalla disciplina della società per azioni (art. 2447-bisess. c.c.), alcuni autori hanno interpretato il riferimento al patrimonio destinato nel senso "forte" di una separazione patrimoniale: per le obbligazioni contratte nello svolgimento dell'attività di interesse generale l'ente ecclesiastico risponderebbe nei soli limiti del patrimonio destinato, che non sarebbe, nel contempo, aggredibile dagli altri creditori dell'ente ecclesiastico. Tale lettura si espone, tuttavia, alla tradizionale obiezione per la quale le ipotesi di separazione patrimoniale hanno carattere tassativo in virtù dell'espressa previsione dell'art. 2740, secondo comma, c.c. In assenza di una specifica previsione di legge non è, pertanto, possibile prospettare una separazione patrimoniale, parimenti dovendosi

stabilisce che “gli enti del terzo settore dotati di personalità giuridica e iscritte nel registro delle imprese possono costituire uno o più patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi e per gli effetti degli artt. 2447-bis e ss. Codice civile”.

Tutti i requisiti previsti da detto articolo sono certamente rispettati nel caso di svolgimento di attività di impresa sociale da parte degli enti religiosi civilmente riconosciuti; infatti, l'impresa sociale è un ente del terzo settore³⁷, è iscritta nel registro delle imprese³⁸ e gli enti religiosi civilmente riconosciuti hanno personalità giuridica. Non sempre, invece, tali requisiti sono rispettati nel caso di enti religiosi civilmente riconosciuti che svolgono le attività di interesse generale ex art. 5, D.Lgs. 117/17. In particolare, applicando quanto disposto ai commi 1, lett. a) e 2 dell'art. 2247bis C.c., gli enti religiosi civilmente riconosciuti possono costituire un patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di interesse generale nei limiti del valore complessivamente non superiore al dieci per cento del patrimonio netto dell'ente; previsione questa che se dovesse ritenersi essenziale anche per la costituzione del c.d. “ramo terzo settore”, ovvero del “ramo impresa sociale”, determinerà grossi problemi di applicazione, essendo evidenti le ben più alte percentuali di patrimonio impiegate dagli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti per l'esercizio di un'opera, ad esempio una scuola.

Pertanto, l'organo amministrativo dell'ente religioso civilmente riconosciuto che intende costituire un ETS ovvero un'impresa sociale, dovrà adottare sulla base del proprio statuto un regolamento per atto pubblico o scrittura privata che recepisca, nel rispetto della propria struttura e finalità, le norme del Codice del terzo settore ovvero quelle che disciplinano l'impresa sociale. La relativa delibera di costituzione deve essere adottata ai sensi dell'art. 2247-ter e dell'art. 2247-quater C.c.. L'ente religioso civilmente riconosciuto, quindi, dovrà ai sensi dell'art. 2447-ter indicare nella deliberazione: a) l'opera alla quale è destinato il patrimonio; b) i beni e i rapporti giuridici compresi in tale patrimonio; c) il piano economico-finanziario da cui risulti la congruità del patrimonio rispetto alla realizzazione dell'opera, le modalità e le regole relative al suo impiego, il risultato che si intende perseguire e le eventuali garanzie offerte ai terzi; d) gli eventuali apporti di terzi, le modalità di controllo sulla gestione e di partecipazione ai risultati dell'opera; e) la possibilità di emettere strumenti finanziari di partecipazione all'opera, con la specifica indicazione dei diritti che attribuiscono; f) la nomina di un revisore legale o di una società di revisione legale per la revisione dei conti dell'opera (aspetto che dovrà essere coordinato con la normativa specificamente prevista a tal uopo dal decreto legislativo in esame); g) le regole di rendicontazione dell'opera.

Ai sensi dell'art. 2447-quater, poi, detta deliberazione dovrà essere depositata e iscritta a norma dell'articolo 2436 C.c. nel registro delle imprese. Nel termine di

escludere l'applicazione analogica della disciplina dettata per casi simili – per esempio, in materia di società per azioni – in ragione del carattere eccezionale delle relative disposizioni”.

³⁷ Cfr. articolo 4, comma 1, D.Lgs. 117/17.

³⁸ Cfr. articolo 5, comma 2, D.Lgs. 112/17.

sessanta giorni dall'iscrizione i creditori dell'ente religioso civilmente riconosciuto anteriori all'iscrizione possono fare opposizione. Decorso quindi tale termine, ovvero dopo l'iscrizione nel registro delle imprese del provvedimento del tribunale ivi previsto, i creditori dell'ente non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato né, salvo che per la parte spettante all'ente, sui frutti o proventi da esso derivanti. Qualora nel patrimonio siano compresi immobili o beni mobili iscritti in pubblici registri, la detta separazione patrimoniale non opererà fin quando la destinazione non è trascritta nei rispettivi registri. Qualora poi la deliberazione prevista dall'articolo 2447-ter non disponga diversamente, per le obbligazioni contratte in relazione all'opera l'ente risponde nei limiti del patrimonio ad esso destinato. Resta salva tuttavia la responsabilità illimitata dell'ente per le obbligazioni derivanti da fatto illecito. Infine, gli atti compiuti in relazione alla specifica opera debbono recare espressa menzione del vincolo di destinazione; in mancanza ne risponde l'ente con il suo patrimonio residuo³⁹.

A questo proposito, in senso contrario, vale la pena citare lo studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 102/2018: "La costituzione di patrimoni destinati ad uno specifico affare da parte degli enti del terzo settore", alla luce del quale: "Ora, poiché per gli enti ecclesiastici il Codice del Terzo settore trova applicazione limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse generale, è chiaro che v'era l'esigenza per questi di creare un patrimonio separato in qualche modo vincolato appunto a dette attività, da tener distinto dal restante patrimonio dell'ente, destinato alle finalità istituzionali. Sennonché, rispetto a detti enti, non paiono ricorrere quegli elementi di sistema che permettono l'applicazione dell'istituto del patrimonio destinato di cui all'art. 2447-bis, c.c.: sebbene, infatti, il presupposto è che gli enti ecclesiastici in questione così come quelli appartenenti ad altre confessioni religiose siano civilmente riconosciuti, manca un sistema di pubblicità in grado di garantire adeguatamente la piena opponibilità ai terzi della separazione patrimoniale. Sembra allora più coerente ragionare in termini di destinazione ma con caratteristiche diverse da quelle tipiche dei patrimoni destinati di cui al Titolo V, Codice civile⁴⁰.

Ulteriore strumento di destinazione patrimoniale che potrebbe essere nella specie adoperato è quello contemplato dall'articolo 2645-ter del Codice civile⁴¹ (Trascrizione

³⁹ Art. 2247-quinques del Codice civile.

⁴⁰ Diversamente, invece, PEREGO, Il ramo d'impresa sociale degli enti religiosi civilmente riconosciuti, in Cooperative. Enti no profit, 10/2018, 18 ss. per il quale, "nonostante la norma non lo preveda espressamente, la disciplina applicabile al patrimonio destinato dell'art. 1, comma 3, D.Lgs. n. 112/2017 sembra dover essere, in quanto compatibile, quella prevista dal Codice civile per il "patrimonio destinato ad uno specifico affare" di cui all'art. 2447-bis, comma 1, lett. a). Infatti, riconosciuta esplicitamente dall'art. 10 del Codice del Terzo settore la facoltà a tutti gli enti del Terzo settore "dotati di personalità giuridica ed iscritti nel registro delle imprese" di costituire patrimoni destinati a scopi non lucrativi, non sembrano sussistere altri particolari ostacoli di ordine interpretativo nel far coincidere lo "specifico affare", che l'art. 2447-bis prevede debba costituire l'oggetto del patrimonio destinato, con la "vicenda dinamica" dell'esercizio di un'attività d'impresa sociale da parte di un ente religioso civilmente riconosciuto".

⁴¹ Sulla destinazione patrimoniale, anche ai sensi dell'art. 2645-ter del Codice, in dottrina cfr. R. QUADRI, La destinazione patrimoniale. Profili normativi e autonomia privata, Jovene, Napoli, 2004; M. D'ERRICO, Trust e destinazione, in Destinazione di beni allo scopo. Strumenti attuali e tecniche innovative, Studi raccolti da

di atti di destinazione per la realizzazione di interessi meritevoli di tutela riferibili a persone con disabilità, a pubbliche amministrazioni, o ad altri enti o persone fisiche⁴²). Tale strumento permetterebbe di segregare una fetta del patrimonio dell'ente religioso civilmente riconosciuto per destinarlo al perseguimento di attività di interesse generale, permettendo così la distinzione dei debiti derivanti dallo svolgimento dell'attività di interesse generale dai debiti che l'ente contrae per tutte le altre attività. In tal modo l'ente religioso civilmente riconosciuto potrà godere delle agevolazioni di cui ai decreti legislativi 117/17 e 112/17 dando, ad esempio, ad un immobile di cui rimane proprietario una determinata destinazione patrimoniale, per un periodo di tempo non superiore ai novant'anni. Inoltre, anche in caso di scioglimento o cessazione del "ramo terzo settore", ovvero del "ramo impresa sociale", il bene non andrà perso, perché sarà devoluto ad un altro ente con finalità similari soltanto entro i limiti temporali del diritto reale costituito. Se, ad esempio, l'ente ecclesiastico lo concede per trent'anni, allo scadere del trentesimo anno il bene rientrerà nel suo patrimonio perché cesserà l'originaria destinazione.

Altre forma cui potrebbe rinviarsi al fine di generare distinte masse patrimoniali per la necessaria specializzazione della responsabilità patrimoniale – ritenendosi non più percorribile la mera identificazione contabile del patrimonio indisponibile generalmente praticata in sede di costituzione del c.d. "ramo onlus" – potrebbe essere quella dell'assimilazione degli effetti della costituzione del patrimonio destinato agli effetti derivanti dall'atto di dotazione con cui il disponente assegna alla fondazione un patrimonio adeguato.

Per tutto quanto fin qui osservato, è di palmare evidenza l'incertezza normativa sulla esatta individuazione e qualificazione giuridica del patrimonio destinato, tale da auspicare l'intervento del Legislatore in sede di correzione o con i primi documenti attuativi (circolari, risoluzioni, etc.), ovvero con una norma di interpretazione autentica.

In riferimento, poi, alle scritture contabili, l'ente religioso civilmente riconosciuto, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 117/17, limitatamente alle attività indicate nel regolamento, dovrà redigere il bilancio di esercizio in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali. Inoltre, se esercita la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale dovrà tenere le scritture contabili di cui all'art. 2214 C.c. e redigere e

Consiglio Nazionale del Notariato, Giuffrè, Milano, 2003, pp. 213-214 in particolare; A. MORACE PINELLI, *Atti di destinazione, trust e responsabilità del debitore*, Giuffrè, Milano, 2007, p. 155 ss.; A. GUARINO, *Patrimoni "destinati" e ordinamento italiano*, Pellegrini, Cosenza, 2012, p. 69.

⁴² Art. 2645-ter C.c. "Gli atti in forma pubblica con cui beni immobili o beni mobili iscritti in pubblici registri sono destinati, 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 riferibili a persone con disabilità, a pubbliche amministrazioni, o ad altri enti o persone fisiche ai sensi dell'art. 1322, secondo comma, possono essere trascritti al fine di rendere opponibile ai terzi il vincolo di destinazione; per la realizzazione di tali interessi può agire, oltre al conferente, qualsiasi interessato anche durante la vita del conferente stesso. I beni conferiti e i loro frutti possono essere impiegati solo per la realizzazione del fine di destinazione e possono costituire oggetto di esecuzione, salvo quanto previsto dall'articolo 2915, primo comma, solo per debiti contratti per tale scopo".

depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio. Ancora, l'organo di amministrazione dovrà documentare il carattere secondario e strumentale della/delle attività di cui all'art. 6 nella relazione al bilancio o nella relazione di missione. Infine, il "ramo ETS" dell'ente religioso civilmente riconosciuto non iscritto nel registro delle imprese deve depositare il bilancio presso il Registro unico nazionale del Terzo settore.

A differenza di altri tipi di organizzazioni, poi, gli enti religiosi civilmente riconosciuti che decideranno di svolgere una o più attività di interesse generale di cui all'art. 5 del D.Lgs. 117/17, previo deposito nel RUNTS dei relativi regolamenti, non saranno tenuti a indicare nella denominazione sociale la dizione di ente del terzo settore o l'acronimo ETS⁴³, né saranno obbligati a far esaminare agli associati o agli aderenti i libri sociali⁴⁴.

Oltre a ciò, l'articolo 26 che disciplina l'organo di amministrazione nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore, al comma 5 consente all'atto costitutivo o allo statuto di attribuire la nomina di uno o più amministratori a soggetti esterni all'ente, tra i quali gli enti religiosi. Ciò anche nelle fondazioni del Terzo settore il cui statuto preveda la costituzione di un organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato⁴⁵. Previsione di non poco momento, tenuto conto dell'esigenza degli enti religiosi civilmente riconosciuti, organizzati su base gerarchica, di individuare nei propri religiosi i soggetti cui affidare ruoli apicali negli enti ad essi collegati.

Il medesimo articolo, poi, al comma 7 pone un problema già presente in altre norme e che si acuisce con la normativa in esame, concernente l'autorizzazione degli atti di straordinaria amministrazione degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti (atti di disposizione di beni, promovimento di azioni giudiziarie, etc.). Il Legislatore della riforma, infatti, stabilendo espressamente che le limitazioni del potere di rappresentanza degli amministratori di tutte le associazioni, riconosciute e non riconosciute, e fondazioni non sono opponibili ai terzi "se non sono iscritte nel Registro unico nazionale del terzo settore (...) "⁴⁶", e non prevedendo alcuna deroga

⁴³ D.Lgs. 117/17, art. 12, comma 1: "La denominazione sociale, in qualunque modo formata, deve contenere l'indicazione di ente del Terzo settore o l'acronimo ETS. Di tale indicazione deve farsi uso negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico". Comma 2: "La disposizione di cui al comma 1 non si applica agli enti di cui all'art. 4, comma 3".

⁴⁴ D.Lgs. 117/17, art. 15 (Libri sociali obbligatori), comma 3: "Gli associati o gli aderenti hanno diritto di esaminare i libri sociali, secondo le modalità previste dall'atto costitutivo o dallo statuto". Comma 4: "Il comma 3 non si applica agli enti di cui all'articolo 4, comma 3".

⁴⁵ D.Lgs. 117/17, art. 26, comma 5: "La nomina di uno o più amministratori può essere attribuita dall'atto costitutivo o dallo statuto ad enti del Terzo settore o senza scopo di lucro, ad enti di cui all'articolo 4, comma 3 (enti religiosi civilmente riconosciuti), o a lavoratori o utenti dell'ente. In ogni caso, la nomina della maggioranza degli amministratori è, salvo quanto previsto dall'articolo 25, comma 2, riservata all'assemblea".

⁴⁶ D.Lgs. 117/17, art. 26, comma 7: "Il potere di rappresentanza attribuito agli amministratori è generale. Le limitazioni del potere di rappresentanza non sono opponibili ai terzi se non sono iscritte nel Registro unico nazionale del Terzo settore o se non si prova che i terzi ne erano a conoscenza".

per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti⁴⁷, pare dimenticare che nel nostro ordinamento, per il compimento da parte degli organi di tali enti di atti di straordinaria amministrazione, vige il principio della rilevanza civile dei controlli canonici⁴⁸. Ai sensi dell'art. 18 della Legge 222/85, infatti, ai fini dell'invalidità o inefficacia di negozi giuridici posti in essere da enti ecclesiastici "non possono essere opposte a terzi, che non ne fossero a conoscenza, le limitazioni dei poteri di rappresentanza o l'omissione di controlli canonici⁴⁹ che non risultino dal Codice di diritto canonico o dal Registro delle persone giuridiche".

Sul punto – sebbene non vada dimenticato di ricordare tale previsione con l'ultima parte del comma 3 dell'art. 4 del D.Lgs. 117/17, laddove si parla di patrimonio destinato e, quindi, di segregazione patrimoniale con conseguente autonomia anche gestionale del c.d. "ramo ETS" ovvero del "ramo impresa sociale", non più direttamente soggetto al regime ecclesiastico delle autorizzazioni – ci si augura che il Legislatore in sede di correzione o nei primi documenti attuativi (circolari, risoluzioni, etc.), possa fare qualche ulteriore specificazione, prestando maggiore attenzione al coordinamento tra norme civilistiche e tra normativa canonica e civile⁵⁰.

L'articolo 29⁵¹, comma 3, poi, dichiara non applicabile il medesimo articolo agli enti religiosi civilmente riconosciuti, che estende agli enti del Terzo settore la previsione di cui all'art. 2409 del Codice civile⁵², e cioè la possibilità di denunciare al tribunale

⁴⁷ Per gli enti ecclesiastici non riconosciuti, ovvero per gli enti civili con fini religiosi, invece i controlli canonici hanno soltanto valenza interna alla Chiesa.

⁴⁸ In argomento, cfr. P. CAVANA, Rilevanza canonica dei controlli civili e rilevanza civile dei controlli canonici nell'Amministrazione degli enti ecclesiastici, in AA. VV. Enti ecclesiastici e controllo dello Stato. Studi sull'Istruzione CEI in materia amministrativa, a cura di J. I. ARRIETA, Marcianum Press, Venezia 2007, p. 273 ss. Per gli altri enti religiosi civilmente riconosciuti, in particolare per quelli riconosciuti ai sensi della legge sui culti ammessi (L. n. 1159 del 1929), restano formalmente in vigore ma con forti sospetti di incostituzionalità alcune norme che ammettono la previsione nel decreto di erezione di controlli e forme di vigilanza sulla loro amministrazione da parte dello Stato. In argomento cfr. P. CAVANA, Enti ecclesiastici e controlli confessionali, vol. II. Il regime dei controlli confessionali, cit., p. 21 ss.

⁴⁹ Per approfondimenti cfr. P. CAVANA, Enti ecclesiastici e controlli confessionali, vol. II, Il regime dei controlli confessionali, Giappichelli, Torino, 2002. Sul ruolo prioritario dei controlli canonici in ordine alle "attività diverse" al fine di prevenire un possibile snaturamento o alterazione della fisionomia originaria dell'ente ecclesiastico, di recente cfr. A. CELLI, Amministrazione dell'ente ecclesiastico: prevenzione e gestione delle criticità, in Conferenza Episcopale Italiana (a cura di), Temi di amministrazione dei beni ecclesiastici e riforma del Terzo settore, p. 10 ss. (in <https://economato.chiesacattolica.it>).

Sul punto anche CAVANA P., Enti della Chiesa e diritto secolare, in Stato, Chiese e pluralismo confessionale, n. 14 del 2018, p. 14 ss.

⁵⁰ Sul punto anche CAVANA P., Enti della Chiesa e diritto secolare, in Stato, Chiese e pluralismo confessionale, n. 14 del 2018, p. 14 ss.

⁵¹ D.Lgs. 117/17, art. 2, comma 1: "Almeno un decimo degli associati, l'organo di controllo, il soggetto incaricato della revisione legale dei conti ovvero il pubblico ministero possono agire ai sensi dell'art. 2409 C.c., in quanto compatibile". Comma 2: "Ogni associato, ovvero almeno un decimo degli associati nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, che hanno più di 500 associati, può denunciare i fatti che ritiene censurabili all'organo di controllo, se nominato, il quale deve tener conto della denuncia nella relazione all'assemblea. Se la denuncia è fatta da almeno un ventesimo degli associati dell'ente, l'organo di controllo deve agire ai sensi dell'articolo 2408, secondo comma, del Codice civile". Comma 3: "Il presente articolo non si applica agli enti di cui all'articolo 4, comma 3".

⁵² Art. 2409, C.c. - Denuncia al tribunale: "Se vi è fondato sospetto che gli amministratori (...) abbiano compiuto gravi irregolarità nella gestione che possono arrecare danno alla società o a una o più società

gli amministratori per gravi irregolarità nella gestione dell'associazione, potenzialmente idonee ad arrecare un danno alla stessa⁵³. Sul punto, per completezza, si ricorda che per la giurisprudenza di merito e di legittimità non integrano gravi irregolarità né le mere irregolarità formali, né le contestazioni che coinvolgono scelte di merito dell'organo amministrativo, come tali non censurabili.

5. Il D.Lgs. 03.07.17, n.112. L'Impresa sociale e gli enti religiosi civilmente riconosciuti

Passando all'esame del D.Lgs. 112/17⁵⁴, si sottolinea la peculiarità della disciplina che tale decreto, nel ridisegnare la disciplina dell'impresa sociale⁵⁵, destina agli enti religiosi civilmente riconosciuti che assumono tale qualifica.

In particolare, l'art. 1, comma 3 – similmente a quanto statuito al comma 3 dell'art. 4 del Codice del Terzo settore – stabilisce che gli enti religiosi civilmente riconosciuti possono assumere la qualifica di impresa sociale limitatamente allo svolgimento delle attività di impresa di interesse generale contenute nell'art. 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 sull'impresa sociale. 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”.

La norma in esame, dunque, prevede espressamente l'applicabilità della normativa dell'impresa sociale⁵⁶ agli enti religiosi civilmente riconosciuti, indipendentemente – per quanto osservato al precedente paragrafo 4, parte prima – dal fatto che abbiano o meno stipulato con lo Stato patti, accordi o intese, a differenza di quanto previsto dall'abrogata disciplina dell'impresa sociale⁵⁷, che appunto richiedeva tale condizione. Inoltre, amplia non poco l'elenco delle attività che le imprese sociali possono svolgere rispetto alla previgente normativa⁵⁸: fanno per la prima volta

controllate, i soci che rappresentano il decimo del capitale sociale (...) possono denunciare i fatti al tribunale con ricorso notificato anche alla società. Lo statuto può prevedere percentuali minori di partecipazione (...).

⁵³ Nei casi più gravi possono portare anche alla revoca degli amministratori e dei sindaci ed alla nomina di un amministratore giudiziario.

⁵⁴ D.Lgs. 03.07.17, n.112 - Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'art. 2, c. 2, lett. c, L. 106/16.

⁵⁵ Sull'ostilità verso l'esercizio d'impresa da parte di enti a finalità ideale si veda RESCIGNO P. “Le fondazioni: prospettive e linee di riforma”, in “Persona e comunità. Saggi di diritto privato”, vol. III, Cedam, Padova, 1999, p. 234; PONZANELLI G. “Gli enti collettivi senza scopo di lucro”, Giappichelli, Torino, 2000, p. 84; ZOPPINI A. “Le fondazioni. Dalla tipicità alle tipologie”, Jovene, Napoli, 1995, p. 164 ss.; CETRA A. “L'impresa collettiva non societaria”, Giappichelli, Torino, 2003, p. 74; FUSARO A. “Le associazioni imprenditrici ed il registro delle imprese”, Contr. impresa, 1995, p. 617 ss.; Id. “L'associazione non riconosciuta”, Cedam, Padova, 1991; Id. “Il «lucro» nelle associazioni”, Riv. crit. dir. priv., 1989, p. 221.

⁵⁶ Per un approfondimento degli aspetti dell'impresa sociale per gli ETS si rimanda a VIVALDI E. “L'impresa sociale nel sistema del Terzo settore. Nuove opportunità applicative”, in Terzo settore, non profit e cooperative, 4, 2017, p. 80 ss.

⁵⁷ Cfr. D.Lgs. 24.03.06, n. 155, art. 1, comma 3.

⁵⁸ D.Lgs. 112/17, art. 2, comma 1: “(...) Ai fini del presente decreto, si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività d'impresa aventi ad oggetto: a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni (...); b) interventi e prestazioni sanitarie; c) prestazioni socio-sanitarie di cui al D.P.C.M. del

ingresso in tale ambito le attività di radiodiffusione sonora, di microcredito, di alloggio sociale, etc.. Ancora, introduce per la costituzione dell'impresa sociale l'adozione di un regolamento in forma di atto pubblico e non solo di scrittura privata autenticata come stabilito dalla precedente normativa. Stabilisce l'obbligo di costituzione di un patrimonio destinato allo svolgimento delle attività dell'impresa sociale, consentendo con ciò di operare una separazione tra patrimonio destinato alle attività di religione e culto e patrimonio destinato alle attività di impresa di interesse generale (impresa sociale), nonché consente di superare problematiche giuridiche che si sono poste nel passato per gli enti ecclesiastici e religiosi in generale, come quella di natura fallimentare⁵⁹ collegata alle spinose questioni concernenti la separazione delle tipologie di attività esercitate dall'ente⁶⁰, il mantenimento dell'autonomia

14.02.01 e successive modificazioni; d) educazione, istruzione e formazione professionale (...), nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa; e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi; 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, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato, e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo; 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 ed al contrasto della povertà educativa; m) servizi strumentali alle imprese sociali o ad altri enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da imprese sociali o da altri enti del Terzo settore; n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della L. 11.08.14, n. 125, e successive modificazioni; 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, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata (...); p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui al co. 4; q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, e successive modificazioni nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi; r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti; s) microcredito, ai sensi dell'art. 111 del D.Lgs. 01.09.93, n. 385, e successive modificazioni; t) agricoltura sociale, ai sensi dell'art. 2 della L. 18.08.15, n. 141, e successive modificazioni; u) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche; v) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata (...)"

⁵⁹ Sulla delicata questione dell'applicazione delle procedure concorsuali agli enti ecclesiastici, cfr. A. BETTETINI, Enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e procedure concorsuali, in AA. VV., Il diritto come "scienza di mezzo", Studi in onore di MARIO TEDESCHI, a cura di M. D'ARIENZO, vol. I, Luigi Pellegrini Editore, 2017, p. 185 ss.

⁶⁰ Cfr. Tribunale. Roma, Sez. Fallimentare, Sentenza 29 maggio 2013, n. 432, che ha ammesso un ente ecclesiastico gestore di due importanti ospedali alle procedure concorsuali, nella fattispecie l'amministrazione straordinaria, valutando separatamente l'attività di impresa svolta dall'ente "da quelle religiose, di culto, assistenziali, anche nell'ottica liquidatoria di quelle parti del patrimonio dell'ente specificamente destinate a tale attività ovvero non riferibili, neppure indirettamente, a quelle religiose, di culto, assistenziali, costituenti finalità primarie dell'ente ecclesiastico". In sostanza i beni che, "per loro natura e destinazione, sono funzionali al compimento delle attività non imprenditoriali dell'ente (ovvero finalità di culto, di assistenza, di carità) non potranno costituire oggetto di liquidazione concorsuale in funzione del pagamento dei debiti dell'ente ecclesiastico nella sua funzione di imprenditore, non facendo essi parte del patrimonio dell'imprenditore posto a garanzia generale delle obbligazioni da esso assunte (art. 2740 c.c.)". Su alcuni aspetti problematici di questa pronuncia, che ha risolto positivamente una delicata controversia ma forzando il dato normativo, da un lato riconducendo impropriamente le attività assistenziali a quelle religiose e di culto (art. 16, legge n. 222 del 1985),

dell'opera, i sequestri e i pignoramenti degli immobili utilizzati per lo svolgimento delle attività commerciali ovvero soltanto delle parti utilizzate per svolgere tali tipi di attività, etc..

La disposizione in esame consente agli enti religiosi civilmente riconosciuti di non assumere integralmente la qualifica di impresa sociale, ma di limitarla allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2, consentendogli di mantenere prevalentemente le attività di culto essenziali alla propria natura. In dettaglio, nel caso degli enti ecclesiastici istituiti dalla Chiesa Cattolica l'assunzione della qualità di impresa sociale non modifica la natura di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto che ha finalità di religione e culto e si concilia con lo svolgimento delle attività diverse da quelle di religione o di culto previste dall'articolo 16, lett. b), Legge 222/85, quali l'assistenza e la beneficenza, l'istruzione, l'educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro.

Circa le modalità di costituzione del patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di impresa di interesse generale, e di redazione del relativo regolamento, si rinvia a tutto quanto osservato per gli ETS al precedente paragrafo 4, punti 4.a. e 4.b.

Qui va aggiunto, in riferimento alle scritture contabili, che l'ente religioso civilmente riconosciuto che assume la qualifica di impresa sociale, ai sensi dell'art. 9, comma 3 del D.Lgs. 112/17, limitatamente alle attività indicate nel regolamento, dovrà tenere il libro giornale e il libro degli inventari in conformità alle disposizioni del Codice civile applicabili, e dovrà redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del Codice civile, in quanto compatibili, nonché dovrà depositare presso il registro delle imprese e pubblicare nel proprio sito internet il bilancio sociale redatto secondo le linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali.

Inoltre, in riferimento a quelle attività che ai sensi dell'art. 2, comma 4 del decreto legislativo in esame, si considerano comunque di interesse generale indipendentemente dall'oggetto, e cioè le attività nelle quali sono occupati lavoratori molto svantaggiati e persone svantaggiate o con disabilità, nonché persone beneficiarie di protezione internazionale e persone senza fissa dimora, per gli enti religiosi civilmente riconosciuti la disposizioni del comma 3, secondo cui si intende svolta in via principale l'attività per la quale i relativi ricavi siano superiori al 70% dei ricavi complessivi dell'impresa sociale, e la disposizione del comma 5, in virtù del quale ai fini di cui al comma 4, l'impresa sociale impiega alle sue dipendenze un numero di persone di cui alle lettere a) e b) non inferiore al trenta per cento dei lavoratori, si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività d'impresa di interesse generale, e quindi non anche alle attività diverse.

L'articolo 5 del decreto in rassegna, poi, fa rinvio alle norme cui è assoggettata la tipologia giuridica nella cui forma è esercitata l'impresa sociale (associazione,

dall'altro attuando una divisione del patrimonio dell'ente nell'ambito di una procedura esecutiva sulla base di una ripartizione proposta dall'autorità ecclesiastica.

fondazione, società etc.), salva la specificazione della solennità formale dell'atto e l'esplicitazione degli elementi caratterizzanti l'impresa sociale (oggetto sociale e assenza dello scopo di lucro). Quanto all'iscrizione in apposita sezione del registro delle imprese – che ha natura costitutiva ai fini dell'acquisizione della qualifica di impresa sociale – gli enti religiosi sono tenuti al deposito del solo regolamento.

Inoltre, ai sensi dell'art. 6, comma 2, agli enti religiosi civilmente riconosciuti non si applica la disposizione di cui al comma 1, secondo cui la denominazione o ragione sociale devono contenere l'indicazione di "impresa sociale".

Ancora una deroga alla disciplina dell'impresa sociale il D.Lgs. 112/17 prevede per gli enti religiosi civilmente riconosciuti nell'art. 8, questa volta giustificata in ragione della peculiarità della compagine sociale o della struttura dell'ente; tali enti potranno infatti derogare al principio secondo cui i provvedimenti di ammissione ed esclusione di soci o associati nell'impresa sociale non devono ledere il principio di non discriminazione e che deve sempre essere garantita la possibilità per l'interessato di beneficiare al riguardo di una decisione dell'organo assembleare o di altro organo eletto dalla medesima assemblea.

Ai sensi, poi, del comma 2 dell'art. 9, gli obblighi relativi alla valutazione dell'impatto sociale (Vis)⁶¹ definita dall'art. 7, comma 3, della Legge 106/16, come valutazione qualitativa e quantitativa degli effetti delle attività svolte sulla comunità di riferimento rispetto all'obiettivo individuato, per gli enti religiosi civilmente riconosciuti si intendono riferiti al solo svolgimento delle attività indicate nel regolamento.

Non si applica, inoltre, a tali enti un'altra importante novità introdotta con l'art. 11 dalla riforma, relativa al coinvolgimento dei lavoratori e degli utenti dell'impresa sociale, ovvero il diritto dei lavoratori e degli utenti di partecipare all'organo assembleare e per talune imprese sociali di maggiori dimensioni il diritto dei lavoratori, ed eventualmente degli utenti, di nominare almeno un componente degli organi di amministrazione e di controllo⁶².

Singolare, poi, è l'esclusione degli enti religiosi civilmente riconosciuti dalla previsione contenuta nel comma 5 dell'art. 12⁶³, che prevede in caso di scioglimento

⁶¹ Per una disamina sull'interazione tra metodo di finanziamento, strutture di governance e di accountability, si veda M. BAGGIO, V. CECCHINI MANARA, L. SACCONI "L'impatto della finanza a impatto sociale: uno studio sulla relazione tra strumenti finanziari, forme di governance e motivazioni", Paper presentato in occasione del XII Colloquio Scientifico sull'impresa sociale, 25-25 maggio 2018, Dipartimento di Sociologia e Ricerca Sociale, Università degli Studi di Trento.

⁶² L'art. 11, comma 4, lett. b), prevede che nelle imprese sociali che superino due dei limiti indicati nel primo comma dell'art. 2435-bis c.c. ridotti della metà, la nomina, da parte dei lavoratori ed eventualmente degli utenti di almeno un componente sia dell'organo di amministrazione che dell'organo di controllo". Nota L. FAZZI, La riforma del Terzo settore e impresa sociale, in *Animazione sociale*, 7, 2017, 32.

⁶³ D.Lgs. 03.07.17, n. 112, art. 12, comma 5: "In caso di scioglimento volontario dell'ente o di perdita volontaria della qualifica di impresa sociale, il patrimonio residuo, dedotto, nelle imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V del codice civile, il capitale effettivamente versato dai soci, eventualmente rivalutato o aumentato, e i dividendi deliberati e non distribuiti nei limiti di cui all'articolo 3, comma 3, lett. a), è devoluto, salvo quanto specificamente previsto in tema di società cooperative, ad altri enti del Terzo settore costituiti ed

volontario dell'ente o di perdita volontaria della qualifica di impresa sociale la devoluzione del patrimonio residuo solo in favore di un altro ente del Terzo settore ovvero in favore dei fondi disciplinati dal successivo art. 16.

E' lecito all'uopo domandarsi per quale motivo il Legislatore per tali tipi di enti non pone le medesime ragioni di tutela.

Inoltre, va ricordato che il comma 2 dell'art. 13, nel limitare i volontari impiegati nell'attività d'impresa ad un numero non superiore a quello dei lavoratori, fa salva la specifica disciplina per gli enti religiosi civilmente riconosciuti. Tale salvaguardia tiene conto della prassi in uso negli enti ecclesiastici di ricorrere nello svolgimento delle attività sociali alle prestazioni delle religiose e dei religiosi aderenti al carisma (tra l'altro in progressiva riduzione a causa della carenza di vocazioni), con i quali vengono coperti i principali costi. Ebbene, sul punto, null'atro il Legislatore della riforma specifica, in particolare con riferimento alle percentuali di volontari da impiegare in tali tipi di enti. Restiamo, pertanto, in attesa di delucidazioni e norme di coordinamento a riguardo.

Infine, l'articolo 14 che assoggetta l'impresa sociale, in caso di insolvenza, alla liquidazione coatta amministrativa, quale procedura concorsuale che la legge fallimentare destina a particolari categorie di enti a notevole rilevanza pubblica in ragione delle finalità e degli interessi che li caratterizzano, al comma 6 esclude l'applicabilità di tale disposizione agli enti religiosi civilmente riconosciuti. E' lecito, allora, chiedersi se la normativa in esame intenda assoggettare alle regole generali della responsabilità e della fallibilità gli enti ecclesiastici imprenditori.

6. Accesso alla riforma: scelta vincolata?

È il caso, a questo punto di chiedersi: costituire un "ramo ETS" o un "ramo impresa sociale" conviene? Tenuto presente che per l'ente ecclesiastico non è mai stato facile, anche in regime Onlus, decidere se costituire un ramo di attività per la complessità della normativa civilistica e fiscale, per dare una risposta quanto più fondata possibile, bisogna sapere che accanto agli ETS potranno continuare ad esistere enti senza scopo di lucro che non si iscriveranno al Registro unico nazionale del Terzo settore. Tali enti continueranno ad essere disciplinati dal Codice civile o dalle leggi speciali loro applicabili. È importante, infatti, sottolineare che l'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore rappresenta una facoltà e non un obbligo. Tale scelta potrebbe essere dettata, ad esempio, dalla volontà di evitare gli oneri organizzativi e amministrativi connessi all'iscrizione, oltre che dall'appesantimento del controllo da parte degli uffici competenti⁶⁴.

operanti da almeno tre anni o ai fondi di cui all'articolo 16, comma 1, secondo le disposizioni statutarie. La disposizione di cui al presente comma non si applica agli enti di cui all'art. 1, co. 3"

⁶⁴ Solo a titolo esemplificativo, si osserva che agli enti di piccole/modeste dimensioni, che ricorrono principalmente al contributo dei soci, che fanno sporadicamente attività commerciale, potrebbe convenire di restare fuori dall'alveo degli ETS e rimanere, quindi, sottoposti al diritto comune, ovvero al Libro I, Titolo II del C.c. e al TUIR (DPR, 22.12.86 n. 917) facendosi qualificare come ente non commerciale. Così facendo, si sottraggono alla stringente nuova normativa sulla contabilità ed ai numerosi controlli - interni ed esterni - dalla

Tuttavia, la mancata iscrizione al RUNTS farà venir meno la possibilità di fruire dei vantaggi (fiscali e di altra natura) previsti dal Codice del Terzo settore. Si consideri, ad esempio, un'attuale Onlus che svolga la propria attività finanziandosi prevalentemente tramite donazioni. In caso di mancata iscrizione al RUNTS, tale ente non potrà accedere ai vantaggi tributari né alle altre misure di sostegno previste dal Codice del Terzo settore, avrà maggiori difficoltà ad accedere a convenzioni con la pubblica amministrazione per lo svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali di interesse generale e, inoltre, non potrà presentarsi al pubblico nella veste di ETS; cosa non di poca rilevanza, tenuto presente che l'“etichetta” ETS sarà sempre più attrattiva e, quindi, sempre più importante nei rapporti con la pubblica amministrazione e con i propri donatori privati. Inoltre, in caso di mancata iscrizione al RUNTS, l'ente perderà la qualifica di Onlus, con conseguente obbligo di devoluzione del patrimonio a fini di pubblica utilità.

A tal proposito, si ricorda che a partire dal momento indicato dall'art. 104, comma 2, del D.Lgs. 117/17, ovvero a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo di operatività del RUNTS, scompariranno le Onlus e, con esse, tutte le agevolazioni ad esse connesse. Pertanto, gli enti ecclesiastici che hanno dato vita ad uno o a più “rami Onlus”, nel decidere se convertirsi in una delle tipologie di ente del Terzo settore⁶⁵ o se operare solo come ente senza scopo di lucro, dovranno porre particolare attenzione all'analisi della clausola inerente l'obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di “estinzione” di detto ramo di attività. Ciò perché, se non opereranno nei tempi prestabiliti le opportune “scelte di campo”, anche iscrivendo il detto ramo nel RUNTS previa modifica in “ramo ETS” nei sensi anzidetti, sarà necessario destinare ad altra Onlus o a fini di pubblica utilità tutto ciò che sia ascrivibile ed acquisito nell'ambito dell'attività Onlus, in ragione delle specifiche agevolazioni previste dalla qualifica in parola, restano, pertanto, esclusi dalla devoluzione i beni già appartenenti all'ente ecclesiastico, pur se temporaneamente messi a disposizione dell'attività Onlus.

Ciò precisato, va pure osservato che la riforma istituisce un sistema di incentivi e di finanziamenti per le attività di interesse generale nel Terzo settore, non fruibili dagli

stessa previsti. Se invece un organismo riceve prevalentemente donazioni da soggetti privati, ovvero da persone fisiche o da persone giuridiche for profit, gli converrà entrare nell'alveo degli ETS per far godere (incentivando così le donazioni) i donatori dei notevoli e rafforzati benefici fiscali (sgravi-detrazioni) introdotti dalla riforma. Di contro, se riceve prevalentemente donazioni da enti di erogazione (es. Fondazioni), potrà rimanere anche fuori dal perimetro degli ETS, perché quegli enti erogatori non necessitano di beneficiare di quei vantaggi fiscali (godendo a loro volta di altri benefici).

⁶⁵ Su alcune figure civilistiche, anche di tipo societario, cui enti religiosi possono avvalersi per lo svolgimento di attività sociale e imprenditoriale nell'ordinamento italiano, cfr. A. FUCCILLO, *Diritto religioni culture. Il fattore religioso nell'esperienza giuridica*, 2ª ed., Giappichelli, 2018, p. 141 ss.; ID.ID., *Società di capitali, enti religiosi e dinamiche interculturali*, in AA.VV., *Esercizi di laicità interculturale e pluralismo religioso*, a cura di A. FUCCILLO, Giappichelli, Torino, 2014, p. 10 ss. In generale, G. DALLA TORRE, *Enti ecclesiastici e Terzo settore. Annotazioni prospettive, in Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista telematica www.statoechiese.it), n. 16 del 2018, pp. 1, p. 11 ss.

enti religiosi civilmente riconosciuti che dovessero decidere di non entrare nel perimetro del Terzo settore con un proprio ramo.

Chi rimarrà fuori dal Terzo settore dovrà rinunciare ai finanziamenti pubblici. Già oggi, infatti, molti bandi pubblici sono dedicati esclusivamente agli enti del Terzo settore. Ciò, in forza della normativa transitoria della Riforma in oggetto che considera enti del Terzo settore, in attesa dell'attivazione del RUNTS, le Odv, le Aps, le Onlus e le Cooperative sociali.

Anche altre risorse finanziarie pubbliche saranno inibite agli enti che resteranno fuori dal perimetro ETS: il Fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale nel Terzo settore, volto a sostenere progetti e attività di interesse generale promossi da Odv, Aps e Fondazioni del Terzo settore iscritti nel RUNTS; il Fondo nazionale per le politiche sociali, di competenza del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, le cui risorse finanziarie sono trasferite su un apposito capitolo di spesa iscritto nel programma "Terzo settore e responsabilità sociale delle imprese e delle organizzazioni", nell'ambito della missione "Diritti sociali, politiche sociali e famiglia", che vede quali beneficiari le Odv e le Aps; la Fondazione Italia sociale, volta a sostenere la realizzazione di interventi innovativi da parte di enti del Terzo settore, e quindi anche dei rami ETS.

Inoltre, gli enti ecclesiastici che decideranno di rimanere fuori dal Terzo settore saranno esclusi: dalle iniziative promosse dallo Stato, dalle Regioni e dalle Province autonome volte a favorire l'accesso degli enti del Terzo settore ai finanziamenti del Fondo sociale europeo e ad altri finanziamenti europei per progetti finalizzati al raggiungimento degli obiettivi istituzionali; dalle agevolazioni fiscali rivolte al Terzo settore e a chi elargisce donazioni al Terzo settore⁶⁶; dalla possibilità di usufruire dell'istituto del cinque per mille dell'Irpef; dai meccanismi volti a facilitare il recupero crediti; dall'accesso al credito; dai titoli di solidarietà e da altre forme di finanza sociale finalizzate a obiettivi di solidarietà sociale, nonché - per le imprese sociali - dalla raccolta di capitali.

Inoltre, non potranno vedersi assegnare, mediante concessione, l'uso degli immobili pubblici inutilizzati, inclusi i beni confiscati. In questo caso, sono previste anche forme di incentivo fiscale per gli ETS che intendono presentare progetti di recupero di tali beni (Social bonus); né, tanto meno, potranno vedersi concedere locali pubblici in forma di comodato o in prestito per singole iniziative⁶⁷.

Sul punto, si ricorda che il Social bonus riguarda il credito d'imposta del 65% delle erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche e del 50% se effettuate da enti o società in 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 assegnati ai suddetti enti del Terzo settore e da questi utilizzati

⁶⁶ Cfr. art. 83 del D.Lgs. 117/17

⁶⁷ Cfr. art. 71 del D.Lgs. 117/17

esclusivamente per lo svolgimento di attività di cui all'art. 5 con modalità non commerciali⁶⁸.

In estrema sintesi, quindi, individuata l'attività di interesse generale che si intende gestire, sarà opportuno valutare se aggiungere alle agevolazioni fiscali proprie dell'ente ecclesiastico quelle previste esclusivamente per le attività organizzate in forma di ETS o di impresa sociale.

Si pensi all'esclusione dalla commercialità dell'attività ai fini delle imposte sui redditi: ad esempio, la gestione della casa di riposo per la parrocchia è attività commerciale e, quindi, fiscalmente rilevante, mentre per il "ramo ETS" è istituzionale e, quindi, detassata.

Ancora: rispetto alle valutazioni di natura fiscale, è utile ricordare che agli enti religiosi che acquistino la qualifica di ETS, non si applicherà la riduzione dell'Ires di cui all'art. 6 del D.P.R. 601/73 (la riduzione del cinquanta per cento per tali enti continua ad applicarsi limitatamente alle attività diverse di cui all'art. 6 del D.Lgs. 117/17), né gli artt. 143, 148 e 149 del TUIR. Interessante, inoltre, potrebbe essere il regime forfettario previsto dagli artt. 80 e 86 del Codice del terzo settore.

Altrettanto importanti sono le agevolazioni previste dall'art. 18 del D.Lgs. 112/17 per l'impresa sociale: si pensi, in particolare, alla totale non imponibilità degli utili destinati a riserva. Sempre per l'impresa sociale, si pensi alla maggiore capacità di attrarre capitali esterni per il notevole vantaggio fiscale offerto dalla riforma (potranno, quindi, avere partner di cordata che prima non erano interessati ad entrare nell'impresa sociale), nonché ancora alla possibilità di accedere a tutti i fondi dedicati allo sviluppo d'impresa, o a quelli previsti per gli ETS, salva espressa esclusione.

Per tutto ciò, la possibilità di costituire un "ramo ETS", ovvero un "ramo impresa sociale", potrebbe rivelarsi una scelta utile per permettere all'ente ecclesiastico di beneficiare della normativa di vantaggio introdotta dalla raccontata riforma.

7. Conclusioni

Sebbene l'osservata riforma rappresenti un importante passo avanti rispetto al passato, pur non volendo qui proporre in chiusura una soluzione troppo semplicistica (la situazione di ogni organizzazione deve infatti sempre essere valutata singolarmente e nel dettaglio), adesso è necessario intraprendere una fase operativa, organizzativa e di coordinamento normativo non meno importante⁶⁹.

Sarà allora utile interrogarsi sulle conseguenze derivanti dalla scelta degli enti religiosi civilmente riconosciuti di entrare con un proprio "ramo" a far parte dell'universo ETS. A fronte delle molteplici agevolazioni finanziarie e fiscali contemplate per tali enti, infatti, sono previsti importanti vincoli di carattere

⁶⁸ Cfr. art. 81 del D.Lgs. 117/17

⁶⁹ Per una visione d'insieme della gestione delle opere: GRUMO M. "La gestione delle opere sanitarie e assistenziali cattoliche in contesti di mercato e di crisi economica", Torino, Giappichelli, 2015 – GRUMO M. "Gestione, bilancio e sostenibilità economica degli enti ecclesiastici", Milano, Vita e Pensiero, 2010.

statutario e contabile, poiché essendo la struttura più agevolata è anche quella più controllata dalle autorità pubbliche.

Gli enti ecclesiastici sono dunque chiamati, anche con l'ausilio di professionisti esperti (commercialisti, avvocati, fiscalisti, notai, consulenti del lavoro, etc.), ad un'attività di valutazione della convenienza e di identificazione dei rischi e dei problemi connessi all'ingresso nel RUNTS, che tenga insieme esigenze di governance, peculiarità del carisma, caratteristiche delle principali fonti o attività di finanziamento e delle agevolazioni introdotte e di quelle abrogate.

Sono tenute ancor più di prima, anche a causa della crescente concorrenza che subiscono dagli altri operatori del settore, a gestire con adeguata conoscenza della materia amministrativa, fiscale e legale, supportate da una valida competenza, opere apostoliche o caritative (ospedali, cliniche, scuole, librerie, educazione ecc.), anche adeguandosi alle legislazioni civili vigenti in questi campi, sempre, si intende, nel rispetto del segno tracciato dall'ordinamento canonico che sempre più incoraggia il crescente coinvolgimento degli organismi ecclesiali, non solo quelli laicali, in attività e iniziative di rilevanza sociale soggette alla legislazione civile, la cui osservanza diviene nella lettera apostolica in forma di motu proprio di Benedetto XVI *"Intima Ecclesiae natura"*⁷⁰, oggetto esplicito della cura del Vescovo diocesano (non più solo del singolo amministratore, ex can. 1284, § 2, n. 3). In essa si legge infatti: "Il Vescovo diocesano assicuri alla Chiesa il diritto di esercitare il servizio della carità, e curi che i fedeli e le istituzioni sottoposte alla sua vigilanza osservino la legittima legislazione civile in materia" (art. 5)⁷¹.

Facendo, allora, attenzione a non farsi condizionare dal passato o dalla scelta apparentemente più "comoda", occorrerà dapprima avviare appropriati sistemi di monitoraggio per le opere in perdita, mettendo in atto anche piani di rientro dal deficit, nonché occorrerà fare maggiore attenzione alla sostenibilità economica, spirituale e relazionale delle opere, attuando procedure di pianificazione delle risorse.

⁷⁰ Cfr. MONTANA, Vita consacrata e servizio della carità, in Pontificio Consiglio Cor Unum (a cura di), Il servizio della carità, cit., p. 115, sulle numerose e importanti implicazioni del Motu proprio per gli istituti religiosi, cui fanno capo molteplici istituzioni caritative e assistenziali (profili statutari, trasparenza finanziaria, gestione economica, rapporto con i laici e con l'autorità ecclesiastica).

⁷¹ In argomento cfr. DALLA TORRE G., L'organizzazione della carità, cit., pp. 190-191. Si legano anche le osservazioni di DAL TOSO G., Il Motu Proprio Intima Ecclesiae natura: ragioni teologiche e canoniche, in Pontificio Consiglio Cor Unum (a cura di), Il servizio della carità, cit., p. 289 ss. In termini più ampi cfr. INCITTI G., Responsabilità del Vescovo diocesano nel servizio della carità, ibidem, p. 149.