

Alessandro Perego

# L'applicazione della Riforma del Terzo settore agli enti religiosi civilmente riconosciuti. Lo stato dell'arte

(doi: 10.1440/105264)

Quaderni di diritto e politica ecclesiastica (ISSN 1122-0392)

Fascicolo 2, agosto 2022

**Ente di afferenza:**

*Università della Campania Vanvitelli (Unina2)*

Copyright © by Società editrice il Mulino, Bologna. Tutti i diritti sono riservati.

Per altre informazioni si veda <https://www.rivisteweb.it>

**Licenza d'uso**

L'articolo è messo a disposizione dell'utente in licenza per uso esclusivamente privato e personale, senza scopo di lucro e senza fini direttamente o indirettamente commerciali. Salvo quanto espressamente previsto dalla licenza d'uso Rivisteweb, è fatto divieto di riprodurre, trasmettere, distribuire o altrimenti utilizzare l'articolo, per qualsiasi scopo o fine. Tutti i diritti sono riservati.

# L'applicazione della Riforma del Terzo settore agli enti religiosi civilmente riconosciuti

Lo stato dell'arte

*di Alessandro Perego*

*The Application of the Third Sector Reform to Religious Legal Entities. The State of the Art*

The article considers the application of Third sector reform to religious legal entities (art. 4, comma 3, d.lgs. n. 117 del 2017 e art. 1, comma 3 d.lgs. n. 112 del 2017), including the most recent amendments, official interpretations, and implementing regulations. In particular, it analyzes the three requirements under the law for acquiring the status of a Third sector entity: specific regulation; assets addressed to specific deals, separate accounting records.

*Keywords:* Religious legal entities, Third sector, Assets addressed to specific Deals.

SOMMARIO: 1. Il “ramo” del Terzo settore e d’impresa sociale: previsione e condizioni. – 2. Gli incerti confini soggettivi della categoria degli «enti religiosi civilmente riconosciuti». – 3. Il regolamento. – 4. Il patrimonio destinato. – 5. Le scritture contabili separate e gli obblighi di rendicontazione. – 6. L’iscrizione ai Registri. – 7. La trasmigrazione dei rami ONLUS.

## *1. Il “ramo” del Terzo settore e d’impresa sociale: previsione e condizioni*

Gli articoli 4, comma 3 del Codice del Terzo settore (CTS) e 1, comma 3 del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112 (d.lgs. IS) prevedono che le rispettive norme si applichino agli «enti religiosi civilmente riconosciuti e alle fabbricerie<sup>1</sup>» «limitatamente allo svolgimento delle attività» di interesse generale nonché a quelle secondarie ad esse strumentali.

<sup>1</sup> Con la l. 25 febbraio 2022, n. 15, di conversione del d.l. 30 dicembre 2021, n. 228, le previsioni del Codice del Terzo settore e del d.lgs. 112 del 2017 destinate agli «enti religiosi civilmente riconosciuti» sono state estese anche alle «alle fabbricerie di cui all’articolo 72 della legge 20 maggio 1985, n. 222». Pertanto queste ultime - enti storicamente e giuridicamente peculiari - sono in tutto equiparate agli enti religiosi civilmente riconosciuti per ciò che concerne l’applicazione ad esse delle disposizioni sul Terzo settore.

Sotto il profilo metodologico questa previsione speciale (Bolgiani 2021, 43) del legislatore della Riforma non può dirsi certamente innovativa poiché si limita a riproporre quanto già consentivano le previgenti disposizioni in materia di ONLUS e d'impresa sociale<sup>2</sup>: oggi come allora si è infatti offerta la possibilità ad alcuni enti religiosamente connotati di accedere ad un regime giuridico premiale limitatamente ad uno specifico "ramo" o "segmento" operativo della loro più articolata attività (Consorti 2018, 10). Ugualmente, le ragioni che hanno reso opportuna la conferma di una tale previsione sono le medesime del passato e possono ricondursi alla volontà di consentire a quegli enti che sono manifestazione istituzionale o collettiva della libertà religiosa di accedere ad un particolare regime giuridico conservando le proprie caratteristiche organizzativo-identitarie e continuando a svolgere, senza vincoli, la propria attività istituzionale (Floris 2018, 6; Consorti 2018, 1-2).

Per poter costituire un ramo del Terzo settore o d'impresa sociale gli enti religiosi civilmente riconosciuti devono oggi soddisfare talune condizioni che sono in parte diverse da quelle già previste per i rami ONLUS e d'impresa sociale e che sono illustrate dai citati art. 4, comma 3 CTS e 1, comma 3, d.lgs. IS (Guarino 2020, 57-88; Tomer 2019, 261-285; Fuccillo 2018, 341-365). Tali enti, infatti, devono: *a*) «adottare un regolamento [delle attività che rientrano nel ramo], 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 Codice [del Terzo settore o del Decreto sull'impresa sociale] e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore [o nel Registro delle imprese]»; *b*) «per lo svolgimento [delle medesime] attività deve essere costituito un patrimonio destinato»; *c*) con riferimento alle stesse «devono essere tenute separatamente le scritture contabili».

Come espressamente prevede l'art. 8, comma 8 del d.m. 106 del 2020, «[p]er ogni ente [religioso può] essere presentata una singola istanza» d'iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (o al Registro delle imprese) e può pertanto costituirsi un solo ramo del Terzo settore o d'impresa sociale, nell'ambito del quale svolgere, semmai, molteplici attività d'interesse generale. Questo principio dell'unicità del ramo, d'altro canto, appare coerente con l'esigenza di evitare che una previsione introdotta a tutela dell'identità degli enti religiosi si tramuti in una condizione di ingiustificato privilegio, in forza della quale si concederebbe a tali enti di parcellizzare i regimi giuridici e le responsabilità patrimoniali dei loro differenti rami di attività.

<sup>2</sup> Cfr. art. 10, comma 9, d.lgs. 4 dicembre 1997 n. 460; art. 1, comma 3, d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155.

## 2. *Gli incerti confini soggettivi della categoria degli «enti religiosi civilmente riconosciuti»*

Prima di considerare nel merito le condizioni sopra richiamate e le modalità formali di iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), è indispensabile soffermarsi brevemente sulla categoria degli «enti religiosi civilmente riconosciuti», per comprendere quali soggetti giuridici possono avvalersi della facoltà di costituire un ramo del Terzo settore e quali invece no. Infatti, il legislatore della Riforma si è limitato a presupporre tale categoria senza preoccuparsi di fornire elementi utili a tracciarne in modo netto i confini (ad es. mediante rinvio esplicito ad altre disposizioni) e ha lasciato all'interprete il compito di compiere un'operazione che risulta essere tutt'altro che immediata (Chizzoniti 2018, 24-25)<sup>3</sup>.

La definizione del perimetro soggettivo della categoria degli enti religiosi civilmente riconosciuti nel contesto della Riforma del Terzo settore<sup>4</sup> può contare solo su due dati certi, l'uno ricavabile dal dato testuale

<sup>3</sup> La scelta terminologica del legislatore della Riforma si discosta in modo assai significativo dalle previgenti disposizioni in materia di ONLUS e d'impresa sociale e, più in generale, da un'impostazione lessicale ricorrente nella disciplina di settore. Infatti, per l'art. 10, comma 9, d.lgs. 460 del 1997, potevano costituire un ramo ONLUS gli «enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese», mentre il comma 7 della medesima norma esentava dall'applicazione delle disposizioni finalizzate a garantire l'effettività del rapporto associativo e dall'obbligo di utilizzare l'acronimo ONLUS gli «enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese»; per il d.lgs. 4 marzo 2006, n. 155 potevano, invece, avere un ramo d'impresa sociale gli «enti ecclesiastici e [...] gli enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese». Ancora: la l. 8 novembre 2000, n. 328 tra i diversi soggetti dei quali riconosce ed agevola il ruolo «nella programmazione, nella organizzazione e nella gestione del sistema integrato di interventi e servizi sociali» pone «gli enti riconosciuti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese» (art. 1, comma 4); la l. 1 agosto 2003, n. 206 (c.d. «legge sugli oratori»), all'art. 1, «riconosce e incentiva la funzione educativa e sociale svolta nella comunità locale, mediante le attività di oratorio o attività similari, dalle parrocchie e dagli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica, nonché dagli enti delle altre confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato un'intesa ai sensi dell'art. 8, terzo comma, della Costituzione». E così via.

<sup>4</sup> Al di fuori di tale perimetro l'espressione «enti religiosi civilmente riconosciuti», variamente aggettivata, si riscontra nelle leggi di approvazione di talune intese sottoscritte dallo Stato con le confessioni religiose diverse dalla cattolica (cfr.: art. 12, co. 5, l. 31 dicembre 2012, n. 245 [Intesa con l'Unione Buddhista Italiana]; art. 13, co. 5, l. 31 dicembre 2012, n. 246 [Intesa con l'Unione Induista Italiana]), dove viene utilizzata, in tutta evidenza, come sinonimo di quella di «enti ecclesiastici [o confessionali] civilmente riconosciuti», ricorrente nelle norme di derivazione concordataria e nelle leggi di approvazione delle intese più risalenti nel tempo (cfr. art. 12, co. 1, l. 11 agosto 1984, n. 449 [Intesa con la Tavola Valdese]) (Consorti 2021, 117-118).

degli artt. 4, comma 3 CTS e 1, comma 3 d.lgs. IS, l'altro dall'*iter* che ha portato alla formulazione definitiva di tali norme.

Quanto al primo, l'esplicita richiesta che gli enti religiosi siano «civilmente riconosciuti» vale ad escludere dalla categoria dei soggetti cui è consentito costituire un ramo del Terzo settore, tutti quei gruppi religiosamente connotati e/o collegati a organizzazioni confessionali che agiscono nel nostro ordinamento come enti di fatto (ad es. le associazioni di fedeli prive di personalità giuridica).

I lavori preparatori del Codice del Terzo settore consentono poi di affermare – ed è il secondo dato certo – che quella degli enti religiosi civilmente riconosciuti è una categoria aconfessionale e che possono farne parte tanto «enti [della Chiesa cattolica e delle altre] delle confessioni religiose che hanno stipulato patti o intese con lo Stato»<sup>5</sup> quanto persone giuridiche che di tale peculiare legame confessionale sono prive. Infatti, la stessa adozione dell'espressione «enti religiosi civilmente riconosciuti», senza ulteriori specificazioni, è stata suggerita al legislatore dal Consiglio di Stato, all'esplicito scopo di evitare qualunque possibile profilo discriminatorio delle norme sul Terzo settore rispetto alla differente appartenenza confessionale degli enti<sup>6</sup>.

A partire da questi due dati certi – l'imprescindibilità della personificazione giuridica e la necessità di non discriminare le differenti organizzazioni confessionali – la categoria degli enti religiosi civilmente riconosciuti può essere intesa ad “ampiezze variabili”, a seconda del significato giuridico che si voglia attribuire al carattere della religiosità. Quest'ultimo, infatti, può essere considerato alla stregua di un attributo

<sup>5</sup> Art. 4, comma 1, lett. d), l. 18 giugno 2016, n. 106.

<sup>6</sup> Sia la legge delega 18 giugno 2016, n. 106 (Elefante 2016, 582-587) – che richiedeva al legislatore delegato di tener conto della «disciplina relativa agli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti o intese con lo Stato» – sia il testo dell'art. 4, comma 3 dello Schema di decreto legislativo recante il Codice – che parlava variamente di «enti ecclesiastici civilmente riconosciuti» ed «enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti, accordi o in tese con lo Stato» – si ponevano per questo specifico aspetto linguistico nel solco dei previgenti decreti in materia di ONLUS e di impresa sociale. Il Consiglio di Stato, nel parere sullo Schema del Codice (n. 1405 del 2017), faceva però presente al legislatore delegato che, in ragione di quanto affermato da alcune pronunce della Corte costituzionale in tema di edilizia di culto, la sua scelta di limitare la possibilità di divenire ETS parziali ai soli «enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese» avrebbe potuto «profilare una questione di legittimità costituzionale», non essendo concesso «operare discriminazioni tra confessioni religiose in base alla sola circostanza che esse abbiano o non abbiano regolato i loro rapporti con lo Stato tramite accordi o intese». Proprio per scongiurare tale eventualità, nel parere in questione si suggeriva al Governo di «riconsiderare la disposizione, ad esempio modificandola come segue: “Agli enti religiosi civilmente riconosciuti [...] le norme del presente decreto si applicano...”». L'accoglimento di tale suggerimento ha determinato la formulazione del testo definitivo dell'art. 4, comma 3 C.T.s. nei termini in cui oggi lo si può leggere.

formale concesso all'ente dall'Autorità statale a seguito di uno speciale procedimento di riconoscimento civile, ovvero di una qualità propria di taluni soggetti giuridici, che la posseggono in ragione dello scopo che perseguono e dell'attività che svolgono.

Aderendo alla prima ipotesi, la categoria degli «enti religiosi civilmente riconosciuti» risulterebbe costituita esclusivamente dagli «enti ecclesiastici civilmente riconosciuti» di origine pattizia<sup>7</sup> e dagli «istituti dei culti diversi dalla religione [cattolica]», riconosciuti a norma della legge sui culti ammessi del 24 giugno 1929, n. 1159.

La seconda soluzione interpretativa imporrebbe, invece, di includere nella medesima categoria degli «enti religiosi civilmente riconosciuti», oltre agli enti ecclesiastici di origine pattizia e agli istituti dei culti, anche tutte quelle persone giuridiche di diritto comune che perseguono un fine di religione o di culto mediante lo svolgimento effettivo di attività di analoga natura: potrebbero, così, costituire un ramo del Terzo settore o d'impresa sociale anche taluni enti appartenenti alla Chiesa cattolica o ad altre confessioni dotate d'intesa cui è stata attribuita la personalità giuridica a norma del d.P.R. n. 361 del 2000<sup>8</sup>; ancora, potrebbero avvalersi della facoltà prevista dagli artt. 4, comma 3 CTS e 1, comma 3 d.lgs. IS, le numerose persone giuridiche di diritto comune riconducibili a confessioni religiose prive di un'intesa con lo Stato che, più o meno dichiaratamente<sup>9</sup>, perseguono uno scopo e svolgono un'attività religioso-culturale.

Allo stadio attuale di applicazione della Riforma, risulta assai difficile esprimere una netta preferenza per l'una o l'altra linea interpretativa, poiché entrambe presentano luci ed ombre. Se, infatti, adottare un criterio formale che si fonda su di un peculiare riconoscimento dell'ente religioso da parte dell'Autorità pubblica ha l'indubbio pregio di una maggior oggettività<sup>10</sup>, il criterio sostanziale, che valorizza invece il fine e l'attività di religione o di culto di tale ente, risulta maggiormente rispet-

<sup>7</sup> Enti, cioè, riconosciuti con decreto ministeriale ai sensi dell'art. 7 dell'Acc. modif. conc. e della l. n. 222 del 1985 ovvero delle leggi di approvazione delle intese tra lo Stato e le confessioni religiose diverse dalla cattolica, stipulate a norma dell'art. 8 Cost.

<sup>8</sup> Si pensi, ad esempio, agli istituti religiosi, alle società di vita apostolica, alle loro province e case, alle associazioni di fedeli, alle chiese e alle fondazioni di culto della Chiesa cattolica che non soddisfano i requisiti speciali previsti dagli artt. 7 e seguenti della l. 222 del 1985 per essere riconosciuti come enti ecclesiastici.

<sup>9</sup> In molti casi i gruppi religiosi appartenenti a confessioni prive di intesa hanno preferito/dovuto mimetizzare le proprie attività religiose o culturali nel contesto di scopi ed attività di altra natura, ad esempio culturali o socio-umanitari, e organizzarsi come enti di diritto comune. Si consideri, ad esempio, che nonostante la significativa presenza di fedeli mussulmani sul territorio italiano, esiste oggi un solo ente riconducibile all'islam riconosciuto come istituto di culto ai sensi della l. 1159 del 1929, mentre tutti gli altri gruppi di fedeli sono organizzati in enti di diritto comune.

<sup>10</sup> Il decreto ministeriale o presidenziale di riconoscimento civile come ente ecclesiastico o istituto di culto rappresenta infatti un «parametro di affidabilità

tosio del dettato costituzionale, fuggendo ogni rischio di discriminazione tra confessioni religiose sulla base del loro *status* giuridico all'interno dell'ordinamento<sup>11</sup>.

Questa condizione d'incertezza sul perimetro della categoria degli enti religiosi civilmente riconosciuti non è stata superata nemmeno con l'entrata in vigore del d.m. 106 del 2020 di disciplina del Registro Unico Nazionale del Terzo settore, che offre in proposito pochi e contraddittori appigli interpretativi. Ad esempio, la richiesta dell'art. 14, comma 3 di tale decreto di indicare nella domanda d'iscrizione al RUNTS «gli estremi del provvedimento con il quale è stato disposto il riconoscimento dell'ente agli effetti civili» (lett. e) appare così generica nella sua formulazione e mal coordinata con altri passaggi dello stesso decreto (oltre che con successivi interventi ministeriali) da non potersi intendere in modo certo e univoco quale adesione ad una interpretazione del carattere della religiosità nel senso di un attributo formale.

Di scarsa utilità appare anche la prassi che si sta via via consolidando con l'adesione al Terzo settore: rischia infatti di essere infruttifera, poiché prematura, qualsiasi indagine sulla condizione giuridica degli enti religiosi già iscritti al RUNTS; d'altro canto, le indicazioni che provengono dalle stesse confessioni religiose – come quelle ricavabili dai Modelli di atto di costituzione del ramo e di regolamento proposti dalla Conferenza episcopale italiana<sup>12</sup> – non affrontano questo specifico nodo interpretativo e tantomeno offrono ad esso alcuna soluzione.

Ad oggi, dunque, appare necessaria ed urgente una presa di posizione ufficiale, se non del legislatore almeno del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sul carattere della religiosità e sulle modalità di accertamento del medesimo in sede di iscrizione di un ente al RUNTS o al Registro delle imprese; occorre infatti tener presente che tale carattere riveste un'importanza primaria nella sistematica della Riforma in quanto è il solo a legittimare un ente ad accedere al regime del Terzo settore «limitatamente» ad un ramo della propria attività.

amministrativa» (Ferrante 2019, 48) nella ricognizione dei soggetti ai quali concedere il beneficio della disciplina di favore prevista dagli artt. 4, co. 3 CTS e 1, comma 3 d.I.S.

<sup>11</sup> La corretta prospettiva costituzionale ci è offerta, tra gli altri, dall'art. 20 Cost., che accomuna nella sua previsione antidiscriminatoria tutti gli enti che perseguono un «fine di religione o di culto» «andando oltre le connotazioni confessionali e i modelli organizzativi speciali» (D'Angelo 2018, 661; Parisi 2019, 308-313).

<sup>12</sup> La Conferenza Episcopale Italiana, l'Unione Superiore Maggiori Italiani e la Conferenza Italiana dei Superiori Maggiori hanno recentemente proposto dei *Modelli per l'adesione alle previsioni della riforma del Terzo settore da parte degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti*, frutto del lavoro di un comune «Tavolo Terzo settore» (pubblicati, tra gli altri, in <https://giuridico.chiesacattolica.it/>).

### 3. *Il regolamento*

Come già ricordato, la prima tra le condizioni imposte agli enti religiosi dal Codice del Terzo settore e dal Decreto sull'impresa sociale per la costituzione di un ramo è l'adozione di un apposito «regolamento» che ne disciplini l'organizzazione e l'attività (Gianfreda 2018, 202-222; Simonelli 2020, 1-48; Bolgiani 2021, 48).

Sotto il profilo formale, gli artt. 4, comma 3 CTS e 1, comma 3 d.lgs. IS richiedono che questo regolamento sia redatto, a discrezione dell'ente, nella forma dell'atto pubblico o in quella della scrittura privata autenticata, così da assicurare la certezza di ciò che in esso viene dichiarato.

Quanto ai contenuti, le medesime norme si limitano a definirli in termini assai generali, esigendo che il regolamento recepisca, «ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità» degli enti religiosi, le norme del Codice del Terzo settore ovvero del Decreto sull'impresa sociale.

La clausola di salvaguardia contenuta in tale richiesta di conformità del regolamento alla disciplina di settore, richiama, per un verso, tutte quelle norme del Codice del Terzo settore e del Decreto sull'impresa sociale che “prevedono diversamente”, esonerando in modo esplicito gli enti religiosi dagli obblighi e dai vincoli in esse contenuti<sup>13</sup>; per altro verso, il «rispetto» «in ogni caso» «della struttura e della finalità» degli enti religiosi ripropone una previsione usuale della disciplina pattizia degli enti ecclesiastici, che astrattamente mira a garantire la libertà ideale ed organizzativa di tali enti ma che, in concreto, ha una limitata e assai controversa capacità di legittimare la disapplicazione di norme di diritto comune<sup>14</sup>.

Sulla base del principio generale ora richiamato, l'art. 14, comma 2 del d.m. 106 del 2020 ha, poi, definito in modo puntuale i contenuti del regolamento del ramo del Terzo settore degli enti religiosi<sup>15</sup>; un'analogha definizione non si è avuta, invece, per il regolamento del ramo d'impresa

<sup>13</sup> Ad es., dall'obbligo di utilizzare l'acronimo “ETS” nella denominazione (art. 12, comma 2 CTS) o di adottare forme di coinvolgimento dei lavoratori e degli utenti e di altri soggetti nella gestione del ramo d'impresa sociale (art. 11, comma 5 d.lgs. IS).

<sup>14</sup> Di tale clausola la dottrina ha offerto nel corso degli anni letture assai disomogenee, volte ora a restringerne ora a dilatarne la potenzialità esonerativa rispetto alla soggezione al diritto comune delle c.d. “attività diverse” degli enti ecclesiastici.

<sup>15</sup> Tocca però rilevare che l'intervento del Decreto ministeriale sui contenuti del regolamento non appare legittimato dall'art. 53 CTS, che si limita ad affidare al Ministero il compito di definire la procedura per l'iscrizione nel RUNTS, i documenti da presentare a tal fine, le modalità di deposito degli atti di cui all'art. 48 CTS, le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del RUNTS e le modalità di comunicazione tra tale Registro e quello delle imprese; tale carenza di legittimazione potrebbe rivelarsi assai problematica in particolare per quei contenuti del regolamento che vengono prescritti dal d.m. 106 del 2020 in assenza di qualunque riferimento ai medesimi



sociale, per il quale è comunque possibile ed utile fare riferimento, con gli opportuni aggiustamenti, ai contenuti previsti dallo stesso art. 14, comma 2.

Così, nel regolamento del ramo del Terzo settore o d'impresa sociale devono riscontrarsi i seguenti contenuti:

– la *denominazione*: come suggeriscono anche i Modelli di regolamento proposti dalla Cei, non è opportuno attribuire al ramo una specifica denominazione, differente da quella dell'ente, non essendo richiesto dalla legge e potendo ingenerare confusione nei terzi. La denominazione dell'ente può essere richiamata dal regolamento senza la necessità di integrarla con l'acronimo ETS, di altro acronimo (ODV, APS, etc.) o con l'indicazione d'impresa sociale, in ragione dell'esplicito esonero da tale obbligo contenuto negli artt. 12, comma 2 CTS e 6, comma 2, d.lgs. IS;

– le *attività di interesse generale*: si tratta delle attività di cui agli artt. 5, comma 1 CTS o 2, comma 1, d.lgs. IS, che l'ente religioso svolge effettivamente o che, in una prospettiva programmatica, intende avviare dopo l'iscrizione al RUNTS nell'ambito del proprio ramo; è indispensabile dichiarare, in ogni caso, che tali attività sono svolte in «via esclusiva o principale» ovvero, per il ramo d'impresa sociale, in modo «stabile e principale». Quanto alle modalità concrete con cui indicare nel regolamento, queste attività di interesse generale, il Mlps nella Circolare del 27 dicembre n. 2018, n. 20, ha precisato che «esigenze di chiarezza e trasparenza» richiedono sia una loro «immediata riconducibilità» a quelle elencate nell'art. 5, comma 1 CTS o 2, comma 1, d.lgs. IS, anche «attraverso la riproduzione delle fattispecie ivi indicate anche con il richiamo alla corrispondente lettera dell'articolo», sia «ulteriori specificazioni circa i contenuti delle attività medesime», ad esempio di carattere esemplificativo;

– le *attività diverse*: la possibilità per l'ente religioso di svolgere, nel contesto operativo-contabile del ramo, attività diverse da quelle d'interesse generale può senz'altro essere prevista dal regolamento, anche mediante una clausola generica ed aperta che non faccia riferimento ad alcuna specifica attività. Ciò che rileva è il rispetto dei criteri e limiti di secondarietà e strumentalità individuati, per il ramo del Terzo settore, dal decreto del Mlps n. 107 del 2021<sup>16</sup> e ricavabili, per il ramo d'impresa

nel Codice del Terzo settore, com'è il caso, ad esempio, dei controlli confessionali aventi rilevanza di legge.

<sup>16</sup> In tale decreto sono previsti un criterio qualitativo di strumentalità e due limiti quantitativi, tra loro alternativi, utili ad assicurare che l'attività diversa sia effettivamente «secondaria»: con riferimento a questi ultimi, i ricavi derivanti dall'attività diversa che si colloca nel contesto operativo-contabile di un ramo del Terzo settore di un ente religioso non possono essere superiori al 30% delle entrate complessive ovvero al 66% dei costi complessivi del ramo medesimo; per ciò che riguarda, invece, il profilo qualitativo, l'attività diversa deve essere esercitata «per la realizzazione, in via esclusiva, delle finalità civiche,

sociale, dall'art. 2, comma 3 del d.lgs. IS e dai relativi criteri di computo stabiliti con decreto del MISE del 22 giugno 2021<sup>17</sup>. Ovviamente, il carattere secondario e strumentale delle attività diverse dovrà essere accertato e debitamente «documentato» (art. 13, comma 6 CTS) assumendo a riferimento le risultanze contabili relative alle sole attività del ramo e non anche le entrate e le uscite dell'ente religioso riferibili ad attività che si collocano al di fuori di esso;

– lo *scopo non lucrativo*: si sostanzia nella previsione, all'interno del regolamento, del divieto di distribuzione, diretta ed indiretta ai sensi dell'art. 8, comma 3 CTS, «di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali» dell'ente religioso. Sempre con riferimento allo scopo del ramo, il d.m. 106 del 2020 non richiede, invece, di prevedere nel regolamento il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, poiché la stessa facoltà di accesso limitato al Terzo settore concessa agli enti religiosi si fonda sulla consapevolezza che tali enti svolgono anche le proprie «attività di interesse generale» perseguendo il fine «di religione o di culto» che li caratterizza in modo «costitutivo ed essenziale»<sup>18</sup>, e che tale fine deve essere «in ogni caso» tutelato, come espressamente sancito dagli artt. 4, comma 3 CTS e 1, comma 3 d.lgs. IS;

solidaristiche e di utilità sociale perseguite dall'ente». Nel caso degli enti religiosi, che accedono al Terzo settore in modo oggettivamente limitato, sembra però ragionevole porre in relazione tale criterio qualitativo di strumentalità non con lo scopo di religione o di culto dell'ente bensì con le attività d'interesse generale del ramo, dovendo perciò le attività diverse risultare connesse alle medesime o comunque apportare ad esse risorse finanziarie. Con propria nota del 15 aprile 2019, n. 3734 il Mlps ha ritenuto che «le attività di culto [e di religione] sono “altro” rispetto a quelle disciplinate dal Codice e non sembrano sussumibili nella categoria delle attività diverse di cui all'articolo 6 del Codice, che comunque trovano precisi limiti»: ne deriva, sul fronte pratico, che tali attività religioso-culturali debbono necessariamente collocarsi “fuori ramo” e che, dunque, non è mai possibile imputare alla contabilità del medesimo le relative entrate e le uscite.

<sup>17</sup> «[S]i intende svolta in via principale l'attività [d'interesse generale] per la quale i relativi ricavi siano superiori al settanta per cento dei ricavi complessivi dell'impresa sociale». «Ai fini del computo [di tale] percentuale[:] sono considerati al numeratore del rapporto, per ciascun anno di esercizio, esclusivamente i ricavi direttamente generati dal complesso delle attività d'impresa di interesse generale[:]; non sono considerati né al numeratore né al denominatore del rapporto i ricavi relativi a: a) proventi da rendite finanziarie o immobiliari; b) plusvalenze di tipo finanziario o patrimoniale; c) sopravvenienze attive; d) contratti o convenzioni con società o enti controllati dall'impresa sociale o controllanti la medesima. Nell'ipotesi in cui i ricavi non risultino chiaramente attribuibili alle attività d'impresa di interesse generale ovvero alle attività da queste diverse, l'attribuzione degli importi è effettuata in base alla media annua del numero di lavoratori impiegati in ciascuna delle due categorie di attività, calcolati per teste».

<sup>18</sup> Cfr., ad es., l'art. 2, l. n. 222 del 1985.

– il *patrimonio destinato*, che può risultare anche da un atto distinto a cui il regolamento rinvia e allegato a quest'ultimo;

– l'*obbligo di devoluzione del patrimonio residuo*: in caso di cessazione dell'attività di interesse generale che costituisce l'oggetto del ramo ovvero di cancellazione dal RUNTS, gli enti religiosi sono tenuti a devolvere ad altri enti del Terzo settore l'«incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'ente [medesimo] è stato iscritto nel RUNTS». Nel rispetto della procedura devolutiva di cui all'art. 9 CTS, il regolamento può indicare l'ente beneficiario o contenere criteri per identificarlo (ad es., rimettendo all'autorità ecclesiastica la decisione in proposito). Questo stesso contenuto non è richiesto, invece, nei regolamenti del ramo d'impresa sociale: l'art. 12, comma 5 del d.lgs. IS esonera, infatti, gli enti religiosi da qualunque obbligo devolutivo e qualora tali enti dovessero cessare la propria attività d'impresa ovvero perdere la qualifica d'impresa sociale, il patrimonio residuo e l'eventuale incremento del medesimo tornerebbero a confondersi con il loro restante patrimonio;

– la *disciplina della tenuta delle scritture contabili* separate per le attività del ramo, del bilancio di esercizio e, ove previsto, del bilancio sociale;

– la *tenuta dei libri sociali* previsti dalla legge applicabile e dalla natura dell'attività svolta, quando essi siano «conformi[...] con la struttura dell'ente»<sup>19</sup>;

– il *trattamento economico e normativo dei lavoratori* come previsto dall'art. 16 CTS; a tal proposito occorre ricordare che gli enti religiosi che abbiano un ramo d'impresa sociale sono espressamente esonerati dall'art. 11, comma 5 del d.lgs. IS dall'obbligo di prevedere nel regolamento o in atti ad esso collegati «adeguate forme di coinvolgimento dei lavoratori e degli utenti e di altri soggetti direttamente interessati alle loro attività»;

– alle clausole regolamentari in materia di trattamento dei lavoratori possono accompagnarsi anche disposizioni dedicate ai *volontari*, qualora l'ente religioso se ne avvalga nello svolgimento delle attività del ramo. Mentre una simile eventualità non incontra particolari limiti per i rami del Terzo settore, per quelli d'impresa sociale occorre considerare che l'art. 13 d.lgs. IS prevede che il numero dei volontari «non [possa] essere superiore a quello dei lavoratori» del ramo e che le prestazioni dei primi debbano essere comunque «complementar[i]» a quelle dei secondi, fatta salva la «specifica disciplina» che concerne le prestazioni dei ministri di

<sup>19</sup> Così, su una Parrocchia che si iscriva al RUNTS sfruttando la previsione dell'art. 4, co. 3 CTS non grava l'obbligo della tenuta di un «libro degli associati o aderenti» o di uno «delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee» che sono strutturalmente incompatibili con il suo modello organizzativo; diversamente, essa deve certamente tenere un «libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo, e di eventuali altri organi sociali», quando il regolamento del ramo preveda l'istituzione di tali organi.

culto e dei religiosi che non sono inquadrabili né nell'una né nell'altra categoria<sup>20</sup>. In ogni caso, con riferimento ai volontari è necessario che il regolamento preveda l'obbligo assicurativo<sup>21</sup>, il divieto di retribuzione a qualunque titolo<sup>22</sup> e le modalità e i limiti dei rimborsi delle spese da essi effettivamente sostenute e documentate;

– i *poteri di rappresentanza e di gestione* delle attività del ramo e l'indicazione specifica di *eventuali limitazioni* ai medesimi, «in conformità alle risultanze del Registro delle Persone giuridiche»<sup>23</sup>; tali poteri possono essere conferiti dal regolamento sia ai medesimi soggetti cui è attribuita la gestione e la rappresentanza dell'ente religioso sia a soggetti differenti. Infatti«[t]alune circostanze possono sollecitare la coincidenza dei soggetti a cui è attribuita [l'amministrazione e] la legale rappresentanza (per es.: nel caso di legale rappresentante di un Istituto che gestisce opere sanitarie); in altri casi, invece, può essere opportuno attribuire [l'amministrazione e la] legale rappresentanza per lo svolgimento delle attività di interesse generale a un soggetto diverso (per es.: al preside, anziché al parroco, per la gestione di una scuola parrocchiale)»<sup>24</sup>;

– le *condizioni di validità o di efficacia degli atti giuridici prescritte dagli ordinamenti confessionali, ove tali condizioni abbiano rilevanza ai sensi di legge*. Nonostante la previsione di questo contenuto regolamentare sia stata formulata dal d.m. 106 del 2020 in termini generali, essa intende evidentemente riferirsi alla peculiare condizione degli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica e all'art. 18 della l. 20 maggio 1985, n. 222, che rende opponibili ai terzi «le limitazioni dei poteri di rappresentanza o l'omissione d[i] controlli» previsti dal Codice di diritto canonico e dalle disposizioni dell'Autorità ecclesiastica che vi danno attuazione. Nel concreto, la richiesta di prevedere nel regolamento del ramo tali «condizioni di validità ed efficacia» può essere soddisfatta sia mediante un'analitica riproduzione delle limitazioni e dei controlli previsti nell'ordinamento canonico e dotati di rilevanza civile sia attraverso un, più pratico, rinvio

<sup>20</sup> Dell'impiego di questi ultimi occorre comunque dar conto nel bilancio sociale del ramo, indicandoli tra le «[p]ersone che operano per l'ente». Cfr. Mise, d.m. 4 luglio 2019 Adozione delle *Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore*, nt. 11.

<sup>21</sup> Secondo i meccanismi assicurativi individuati dal d.interm. Mlps e Mise del 6 ottobre 2021.

<sup>22</sup> Sul regime di incompatibilità tra volontario e rapporto di lavoro nell'ambito del medesimo ente si veda anche la nota del Mlps del 10 marzo 2022 n. 4011.

<sup>23</sup> Quando a coloro che amministrano e rappresentano l'ente religioso vengono affidate anche l'amministrazione e la rappresentanza delle attività del ramo, si richiede di riprodurre nel regolamento le eventuali clausole dello statuto dell'ente religioso, depositato presso il Registro delle persone giuridiche, che prevedono limitazioni ai loro poteri.

<sup>24</sup> Così la *Nota di accompagnamento ai Modelli di regolamento* proposti da Cei, Usmi e Cism.

generico alle fonti canoniche che li introducono; questa seconda soluzione - che per certi versi appare maggiormente opportuna e coerente sotto il profilo sistematico<sup>25</sup> - è stata adottata anche dai Modelli di regolamento proposti dalla Cei, che si limitano a rinviare a ciò che prevedono il Codice di diritto canonico, le delibere della stessa Conferenza episcopale, nonché «a seconda dei casi» il «Decreto del Vescovo diocesano, adottato ai sensi del can. 1281 § 2, CIC», il «diritto proprio dell'Istituto [di vita consacrata o] lo Statuto» dell'ente religioso<sup>26</sup>;

- *l'organo di controllo interno*: nel regolamento del ramo d'impresa sociale la previsione di tale organo è imprescindibile e occorre definirne la composizione, i requisiti professionali di coloro che ne fanno parte e le attribuzioni, conformemente a quanto dispone l'art. 10 del d.lgs. IS. Più incerta è, invece, l'obbligatorietà del medesimo organo in caso di costituzione di un ramo del Terzo settore, dal momento che non vi sono specifiche disposizioni che esplicitamente lo prescrivono per gli enti religiosi. Sembrerebbe suggerire tale obbligo la circostanza che l'organo di controllo sia imposto dall'art. 30 CTS alle fondazioni e a tutti quegli ETS che «costituiscono un patrimonio destinato ai sensi dell'articolo 10», cioè ad enti che risultano per più ragioni assimilabili agli enti religiosi che costituiscono un patrimonio destinato al proprio ramo del Terzo settore; in senso opposto, tuttavia, depongono l'art. 14

<sup>25</sup> La richiesta ministeriale relativa a questo specifico contenuto regolamentare non può infatti trascurare che nell'ordinamento italiano vi sono norme di fonte concordataria e ordinarie che *già* assoggettano «l'amministrazione dei beni appartenenti agli enti ecclesiastici [, inclusi quelli destinati al ramo del Terzo settore,] ai controlli previsti dal diritto canonico» (art. 7, comma 6 Acc. mod. conc.) (Cavana 2021, 50); altre che prevedono che l'omissione di limitazioni e controlli che risultano dal Codice di diritto canonico sia opponibile ai terzi «ai fini dell'invalidità o inefficacia» di *tutti* i negozi posti in essere dagli enti ecclesiastici, inclusi quelli che afferiscono al ramo del Terzo settore (art. 18, l. 222 del 1985); altre ancora, che tutelano la struttura confessionale di un ente religioso anche nello svolgimento di attività diverse da quelle di religione o di culto (lo stesso art. 4, comma 3 CTS).

<sup>26</sup> Qualora non si adotti questa soluzione del rinvio generale alle fonti dell'ordinamento canonico e vi siano omissioni o difformità nella riproduzione delle limitazioni e dei controlli all'interno del regolamento del ramo, sembra ragionevole ritenere che ciò che sia stato omissso, o riprodotto in modo difforme, non sia opponibile ai terzi, salvo che se ne provi la conoscenza. Infatti, l'art. 14, comma 2, d.m. 106 del 2020 prevede l'indicazione nel regolamento di tali limitazioni e controlli quale onere per gli enti religiosi che si iscrivono al RUNTS e ad essi, pertanto, non è consentito disapplicarli o modificarli. Questa previsione in termini obbligatori legittima, allora, i terzi che entrano in rapporto con gli enti religiosi nell'ambito dell'attività del ramo, a ritenere che le informazioni o i rinvii contenuti nel regolamento in relazione ai poteri di amministratori e rappresentanti siano esaustivi e conformi a quanto prevedono gli statuti e gli ordinamenti confessionali; viceversa, non sembra accettabile far sopportare ai terzi medesimi le conseguenze di eventuali omissioni o difformità e, più in generale, appare ben oltre la diligenza che si può esigere da essi imporre loro di accertare la corrispondenza tra i contenuti del regolamento, lo statuto dell'ente religioso e il Codice di diritto canonico.

comma 2 del d.m. 106 del 2020, che non contempla la nomina di tale organo tra i contenuti del regolamento del ramo del Terzo settore, e il Modello di regolamento proposto dalla Conferenza episcopale italiana che espressamente lo indica come «eventuale». Anche con riferimento a tale profilo di incertezza si rende opportuno e necessario un intervento esegetico da parte del Ministero<sup>27</sup>;

– infine, nel regolamento la previsione dell’Organo di controllo potrà essere accompagnata anche da un richiamo all’obbligo della *revisione legale*, qualora vengano superati, nel caso del ramo d’impresa sociale, due dei limiti di cui all’art. 2435-bis c.c. ovvero, nel caso di ramo del Terzo settore, i limiti previsti all’art. 31, comma 1 CTS.

#### 4. *Il patrimonio destinato*

La seconda condizione prevista dagli artt. 4, comma 3 CTS e 1 comma 3, d.lgs. IS è la costituzione da parte degli enti religiosi civilmente riconosciuti di un «patrimonio destinato» al ramo.

Si tratta di una richiesta inedita, anche rispetto ai previgenti regimi delle ONLUS e delle imprese sociali parziali, che è stata introdotta dal legislatore della Riforma allo scopo di perimetrare in modo preventivo i beni che gli enti religiosi impiegano nelle loro attività del Terzo settore: sotteso ad essa si scorge l’intento del legislatore di garantire, con maggior certezza rispetto al passato, coloro che entrano in contatto con tali enti nel traffico giuridico relativo alle attività del ramo; insieme, si è probabilmente voluto incentivare l’impegno dei soggetti religiosamente connotati in settori d’interesse generale, offrendo loro la possibilità di dar vita a iniziative in tali ambiti salvaguardando le risorse patrimoniali necessarie allo svolgimento dell’attività istituzionali di religione o di culto<sup>28</sup>.

In concreto, la destinazione si realizza mediante l’individuazione formale, analitica ed univoca all’interno del regolamento – o con apposito atto a cui il regolamento rinvia e a questo allegato – dei beni e dei rapporti giuridici ricompresi nel patrimonio. Nell’ipotesi, tutt’altro che infrequente, che le attività che costituiscono l’oggetto del ramo siano già

<sup>27</sup> Per i profili di concreto funzionamento dell’organo di controllo si rinvia a Cndcec, *Norme di comportamento dell’organo di controllo degli enti del Terzo settore*, dicembre 2020 e Id, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *La relazione dell’organo di controllo degli enti del terzo settore all’assemblea degli associati (o di altro organo equivalente delle fondazioni) in occasione dell’approvazione del bilancio di esercizio*, 13 aprile 2022.

<sup>28</sup> A prescindere dal ricorso a tale negozio di destinazione, la salvaguardia dei beni necessari alle attività religioso-culturali dal rischio connesso all’esercizio di un’attività imprenditoriale da parte di un ente religioso è stata comunque ritenuta possibile e doverosa da una certa giurisprudenza sulla base di principi generali e di sistema (cfr. Trib. Roma, sez. fall., sent. n. 432 del 2013).

svolte dall'ente religioso tenendo separate scritture contabili (come può accadere nell'ipotesi della preesistenza di un ramo ONLUS o di un'attività scolastica paritaria già avviata), l'allegato al regolamento può essere rappresentato anche dall'ultimo bilancio approvato ovvero da una situazione patrimoniale infrannuale, purché aggiornati ad una data non anteriore a centoventi giorni rispetto a quella dell'atto di costituzione del ramo<sup>29</sup>.

Del patrimonio destinato possono far parte beni immobili e mobili, materiali e immateriali, di proprietà dell'ente religioso ma anche beni su cui lo stesso vanta un mero diritto di utilizzazione o di godimento (ad es. un macchinario in leasing), rapporti contrattuali, crediti, denaro, strumenti finanziari, etc.; la possibilità di includere in tale patrimonio anche immobilizzazioni immateriali (ad es. il diritto di usufrutto su un immobile) si estende, anche a quelle immobilizzazioni che l'ente ha acquisito gratuitamente da terzi e il cui valore dovrà essere valutato al *fair value*<sup>30</sup>.

Per ciò che concerne, in particolare, gli immobili in cui l'ente religioso svolge l'attività di Terzo settore (ad es. l'immobile dell'Istituto religioso utilizzato per l'attività scolastica o sociosanitaria), non è richiesto che tali immobili vengano inclusi nel patrimonio destinato al ramo, potendo essere messi a disposizione della specifica attività d'interesse generale che in essi si svolge anche in assenza di un vincolo formale. In ogni caso, qualora l'ente religioso ritenesse di ricomprendere nel patrimonio destinato beni immobili o mobili registrati, il vincolo determinato dall'atto di destinazione dovrà essere iscritto nei pubblici registri a pena di inopponibilità del medesimo ai terzi (Chianale 2020, 557).

Quanto, invece, ai beni mobili non registrati (mobilio, attrezzature, etc.), essi devono essere inequivocabilmente identificati in sede di costituzione del patrimonio, ad esempio mediante la redazione di uno specifico inventario.

Il deposito nel RUNTS, o nel Registro delle imprese, del regolamento e del suo eventuale allegato produce nel patrimonio degli enti religiosi un effetto segregativo bilaterale o bidirezionale; come esplicitamente sancito dagli artt. 4, comma 1 CTS e 1, comma 3 d.lgs. IS - a seguito dell'integrazione testuale dei medesimi ad opera della legge di conversione del d.l. n. 77 del 2021 - «[p]er le obbligazioni contratte in relazione alle attività [del ramo del Terzo settore], gli enti religiosi civilmente riconosciuti rispondono nei limiti del patrimonio destinato; gli altri creditori dell'ente religioso civilmente riconosciuto non possono far valere alcun

<sup>29</sup> Così, almeno, sembra ragionevole ritenere anche sulla base degli orientamenti notarili e ministeriali relativi alle modalità di verifica della consistenza patrimoniale degli enti dotati di personalità giuridica che domandano di iscriversi al RUNTS. Cfr. in proposito Mlps, Circolare del 21 aprile 2022, n. 9; ad integrazione di tale ultima circolare si veda anche la Nota del medesimo Ministero del 16 giugno 2022, n. 9184.

<sup>30</sup> Come esplicitamente confermato dal *Principio contabile ETS* (OIC 35).

diritto sul patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di cui al citato [ramo]»<sup>31</sup>.

Si può, insomma, affermare che le disposizioni sugli enti religiosi della Riforma hanno introdotto nel nostro ordinamento una nuova ipotesi di deroga legale al principio dell'universalità della responsabilità patrimoniale e di conseguente limitazione della responsabilità del debitore ai sensi dell'art. 2740, comma 2, c.c.

Con riferimento alla declinazione pratica di questo nuovo istituto del patrimonio destinato, permangono ancora significative "sacche di incertezza", la più evidente delle quali riguarda la sua consistenza.

Per un verso, infatti, non è stato previsto un patrimonio minimo che gli enti religiosi devono destinare al proprio ramo e risulterebbe del tutto arbitrario assumere a riferimento i valori previsti dall'art. 22, comma 2 CTS per l'iscrizione al RUNTS degli enti dotati di personalità giuridica, anche perché la gran parte degli enti religiosi (parrocchie, diocesi, istituti religiosi, etc.) non è immediatamente riconducibile ai tipi dell'associazione o della fondazione. Per l'altro verso, sembra difficile negare che tale patrimonio debba risultare quantomeno congruo (cioè proporzionato e sufficiente) allo svolgimento dell'attività di interesse generale che costituisce l'oggetto del ramo: la disciplina dei patrimoni destinati a uno specifico affare dalle società per azioni offre un chiaro modello in tal senso<sup>32</sup> e, più in generale, quello della congruità appare un requisito sistematicamente coerente alla concessione agli enti religiosi del beneficio della limitazione patrimoniale conseguente alla destinazione.

Sempre con riferimento al momento costitutivo del patrimonio destinato, non è chiaro se il valore del medesimo debba necessariamente risultare da una relazione giurata di un revisore legale o di una società di revisione iscritti nell'apposito registro, a modello di quanto disposto dall'art. 22, comma 4 CTS per le persone giuridiche che si iscrivono al RUNTS<sup>33</sup>.

<sup>31</sup> Precedentemente all'intervento chiarificatore del legislatore, due erano, in particolare, gli orientamenti interpretativi che si contrapponevano: taluni intendevano in senso forte il riferimento al patrimonio destinato, riconoscendo cioè all'atto di costituzione del medesimo la capacità di produrre un effetto segregativo opponibile ai terzi di quella porzione del patrimonio che l'ente religioso sceglieva di destinare alle attività del ramo (Bettetini 2018, 12; Frigeni 2018, 337; Chianale 2020, 552); altri, invece, leggevano tale riferimento in senso debole o «atecnico», riconoscendogli solo una valenza contabile interna e/o un'utilità «funzionale» all'applicazione limitata degli obblighi di destinazione e di devoluzione patrimoniale generalmente imposti agli enti del Terzo settore (Perrone 2018, 7); escludeva esplicitamente l'effetto segregativo della costituzione del patrimonio destinato anche la circolare del Cndcec, *Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicativi*, 28 luglio 2021, 222.

<sup>32</sup> Cfr. art. 2447-ter, comma 1, lett. c).

<sup>33</sup> Nel caso in cui l'ente religioso già svolga l'attività del ramo tenendo una contabilità separata e già si avvalga per essa di un revisore legale, esterno o quale componente di



Ancora, ci si interroga sulla posizione dei creditori dell'ente religioso anteriori all'atto di costituzione del patrimonio destinato: ad essi, infatti, potrebbe risultare ragionevole riconoscere, mediante un'applicazione analogica della previsione contenuta nell'art. 2447-*quater* c.c., un diritto ad opporsi alla diminuzione della garanzia patrimoniale conseguente alla destinazione di una porzione del patrimonio al ramo, quale ulteriore strumento di tutela delle proprie ragioni accanto a quelli revocatori generalmente previsti dall'ordinamento.

Guardando, poi, alla fase operativa del ramo in relazione ai suoi mezzi patrimoniali, occorrerebbe definire gli effetti, in special modo con riferimento al beneficio della limitazione della responsabilità, di un'eventuale sopravvenuta riduzione del patrimonio destinato, tale da renderlo inadeguato allo svolgimento dell'attività di interesse generale o addirittura da azzerarlo. Su questo fronte si può per ora osservare solo che, per un verso, l'art. 15, comma 2, del d.m. 106 del 2020 porta a escludere l'applicazione agli enti religiosi dell'obbligo di ricostituzione del patrimonio di cui all'art. 22, comma 5, del CTS; dall'altro verso, che l'art. 20, comma 1 del medesimo decreto esige il deposito nel RUNTS degli «eventuali provvedimenti da cui derivano modificazioni o il venir meno del patrimonio destinato».

Infine, sussiste un significativo profilo di incertezza per ciò che concerne la relazione tra la limitazione della responsabilità che discende dalla destinazione patrimoniale e le obbligazioni derivanti da fatto illecito: ci si domanda, cioè, se anche il terzo danneggiato dall'ente religioso debba subire la limitazione derivante dalla destinazione patrimoniale o occorra assicurare una piena e illimitata tutela patrimoniale ai c.d. creditori involontari degli enti religiosi. Se, infatti, l'art. 2447-*quinquies* c.c., fa esplicitamente salva la responsabilità illimitata delle società che costituiscono un patrimonio destinato ad uno specifico affare «per le obbligazioni derivanti da fatto illecito», con riferimento alle altre ipotesi di segregazione patrimoniale previste nel nostro ordinamento dottrina e giurisprudenza appaiono piuttosto divise sul punto<sup>34</sup>.

un eventuale organo di controllo interno, «la relazione giurata potrà essere sostituita da una situazione patrimoniale, aggiornata a non più di centoventi giorni antecedenti la presentazione dell'istanza (ultimo bilancio d'esercizio approvato o bilancio infrannuale redatto con i medesimi criteri del bilancio di esercizio), completa della relazione dell'organo di controllo o del revisore che ne attesta la corretta compilazione» Mlps, Circolare del 21 aprile 2022, n. 9.

<sup>34</sup> Sebbene non manchino validi argomenti per sostenere l'operatività dell'effetto segregativo anche in tale ipotesi, sembrerebbe più corretto e sistematicamente coerente assicurare una piena e illimitata tutela patrimoniale ai c.d. creditori involontari degli enti religiosi. Depongono in tal senso, oltre all'esempio del citato art. 2447-*quinquies* c.c., ulteriori elementi: la lettera della «legge», che concede agli enti religiosi il beneficio di una limitazione della responsabilità in deroga alla regola del primo comma dell'art. 2740

### 5. *Le scritture contabili separate e gli obblighi di rendicontazione*

La terza e ultima condizione posta dal Codice del Terzo settore e dal decreto sull'impresa sociale attiene alla separazione contabile tra le attività del Terzo settore e le altre attività dell'ente religioso; tale obbligo di separazione non rappresenta, a differenza di quello relativo alla destinazione patrimoniale, una particolare novità normativa ma si limita a ribadire un principio tradizionale e consolidato nell'ambito dell'ordinamento contabile degli enti ecclesiastici e non commerciali.

Già l'art. 8 del d.P.R. n. 33 del 1987 (recante il regolamento di esecuzione della l. n. 222 del 1985) dispone, infatti, che «l'ente ecclesiastico [cattolico] che svolge attività per le quali sia prescritta dalle leggi tributarie la tenuta di scritture contabili deve osservare le norme circa tali scritture relative alle specifiche attività esercitate». In termini generali, poi, l'art. 144, comma 2, TUIR impone agli enti non commerciali la separazione contabile «per l'attività commerciale esercitata», nel duplice intento di evitare commistioni tra attività e di rendere più trasparente la rilevazione contabile, anche ai fini del corretto inquadramento fiscale dell'ente.

Sulle concrete modalità di tenuta della contabilità separata, è possibile anzitutto richiamare il comune orientamento dell'Agenda delle entrate e della Suprema Corte di Cassazione<sup>35</sup>, secondo cui la separazione contabile «potrebbe avvenire mediante l'adozione di due sistemi contabili distinti [...] oppure, nell'ambito delle complessive risultanze contabili, individuando appositi conti o sotto conti, che evidenzino la natura della posta contabile sottesa» e che consentano di «individuare in ogni momento le voci destinate» all'attività del ramo, a quella istituzionale dell'ente o comunque a quella che esso svolge «fuori ramo» ovvero la natura promiscua della posta; «[i]n sostanza, è consentita [anche] una «contabilità separabile»».

A questo, ormai risalente, orientamento si potrebbe tuttavia oggi obiettare che, a seguito dell'introduzione del patrimonio destinato e della sua esplicita qualificazione come patrimonio segregato, appare più corretto ed opportuno che gli enti religiosi tengano «distinti i libri e scritture contabili» per le attività del ramo, su modello di quanto previsto dall'art. 2447-*sexies* per i patrimoni destinati ad uno specifico affare delle

c.c. per il solo «cas[o]» delle obbligazioni «contratte» in relazione al ramo e dunque, sembra, nascenti da una volontaria concessione di credito; non si può poi ignorare che l'opponibilità ai terzi della segregazione patrimoniale si regge logicamente sulla possibilità di questi di conoscere, attraverso il sistema pubblicitario del RUNTS, la consistenza del patrimonio destinato al ramo e di valutare a priori l'idoneità della garanzia per l'adempimento (Marchetti 2018, 10).

<sup>35</sup> Cfr. Ag. entr., risol. 13 marzo 2002, n. 86/E; Cass. civ., sez. trib., 14 gennaio 2021, n. 526.

società per azioni, e che per farlo assumano a riferimento anche il relativo principio contabile (OIC 2), in quanto compatibile.

Al di là di tali rilievi sulle modalità concrete della loro tenuta, le rilevazioni contabili relative al ramo del Terzo settore non commerciale<sup>36</sup> devono risultare conformi a quanto prevede l'art. 87 CTS: come regola generale, esse devono essere «cronologiche e sistematiche [e] atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione»; possono tuttavia limitarsi a rilevare le entrate e le uscite dell'esercizio (contabilità di cassa), quando i ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate del ramo siano inferiori a euro 220.000,00.

Se, poi, nel contesto del ramo non commerciale di un ente religioso si collocano anche attività (d'interesse generale o diverse ai sensi dell'art. 6 CTS) svolte con modalità commerciali, le rilevazioni contabili relative alle medesime devono risultare, a prescindere dal volume dei loro ricavi, dalle separate<sup>37</sup> scritture «previste dalle disposizioni di cui all'art. 18 decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600»<sup>38</sup>, salvo che non si sia optato, nel caso di un ramo di volontariato o di promozione sociale, per il regime forfetario di cui all'art. 86 CTS.

Per ciò che concerne, invece, gli obblighi contabili relativi al ramo d'impresa sociale – ovvero al ramo del Terzo settore che risulti commerciale ai sensi dell'art. 79, comma 5 CTS – l'ente religioso deve in ogni caso «tenere il libro giornale e il libro degli inventari in conformità alle disposizioni del codice civile applicabili», come prevedono l'art. 13, comma 4 CTS e 9, comma 1 d.lgs. IS.

Venendo ai profili di rendicontazione, l'ente religioso, per il proprio ramo del Terzo settore non commerciale, è tenuto a redigere e depositare

<sup>36</sup> La natura fiscale del ramo del Terzo settore degli enti religiosi deve determinarsi alla stregua di quanto prevede l'art. 79 CTS, che trova applicazione a tali enti in modo oggettivamente limitato (Consorti 2021, 126-129). Sebbene, infatti, sia improprio parlare di una soggettività tributaria del ramo (e del patrimonio ad esso destinato) distinta da quella dell'ente religioso, è comunque richiesto di compiere un autonomo giudizio sulla commercialità-non commercialità del medesimo avvalendosi dei parametri soggettivi dettati dall'art. 79, comma 5 CTS e considerando complessivamente tutte le attività di interesse generale e diverse (ai sensi dell'art. 6 CTS) ad esso riferibili: dall'esito di tale giudizio dipenderà la natura commerciale o non commerciale del ramo del Terzo settore ed il trattamento fiscale delle relative attività. Si tratta di una novità assai significativa rispetto al precedente del ramo ONLUS, che era certamente e “monoliticamente” un ramo non commerciale: infatti, mentre «la disciplina ONLUS [...] riconosceva un regime fiscale di favore a prescindere dalla natura delle attività [del ramo], purché l'ente perseguisse [con esse] finalità non lucrative di utilità sociale[, il legislatore della Riforma determina l'applicazione della] dicotomia [...] commerciale – [...] non commerciale anche [al ramo del Terzo settore dell'ente religioso civilmente riconosciuto]» (Girelli 2018, 397).

<sup>37</sup> Art. 87, comma 4 CTS.

<sup>38</sup> Art. 87, comma 1, lett. b) CTS.

nel RUNTS il bilancio di esercizio ovvero, un rendiconto per cassa<sup>39</sup>, adottando gli schemi di cui al decreto del Mlps del 5 marzo 2020<sup>40</sup>; in caso di ramo d'impresa sociale o comunque commerciale, il bilancio di esercizio deve essere «redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli artt. 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del codice civile, in quanto compatibili» e depositato presso il Registro delle imprese. In sede di bilancio o di rendiconto del ramo, occorrerà in ogni caso «rappresentare adeguatamente [e] distintamente» le attività del ramo d'interesse generale e quelle diverse ai sensi dell'art. 6 «documenta[do] il carattere secondario e strumentale [di quest'ultime] nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio»<sup>41</sup>.

Anche per ciò che concerne il bilancio sociale sussiste una differenziazione di regime, in quanto per il ramo d'impresa sociale tale adempimento è sempre obbligatorio, mentre per il ramo del Terzo settore lo è solo quando da esso derivino ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro<sup>42</sup>. Il bilancio sociale deve essere redatto nel rispetto delle *Linee guida* di cui al decreto del Mlps del 4 luglio 2019, depositato, a seconda dei casi, presso il RUNTS o il Registro delle imprese, e pubblicato sul sito internet dell'ente.

## 6. *L'iscrizione ai Registri*

La costituzione di un ramo del Terzo settore o d'impresa sociale presuppone l'iscrizione dell'ente religioso civilmente riconosciuto nel RUNTS ovvero nella sezione delle imprese sociali del Registro delle imprese.

Per quanto concerne la prima ipotesi, il contenuto della domanda e le modalità di iscrizione al RUNTS sono puntualmente definiti dal decreto del Mlps n. 106 del 2020 e, in particolare, dall'art. 14. Dalla lettura di tale norma – ove si richiede che dalla domanda di iscrizione al Registro

<sup>39</sup> Il rendiconto per cassa è ammesso quando le entrate comunque denominate riferibili al ramo siano inferiori a euro 220.000,00 (art. 13, comma 2 CTS).

<sup>40</sup> Costituisce un imprescindibile riferimento operativo per la redazione di bilanci e rendiconti il *Principio contabile ETS* (OIC 35). Per la disciplina dell'obbligo di redazione e di deposito dei bilanci, e più in generale per l'ordinamento contabile, nel periodo transitorio che intercorre tra l'adozione del d.m. del 5 marzo 2020 e la piena operatività, anche fiscale, della Riforma, si rinvia alla Nota del Mlps del 5 aprile 2022, n. 5941.

<sup>41</sup> Art. 13, comma 6 CTS.

<sup>42</sup> A norma dell'art. 14, comma 2 CTS, gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati.

presentata dagli enti religiosi risulti anche «l'indicazione della sezione del RUNTS nella quale si richiede l'iscrizione» – si può anzitutto ricavare che essi non devono necessariamente collocarsi nella sezione residuale «altri ETS», ma hanno la possibilità di accedere anche a differenti sezioni del Registro, così che il ramo di attività sia soggetto al corrispondente regime particolare e possa godere degli specifici benefici a questo collegati (Bosetti 2021, 390)<sup>43</sup>. D'altro canto, una simile possibilità, che costituisce una significativa novità rispetto alle previgenti disposizioni in materia di ODV ed APS<sup>44</sup>, appare pienamente coerente con il dato testuale del Codice del Terzo settore, in virtù del quale «agli enti religiosi [...] si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività [di interesse generale e eventualmente di quelle diverse ad esse strumentali]» *tutte* le disposizioni in esso contenute, incluse, dunque, quelle che disciplinano le «particolari categorie» di ETS<sup>45</sup>.

L'eventuale costituzione di un ramo di volontariato, di promozione sociale o filantropico da parte degli enti religiosi è ovviamente possibile solo a condizione che l'attività di interesse generale che ne costituisce l'oggetto abbia le caratteristiche generalmente richieste per l'iscrizione nella relativa sezione del RUNTS e sia perciò organizzata in modo da rispettare gli obblighi specifici imposti alla corrispondente categoria di enti<sup>46</sup>; la struttura concettuale-normativa del ramo e le attività tipiche

<sup>43</sup> La possibilità di un accesso degli enti religiosi alla sezione delle APS, limitatamente ad un ramo di attività di interesse generale, era già stata implicitamente ammessa dalla Nota del Mlps del 15 aprile 2019, n. 3734.

<sup>44</sup> Lo scopo, l'oggetto e la struttura degli enti riconosciuti sulla base delle disposizioni pattizie o della l. 1159 del 1929 erano ritenuti incompatibili con l'assunzione delle qualifiche di ODV e APS e, dunque, non era prevista la possibilità di un accesso parziale a tali regimi. Ad esempio, secondo le *Linee guida per la gestione dei registri del volontariato* della Conferenza delle Regioni e delle Province autonome del 27 gennaio 2010 «[l]a natura propria degli enti ecclesiastici, le particolari finalità di religione e di culto che perseguono e l'ordinamento interno - di regola caratterizzato dalla presenza di organi composti da membri scelti dall'autorità ecclesiastica competente - non si concilia[va]no con il principio di democraticità (e con gli altri principi previsti dalla normativa) che le organizzazioni di volontariato [dovevano e] devono rispettare».

<sup>45</sup> Nella prassi si sono già riscontrati taluni casi di accoglimento da parte degli uffici del RUNTS di domande d'iscrizione di enti religiosi civilmente riconosciuti in sezioni particolari del Registro. Si veda, ad es., l'Opera di religione mons. Gioacchino di Leo, con sede a Mazara del Vallo, che risulta iscritta con un proprio ramo alla sezione delle organizzazioni di volontariato.

<sup>46</sup> Per fare taluni esempi, l'attività di un ramo ODV deve essere svolta «prevalentemente in favore di terzi [...] avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato» (art. 32, comma 1, CTS) di coloro che aderiscono all'ente religioso e possono impiegare lavoratori nel limite del «cinquanta per cento del numero dei volontari» (art. 33, comma 1, CTS); l'attività di un ramo filantropico di un ente religioso deve, invece, consistere nell'«erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale» (art. 37, comma 1, CTS) e deve trarre le risorse necessarie allo svolgimento «principalmente da contributi pubblici e

degli enti religiosi appaiono, invece, strutturalmente incompatibili con una loro iscrizione alle sezioni delle reti associative e delle società di mutuo soccorso<sup>47</sup>.

Il soggetto legittimato, in via prioritaria, alla presentazione dell'istanza d'iscrizione al RUNTS è colui che, a norma del regolamento, è il rappresentante legale del ramo di attività del Terzo settore, e, come si è detto, questo può coincidere o meno con il rappresentante legale dell'ente religioso; in alternativa, tale iscrizione può essere richiesta dal rappresentante legale della rete associativa cui l'ente religioso eventualmente aderisce, purché quest'ultimo sia dotato di apposito mandato<sup>48</sup>.

Non si riscontra invece alcun riferimento al ruolo del notaio nella procedura d'iscrizione degli enti religiosi al Registro del Terzo settore, nonostante il Codice del Terzo settore richieda l'adozione del regolamento del ramo e la costituzione del patrimonio ad esso destinato nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata<sup>49</sup>.

L'esegesi del silenzio su questo specifico punto è tuttavia una questione affatto secondaria, che va ben oltre il solo tema dell'individuazione dei soggetti legittimati alla presentazione della domanda di iscrizione al RUNTS e rispetto alla quale un intervento chiarificatore del Ministero appare imprescindibile.

Infatti, riconoscere una competenza notarile ad iscrivere gli enti religiosi nel RUNTS ha come conseguenza, nel sistema di pubblicità del Terzo settore, un «riposizionamento dei poteri istruttori in capo all'Ufficio del RUNTS»<sup>50</sup>: a quest'ultimo competerebbe, infatti, solo una verifica di regolarità formale relativa alla completezza e correttezza dell'istanza mentre il notaio avrebbe la competenza esclusiva ad accertare «la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per la costituzione del [ramo]» e del patrimonio ad esso destinato. In termini essenziali, dunque, si tratta di attribuire al notaio o all'Ufficio del RUNTS la competenza ad accertare la natura di «ente religioso civilmente riconosciuto» dell'ente che richiede l'iscrizione al RUNTS «limitatamente» ad un ramo della propria attività,

privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali e attività di raccolta fondi» (art. 38, comma 1, CTS).

<sup>47</sup> Attraverso il proprio ramo un ente religioso può, semmai, aderire ad una rete associativa ma non certo assumere esso stesso tale qualifica, neppure «limitatamente» ad una sua attività; le società di mutuo soccorso sono invece soggetti già esistenti nel nostro ordinamento, disciplinati dalla l. n. 3818 del 1886 ed evidentemente distinti dagli enti religiosi.

<sup>48</sup> Art. 8, comma 2, d.m. 106 del 2020.

<sup>49</sup> Questa mancata considerazione del ruolo del notaio appare sistematicamente coerente sia con la collocazione dell'art. 14 del d.m. 106 del 2020, relativo all'iscrizione al RUNTS degli enti religiosi, nel Capo rubricato «procedimento di iscrizione per gli enti senza personalità giuridica che non intendano conseguirla», sia con la clausola di rinvio generale a tale procedimento che chiude il testo della norma.

<sup>50</sup> Mlps, circ. 21 aprile del 2022, n. 9.

la completezza e la correttezza dei contenuti del regolamento e l'entità e la composizione del patrimonio ad esso destinato.

La domanda d'iscrizione al RUNTS deve contenere tutte le informazioni previste dal combinato disposto dell'art. 14 comma 3 e dell'art. 8, comma 6 del d.m. 106 del 2020<sup>51</sup>, e cioè: la denominazione dell'ente o, se differente, del ramo; il codice fiscale; l'eventuale partita IVA; gli estremi del provvedimento con il quale è stato disposto il riconoscimento dell'ente agli effetti civili; la sede legale; un indirizzo di posta elettronica certificata; almeno un contatto telefonico; le eventuali sedi secondarie; la data di costituzione dell'ente o, in alternativa, quella del patrimonio destinato; la o le attività di interesse generale effettivamente svolte<sup>52</sup>; la previsione dell'esercizio di eventuali attività diverse ai sensi dell'articolo 6 del Codice; il soggetto o i soggetti cui l'ente eventualmente aderisce con relativo codice fiscale<sup>53</sup>; le generalità delle persone fisiche titolari del potere di rappresentanza e di gestione per lo svolgimento delle attività, l'indicazione del potere conferito e delle eventuali limitazioni, nonché la data di nomina; l'eventuale dichiarazione di accreditamento ai fini dell'accesso al contributo del 5 per mille; le generalità, i poteri e la data di nomina di coloro che fanno parte di organi di controllo e di revisione sull'attività del ramo; l'eventuale iscrizione anche al Registro imprese; la dichiarazione di presunzione di commercialità o non commercialità del ramo ai sensi dell'art. 79, comma 5 del CTS; quando si iscrivano alle sezioni del Registro delle ODV o delle APS, «il numero di lavoratori dipendenti e/o parasubordinati con apertura di posizione assicurativa e il numero dei volontari iscritti nell'apposito registro» di cui si avvalgono nello svolgimento delle attività del ramo; l'indirizzo del sito internet, se disponibile.

La domanda di iscrizione al RUNTS deve essere corredata, oltre che dal regolamento e dall'atto di costituzione del patrimonio destinato, anche

<sup>51</sup> Norma a cui lo stesso art. 14 rinvia «per quanto [in esso] non previsto».

<sup>52</sup> È bene precisare che tale indicazione non riguarda tutte le attività di interesse generale di cui il regolamento prevede lo svolgimento in chiave programmatica, bensì solo quelle già attive al momento dell'iscrizione o comunque che vengono avviate contestualmente ad essa: sono solo queste, infatti, a costituire il requisito di accesso al Terzo settore e ad essere oggetto di accertamento in sede di iscrizione al RUNTS. Quando poi gli amministratori decideranno, in un momento successivo rispetto a quello dell'iscrizione, di intraprendere «effettivamente» altre attività di interesse generale tra quelle previste dalla legge e coerenti con le clausole del regolamento del ramo, occorrerà darne comunicazione all'Ufficio del RUNTS così da integrare le risultanze del Registro.

<sup>53</sup> Si tratta di un'informazione prevista per tutti gli enti che si iscrivono al RUNTS e che fa evidente riferimento ad una possibile adesione dei medesimi ad una rete associativa; essa, tuttavia, per gli enti religiosi può assumere un significato ben più ampio e leggersi come la richiesta di indicare l'organizzazione o l'articolazione confessionale a cui il singolo ente è collegato o da cui è controllato. Così, ad esempio, una parrocchia che costituisce un ramo del Terzo settore potrebbe dover indicare la diocesi di appartenenza.

dei seguenti allegati: la dichiarazione di accettazione, di assenza di cause di ineleggibilità e di decadenza e di possesso dei requisiti professionali di coloro che fanno parte di eventuali organi di controllo e di revisione sull'attività del ramo; l'ultimo o gli ultimi due bilanci consuntivi approvati, quando l'attività che costituisce l'oggetto del ramo venga già svolta in un regime di separazione contabile; nel caso di adesione ad una rete associativa, l'attestazione di adesione alla medesima e, eventualmente, il mandato al legale rappresentante della rete per la presentazione della domanda di iscrizione dell'ente nel RUNTS; l'atto, o copia dell'atto, «con il quale la competente autorità religiosa autorizza l'iscrizione al RUNTS o dichiara che tale autorizzazione non è necessaria». Quest'ultimo allegato è richiesto anche allo scopo di dimostrare il rispetto, in sede di costituzione del ramo, di eventuali controlli previsti dall'ordinamento confessionale e dotati di rilevanza civile<sup>54</sup>.

Di questa dettagliata disciplina relativa all'iscrizione degli enti religiosi civilmente riconosciuti, non vi è traccia nel decreto interministeriale del Mise e del Mlps del 16 marzo 2018 sull'iscrizione nella sezione delle imprese sociali del Registro delle imprese; tale decreto, infatti, si limita a richiedere agli enti religiosi che costituiscano un ramo d'impresa sociale il «deposito del regolamento e delle sue successive modificazioni [...] e dell'atto di costituzione del patrimonio destinato» e a circoscrivere alle sole attività del ramo gli obblighi di deposito del bilancio d'esercizio, del bilancio sociale e della documentazione relativa all'eventuale adesione a gruppi d'impresa sociali, nonché le norme sulle operazioni di trasformazione, fusione, scissione e cessione di azienda.

Sulla base di questo sintetico dato testuale, l'iscrizione degli enti religiosi al Registro delle imprese potrebbe apparire a prima vista «semplificata» rispetto a quanto richiesto per iscriversi nel RUNTS; non bisogna tuttavia trascurare di considerare che le disposizioni speciali relative all'iscrizione nella sezione delle imprese sociali devono comunque

<sup>54</sup> Gli amministratori e i rappresentanti dell'ente religioso, per porre validamente gli atti costitutivi del segmento operativo e patrimoniale del Terzo settore, devono agire nel pieno rispetto di eventuali clausole statutarie che limitano i loro poteri o che ne subordinano l'esercizio a particolari controlli interni; ancora, coloro che amministrano e rappresentano enti ecclesiastici cattolici devono previamente ottenere dalle autorità e dagli organismi ecclesiali a ciò preposti le licenze, i consensi e i pareri prescritti dal Codice di diritto canonico e dotati di rilevanza civile per effetto della previsione del citato art. 18 della l. 20 maggio 1985, n. 222. Anche sulla base dei precedenti orientamenti in tema di costituzione del ramo ONLUS (cfr. CEL., *Istruzione in materia amministrativa*, 2005, all. c), gli statuti delle persone giuridiche canoniche pubbliche o le autorità ecclesiastiche a cui queste sono soggette (can. 1281 §2) dovrebbero qualificare la costituzione di un ramo del Terzo settore e del relativo patrimonio destinato come atto che eccede l'ordinaria amministrazione; tale qualificazione ne condizionerebbe la validità, anche civile, all'ottenimento della licenza dell'autorità ecclesiastica o del consenso di organi collegiali, secondo quanto previsto dal Codice di diritto canonico per le diverse tipologie di enti.



essere integrate dalle norme generali dettate per l'iscrizione al Registro delle imprese e dai dati, dalle informazioni e dai documenti da esse previsti; inoltre, l'art. 14 del d.m. 106 del 2020 sta già dimostrando una certa forza espansiva ed è assai probabile che taluni suoi contenuti divengano presto applicabili, per il consolidarsi della prassi, anche al procedimento d'iscrizione al Registro delle imprese degli enti religiosi.

### 7. *La trasmigrazione dei rami ONLUS*

Merita un cenno conclusivo, infine, la particolare posizione di quegli «enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese» che risultano già iscritti all'Anagrafe delle ONLUS «limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del comma 1 [del d.lgs. 460 del 1997]»<sup>55</sup>.

L'art. 34, comma 4 del d.m. 106 del 2020 prevede infatti la comunicazione automatica di taluni loro dati all'Ufficio del RUNTS<sup>56</sup> ed un particolare procedimento di trasmigrazione nel medesimo Registro: a partire dal 29 marzo 2022 fino al 31 marzo del periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101, comma 10 CTS, gli enti ecclesiastici con ramo ONLUS possono perfezionare la propria trasmigrazione al nuovo regime, presentando la domanda di iscrizione a una delle sezioni del RUNTS (ovvero alla sezione delle imprese sociali dal Registro delle imprese) e allegando il regolamento, l'atto di costituzione del patrimonio destinato, se separato, e gli ultimi due bilanci approvati relativi al ramo ONLUS.

Qualora tali enti scelgano di non aderire a questo processo di trasmigrazione e di non presentare alcuna domanda di iscrizione al RUNTS o al Registro delle imprese, perderebbero i benefici connessi alla qualifica di ONLUS e, cosa ancor più rilevante, sarebbero soggetti all'obbligo di devoluzione del patrimonio ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. f), d.lgs. 460 del 1997<sup>57</sup>.

<sup>55</sup> Art. 10, comma 9, d.lgs. 460 del 1997. Il 28 marzo 2022 è stato pubblicato sul sito dell'Agenzia delle Entrate l'elenco degli enti, anche ecclesiastici, iscritti all'Anagrafe ONLUS alla data del 21 novembre 2021, come previsto dell'art. 34, comma 2 del d.m. 106 del 2020.

<sup>56</sup> Tali dati comprendono, per ciascun ente, almeno il codice fiscale, la denominazione, la sede legale, le generalità e il codice fiscale del rappresentante legale.

<sup>57</sup> Lo si ricava, a contrario, dall'art. 101, comma 8, CTS; se l'ente religioso non si estingue, «l'obbligo devolutivo riguarda solo l'incremento patrimoniale [che risulta dalla documentazione contabile relativa all'attività ONLUS e] realizzato nei periodi d'imposta per i quali [l'ente] abbia goduto della citata qualifica» (Ag. entr., circ. 31 ottobre 2007, n. 59/E). Tale devoluzione deve essere necessariamente preceduta del parere vincolante

Sotto il profilo temporale, per gli enti ecclesiastici attualmente dotati di ramo ONLUS che intendono transitare al RUNTS o eventualmente al Registro delle imprese e che, nell'ambito del medesimo ramo, svolgono attività commerciali, potrebbe risultare fiscalmente conveniente perfezionare la propria trasmigrazione al Terzo settore nei primi tre mesi del periodo d'imposta successivo a quello in cui sarà intervenuta la citata autorizzazione della Commissione europea: così facendo eviterebbero di trovarsi nella condizione di non poter più godere della de-commercializzazione di cui all'art. 150 TUIR<sup>58</sup> a causa dell'abbandono delle qualifiche di ONLUS ma nemmeno del regime di favore di cui agli art. 79 CTS o 18 d.m. IS, ancora sospeso nella sua efficacia.

Nel caso, invece, di rami ONLUS di enti ecclesiastici che svolgono esclusivamente attività di natura non commerciale, il passaggio al nuovo regime del Terzo settore può aversi già ora senza particolari rischi o criticità, anche in ragione della previsione dell'art. 104, comma 1 CTS che consente un'applicazione in via transitoria di una parte significativa degli incentivi fiscali introdotti dalla Riforma alle ONLUS che scelgono di iscriversi al RUNTS.

*Alessandro Perego*  
*Facoltà di Giurisprudenza*  
*Università Cattolica del Sacro Cuore*  
*Largo Agostino Gemelli 1*  
*I-20123 Milano*  
*alessandro.perego@unicatt.it*

#### *Riferimenti bibliografici*

- Bettetini, Andrea. 2018. «Riflessi canonistici della riforma del Terzo settore». *Stato, Chiese e pluralismo confessionale* 20: 1-15.
- Bolgiani, Isabella. 2021. *Gli effetti della riforma del terzo settore in materia di "enti religiosi civilmente riconosciuti"*. Torino: Giappichelli.

del Mlps (art. 3, comma 1, lett. k) dPCM 21 marzo 2001, n. 329. Su tale procedura si v. anche l'Atto di indirizzo dell'Agenzia per le ONLUS del 7 maggio 2008.

<sup>58</sup> Nonostante l'art. 102, comma 2, lett. c) CTS preveda l'abrogazione di tale norma «un ente iscritto all'Anagrafe delle ONLUS [può] continuare ad applicare le disposizioni fiscali discendenti dal d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, sempre che sia in possesso dei requisiti formali e sostanziali previsti nel citato decreto, fino al termine di cui al comma 2, dell'articolo 104 del Codice [del Terzo settore]» (Ag. entr., risol. 25 ottobre 2019, n.89/E).

- Bosetti, Francesco. 2021. *Il Registro unico nazionale del Terzo settore*, in *Il Codice del Terzo settore. Commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, a cura di Marilena Gorgoni. Pisa: Pacini, 361-413.
- Cavana, Paolo. 2021. *Gli enti ecclesiastici nel processo di riforma del Terzo settore. Profili ricostruttivi e applicazioni pratiche*, in *Gli enti ecclesiastici nella riforma del Terzo settore*, a cura di Paolo Cavana. Torino: Giappichelli, 1-61.
- Chianale, Angelo. 2020. «Appunti sui finanziamenti bancari agli enti religiosi operanti come impresa sociale e nel Terzo settore: la separazione patrimoniale». *Rivista di diritto bancario* 3: 543-563.
- Chizzoniti, Antonio Giuseppe Maria. 2018. *La riforma del Terzo settore: aspetti di diritto ecclesiastico*, in *Enti religiosi e riforma del Terzo settore*, a cura di Anna Gianfreda, Miriam Abu Salem. Tricase: Libellula, 11-28.
- Consorti, Pierluigi. 2018. «L'impatto del nuovo Codice del Terzo settore sulla disciplina degli "enti religiosi"». *Stato, Chiese e pluralismo confessionale* 4: 1-18.
- Consorti, Pierluigi, Gori, Luca, Rossi, Emanuele. 2021. *Diritto del Terzo settore*. Bologna: Il Mulino.
- D'Angelo, Giuseppe. 2018. «Sul significato e le implicazioni ecclesiasticistico-canonistiche del Codice del Terzo settore. Questioni problematiche e considerazioni prospettiche a partire dalle prime riflessioni della dottrina». *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica* 3: 655-686.
- Elefante, Carmela. 2016. «Enti ecclesiastici-religiosi e Terzo settore tra questioni aperte e prospettive di riforma: sviluppi recenti». *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica* 3: 581-599.
- Ferrante, Mario. 2019. *Enti religiosi/ecclesiastici e riforma del Terzo settore*. Torino: Giappichelli.
- Floris, Pierangela. 2018. «Enti religiosi e riforma del Terzo settore: verso nuove partizioni nella disciplina degli enti religiosi». *Stato, Chiese e pluralismo confessionale* 3: 1-22.
- Fuccillo, Antonio. 2018. «Gli enti religiosi nel "terzo settore" tra la nuova impresa sociale e le società di benefit». *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica* 2: 341-365.
- Frigeni, Claudio. 2018. *Regole di governance ed enti religiosi nella riforma del terzo settore*, in *Enti religiosi e riforma del Terzo settore*, a cura di Anna Gianfreda, Miriam Abu Salem. Tricase: Libellula, 323-342.
- Gianfreda, Anna. 2018. *L'autoregolamentazione: questioni ecclesiasticistiche*, in *Enti religiosi e riforma del Terzo settore*, a cura di Anna Gianfreda, Miriam Abu Salem. Tricase: Libellula, 201-222.
- Girelli, Giovanni. 2018. *Il regime fiscale del Terzo settore*, in *Il Codice del Terzo settore. Commento al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, a cura di Marilena Gorgoni. Pisa: Pacini, 393-427.
- Guarino, Antonio. 2020. *Gli enti religiosi nel codice del terzo settore*, in *Enti religiosi e riforma del non profit*, a cura di Antonio Guarino. Napoli: Jovene, 57-88.
- Marchetti, Giovanna. 2018. «Divieto di esecuzione sul fondo patrimoniale ex art. 170 c.c. e obbligazioni non contrattuali». *Giustizia civile.com* (www.giustiziacivile.com) 9: 1-13.

- Parisi, Marco. 2019. «Enti religiosi e ‘Codice del Terzo settore’: verso il superamento della specialità pattizia delle persone giuridiche ecclesiastiche». *Diritto e società* 2: 305-320.
- Perrone, Andrea, Marano, Venerando. 2018. «La riforma del Terzo settore e gli enti ecclesiastici: un rischio, un costo o un’opportunità?». *Stato, Chiese e pluralismo confessionale* 35: 1-12.
- Simonelli, Lorenzo. 2020. «Il regolamento del Ramo dell’ente religioso. Disciplina e prospettive». Circolare Speciale n. 36 di *Ratio Quotidiano*: 1-48.
- Tomer, Alberto. 2019. «Gli “enti religiosi civilmente riconosciuti” (e in particolare gli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica) alla prova del Codice del Terzo settore: l’applicazione delle condizioni di cui all’art. 4, comma 3, tra sintesi di ordinamenti e divergenze interpretative». *Il diritto ecclesiastico* 1-2: 261-285.

