

**L. Gabbanelli, F. Moroni, M. Peta**

**GLI ENTI RELIGIOSI NEL TERZO SETTORE:**

**ASPETTI CIVILISTICI CONTABILI FISCALI**

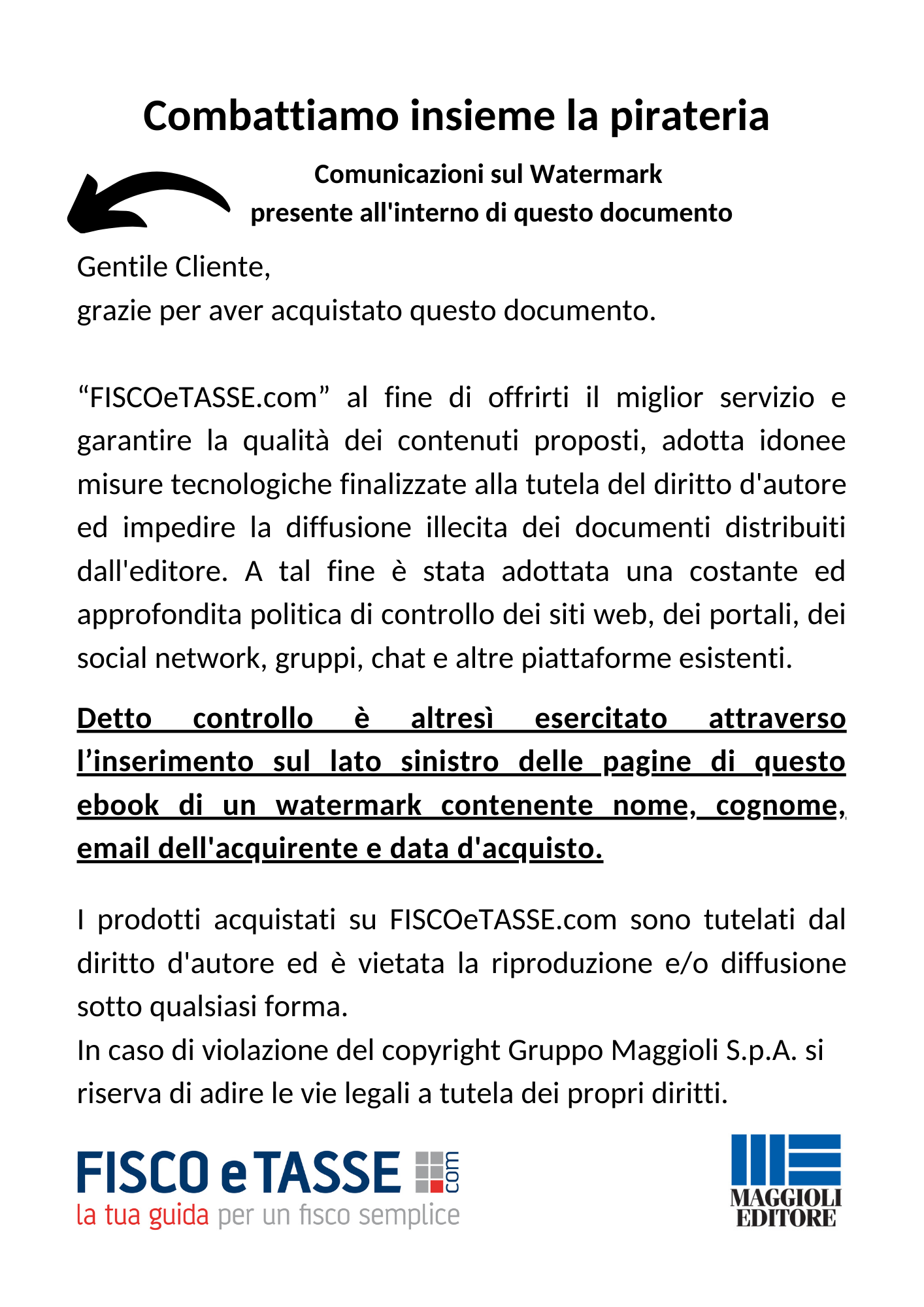
Edizione 2024

Aggiornato alla Legge di Bilancio 2024

e alla Legge delega per la Riforma fiscale

* Accesso al RUNTS dell’ente religioso
* Costituzione e trasformazione del “ramo ETS/IS”
* Bilancio e aspetti contabili
* Aliquota Ires dimezzata Enti ecclesiastici
* IMU
* Disciplina IVA rami ETS
* Casi pratici



******

***Gabbanelli Lara***

Avvocato con esperienza in diritto commerciale, amministrativo e tributario. Docente a contratto di Analisi delle Politiche pubbliche e della protezione sociale presso l’Università degli Studi di Macerata Dipartimento Giurisprudenza- Programmazione e Servizi alla persona. Membro di OIV di aziende.

***Moroni Francesca***

Avvocato. Assegnista di ricerca in Diritto Tributario presso l’Università degli Studi di Macerata. Docente in Diritto doganale, Corso di Scienze per i Servizi giuridici - Dipartimento di Giurisprudenza, Unimc. Nella stessa Università ha conseguito il titolo di Dottore di ricerca in scienze giuridiche. È inoltre cultore della materia in Diritto tributario (Dipartimento di Giurisprudenza, Unimc), Fiscalità di impresa e Pianificazione fiscale internazionale (Dipartimento di Economia e Diritto, Unimc).

Già docente a contratto presso la Scuola di Specializzazione per le Professioni legali delle Università di Camerino e Macerata. Componente del Comitato Scientifico dell’Istituto per il Governo Societario (IGS).

Relatrice a convegni sulle tematiche fiscali connesse alla Riforma del Terzo Settore e dello Sport.

Autrice di monografie in tema di enti no profit e di numerosi articoli in Rivista e contributi in volume sui profili tributari degli Enti di Terzo Settore.

***Peta Monica***

Dottore Commercialista e Revisore Legale, Phd in Scienze Aziendali, con studio in Roma, esperta in *compliance* aziendale integrata per le MPMI ed Enti del Terzo Settore, con competenze nel Modello 231, Bilancio e Reporting di Sostenibilità, secondo la Direttiva CSRD, Adeguati Assetti ex art. 2086 c.c., Crisi d’impresa e Sovraindebitamento. Sindaco di società e partecipate, già componente di CDA di aziende speciali. Componente: del Collegio dei Revisori ODCEC di Roma, della Commissione Crisi da Sovraindebitamento ODCEC Roma, del comitato scientifico dell’ Istituto per il Governo Societario, del comitato scientifico della Fondazione ADR e Crisi d’Impresa CNDCEC, del comitato editoriale collana scientifica Unipeace Roma. Già professore a contratto presso l’università Magna Graecia di Catanzaro, docente per la formazione presso gli ODCEC, docente per i corsi di alta formazione Fondazione Telos, Saf Salento, ADR Center, Docente di Master II livello Unicusano sede Roma, Docente a contratto Unipeace, delegazione di Roma. Relatore in convegni e webinar, autore di articoli per Fisco e Tasse, La Revisione Legale, autore di articoli fiscali il Sole24 Ore, autore di articoli fiscali ed aziendali Rivista di Notariato e Rivista 231, autore e coautore di pubblicazioni scientifiche in materia aziendale ed economica

**ISBN:** 9788891670007

© Copyright 2024 Maggioli

Maggio 2024

[www.fiscoetasse.com](http://www.fiscoetasse.com/)



**Indice**

[Premessa 9](#_Toc166694320)

[Parte prima - L’ente ecclesiastico civilmente riconosciuto. disciplina tributaria 12](#_Toc166694321)

[1. La soggettività tributaria dell’ente ecclesiastico civilmente riconosciuto 12](#_Toc166694322)

[2. La disciplina tributaria delle attività diverse 15](#_Toc166694340)

[3. Aliquota IRES alla metà per gli enti religiosi 18](#_Toc166694344)

[4. IRES dimezzata. Requisisti soggettivi e oggettivi per fruire della riduzione (circolare delle Entrate n. 15/E del 17 maggio 2022) 20](#_Toc166694346)

[4.1 Coordinamento con il Codice di Terzo settore 22](#_Toc166694347)

[4.2 Un quadro finale di sintesi 22](#_Toc166694348)

[4.3 Enti religiosi di confessioni acattoliche 24](#_Toc166694349)

[5. Circolare n. 35/E del 28 dicembre 2023. Nuovi chiarimenti in tema all’agevolazione IRES. 25](#_Toc166694350)

[5.1 Il concetto di “gratuità” 26](#_Toc166694351)

[5.2 Gestione statico conservativa del patrimonio immobiliare 26](#_Toc166694352)

[5.3 Impiego parziale, nell’attività istituzionale, dei proventi ritratti dalla locazione/vendita che hanno beneficiato della riduzione Ires 27](#_Toc166694353)

[5.4 Attività commerciali, strumentali ai fini di religione o di culto, esercitate in maniera marginale 29](#_Toc166694354)

[6. Istituti per il sostentamento del Clero. Possibilità di esercitare attività diverse/commerciali 31](#_Toc166694355)

[7. Enti ecclesiastici ed esenzioni tributarie: recenti orientamenti Giurisprudenziali 33](#_Toc166694356)

[7.1 Esenzione TARSU per edifici adibiti al culto. Un recente orientamento della Cassazione 33](#_Toc166694357)

[7.2 Esenzione e riduzione IMU per gli enti ecclesiastici. Legge di Bilancio 2024 e note della CEI 36](#_Toc166694358)

[7.2.1 Esenzioni. Casi pratici peculiari 37](#_Toc166694359)

[7.2.2 Casi di riduzione IMU 41](#_Toc166694360)

[7.2.3 Nuovo modello dichiarazione IMU 44](#_Toc166694361)

[7.3 IMU ed enti religiosi. Il punto della Cassazione (sent. n. 35123/2022) 46](#_Toc166694362)

[7.4 Sovvenzioni pubbliche per confessioni religiose. Orientamenti giurisprudenziali UE 50](#_Toc166694363)

[7.5 Enti ecclesiastici ed agevolazioni fiscali (ICI/IMU). La procedura di infrazione UE 54](#_Toc166694364)

[8. La disciplina del procedimento di trasformazione, fusione e scissione degli enti religiosi civilmente riconosciuti 64](#_Toc166694365)

[8.1 Operazioni straordinarie degli EECR. Ipotesi di fusione per incorporazione: IRES, IVA e imposta di registro 67](#_Toc166694366)

[Parte seconda – L’ente ecclesiastico nella riforma del Terzo settore 70](#_Toc166694367)

[1. La riforma del Terzo settore. Sintesi dei contenuti 70](#_Toc166694368)

[1.1 Nuovi parametri di non commercialità degli ETS: aspetti definitori, natura retrospettiva e criticità 74](#_Toc166694369)

[2. Inquadramento dell’ente religioso nella disciplina di riforma del Terzo settore 80](#_Toc166694370)

[3. La (nuova) definizione di Ente religioso nel Codice del Terzo settore. Peculiarità semantiche 84](#_Toc166694382)

[4. Coerenza e ragionevolezza nei riferimenti all’ ispirazione confessionale degli enti del Terzo settore 86](#_Toc166694383)

[4.1 Le attività di religione e di culto – estraneità al CTS 88](#_Toc166694384)

[5. Adempimenti richiesti ai fini dell’iscrizione al RUNTS. Le novità introdotte dalla legge di Governance del PNRR 90](#_Toc166694385)

[6. L’adozione del Regolamento. Formalità e contenuti 93](#_Toc166694386)

[7. Domanda di iscrizione al RUNTS. Indicazioni pratiche 96](#_Toc166694387)

[8. Il Regolamento per il “Ramo ETS”. Indicazioni pratiche fornite dalla CEI 99](#_Toc166694388)

[8.1 Iscrizione di rami ETS di enti religiosi: denominazione, condizioni e obblighi 103](#_Toc166694389)

[9. Il Regolamento del “Ramo Impresa sociale” 105](#_Toc166694390)

[10. Il patrimonio destinato e le scritture contabili separate. Normativa, recenti orientamenti giurisprudenziali e modifiche introdotte dal PNRR 110](#_Toc166694391)

[11. Norme non applicabili agli enti religiosi. Profili di specialità 114](#_Toc166694392)

[12. La disciplina tributaria per il ramo ETS dell’ente ecclesiastico 117](#_Toc166694393)

[12.1 Ramo ETS dell’ente ecclesiastico. Novità previste nella Legge Delega fiscale 121](#_Toc166694394)

[RASSEGNA GIURISPRUDENZIALE IN TEMA DI ESENZIONI TRIBUTARIE 123](#_Toc166694395)

[Cassazione sentenza n. 4027 del 14 marzo 2012 123](#_Toc166694396)

[Cassazione civile, Sez. VI, 19 dicembre 2018, ordinanza n. 32789 124](#_Toc166694397)

[Cass., sent. n. 42, 3 gennaio 2018 125](#_Toc166694398)

[Corte di cassazione - Sentenza 29 aprile 2015, n. 8649 127](#_Toc166694399)

[Cassazione civile sez. trib., sent. 08/07/2015 n. 14225 129](#_Toc166694400)

[FAC SIMILI REGOLAMENTO RAMO ETS E RAMO IS 131](#_Toc166694401)

[ADOZIONE DEL REGOLAMENTO E DESTINAZIONE DEL PATRIMONIO AI SENSI DELL’ART. 1, CO. 3, D.LGS. 3 LUGLIO 2017, N. 112 136](#_Toc166694403)

[REGOLAMENTO PER LO SVOLGIMENTO DI ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE AI SENSI DEL D.LGS. 3 LUGLIO 2017, N. 117 139](#_Toc166694404)

[ADOZIONE DEL REGOLAMENTO E DESTINAZIONE DEL PATRIMONIO AI SENSI DELL’ART. 4 CO. 3, D.LGS. 3 LUGLIO 2017, N. 117 143](#_Toc166694405)

[Parte terza – Il “ramo” ETS/IS degli enti religiosi: il patrimonio, aspetti contabili ed il bilancio 145](#_Toc166694406)

[1. Dagli enti ecclesiastici agli enti religiosi: la prospettiva economico-aziendale ed il bilancio 145](#_Toc166694407)

[1.1 Dall’ente ecclesiastico all’ente religioso: la modifica nominale nel Codice del Terzo Settore e la compliance contabile 145](#_Toc166694408)

[1.2 Le condizioni per l’accesso al regime contabile del terzo settore 148](#_Toc166694409)

[1.2.1 Le attività di interesse generale e le risorse 148](#_Toc166694410)

[1.2.2 La finalità non lucrativa 153](#_Toc166694411)

[1.2.3 Lo svolgimento di attività diverse: ammissibilità 153](#_Toc166694412)

[1.2.4 Il divieto di distribuzione di utili o avanzi di gestione: l’utilità della contabilità separata 153](#_Toc166694413)

[1.2.5 L’obbligo di devoluzione del patrimonio e le implicazioni contabili 154](#_Toc166694414)

[1.2.6 Le novità IVA 154](#_Toc166694415)

[2. Il bilancio dei “rami” ETS/IS degli enti religiosi 159](#_Toc166694416)

[2.1 Gli obblighi contabili in capo al “ramo” ETS/IS 159](#_Toc166694417)

[2.2 Lo schema ed il Modello del bilancio d’esercizio: la distinzione tra “rami non piccoli” e “rami piccoli” 161](#_Toc166694418)

[2.2.1 Alcune considerazioni sul passaggio di regime da ente piccolo a non piccolo e viceversa 162](#_Toc166694419)

[2.3 Lo schema di Stato Patrimoniale: il Modello A) 164](#_Toc166694420)

[2.4 Il rendiconto gestionale: il Modello B) 167](#_Toc166694421)

[2.4.1 L’attività volontaristica, il peso dei costi e proventi figurativi nel “ramo” ETS 173](#_Toc166694422)

[2.4.2 Il rendiconto per cassa: Modello D) 175](#_Toc166694423)

[2.5 La relazione di missione: Modello C) 179](#_Toc166694424)

[2.5.1 Il principio di rilevanza delle informazioni nella relazione di missione 180](#_Toc166694425)

[2.5.2 L’identikit del ramo religioso ETS 181](#_Toc166694426)

[2.5.3 Le informazioni patrimoniali-finanziarie 182](#_Toc166694427)

[2.5.4 Le informazioni su impegni e reinvestimento fondi 183](#_Toc166694428)

[2.5.5 Le informazioni sul funzionamento sociale 184](#_Toc166694429)

[2.5.6 L’andamento economico ed il raggiungimento dello scopo sociale 185](#_Toc166694430)

[2.6 La raccolta fondi 190](#_Toc166694431)

[2.7 Gli enti religiosi non civilmente riconosciuti: la convenienza o l’ opportunità di far parte del Terzo Settore 193](#_Toc166694432)

[3. Costituzione del ramo o operazione di trasformazione: profili contabili, il patrimonio. Esempi. 195](#_Toc166694433)

[3.1 La costituzione del ramo ETS: il “patrimonio destinato” nella prospettiva economico-aziendale 195](#_Toc166694434)

[3.1.1 Disciplina del “patrimonio destinato”: dubbi interpretativi ed applicativi 196](#_Toc166694435)

[3.1.2 L’individuazione dei beni 197](#_Toc166694436)

[3.2 La (non) commercialità dell’attività e del “ramo” ETS 197](#_Toc166694437)

[3.2.1 Il test 198](#_Toc166694438)

[3.2.2 La natura del “ramo ETS” 199](#_Toc166694439)

[3.3 Case study : la costituzione di un “ramo ETS” 203](#_Toc166694440)

[3.4 L’ipotesi del “ramo ONLUS” di un ente religioso che assume la veste di “ramo ETS” 206](#_Toc166694441)

[3.5 Case study: il “ramo ONLUS” che si trasforma in “ramo” ETS. La verifica della natura del “ramo” 206](#_Toc166694442)

[3.6 Il “ramo ETS” diviene “ramo IS” 214](#_Toc166694443)

[3.7 La costituzione del “ramo ETS” e convenienza ad aggregarsi con altri “rami” 214](#_Toc166694444)

[3.8 Case study: “La Diocesi per il Territorio”, dall’ONLUS al “ramo ETS” 215](#_Toc166694445)

[Bibliografia 225](#_Toc166694446)

# Premessa

La recente entrata in vigore dei decreti legislativi per il riordino e la revisione del Terzo settore, realizza un’importante opera di riforma di «un settore collocato tra lo Stato e il mercato, tra la finanza e l’etica, tra l’impresa e la cooperazione», in armonia con i principi costituzionali di solidarietà e di sussidiarietà.

In questo variegato universo, caratterizzato da un’estrema frammentazione e da una pluralità di disposizioni che si sono stratificate nel tempo, il legislatore interviene al fine di emanare un’articolata disciplina di riforma, sul presupposto che *profit* e *non profit* possono rapportarsi in modo complementare, al fine di ottenere una concreta tutela e valorizzazione dei diritti civili e sociali, attraverso la costruzione di reti solidali, in cui lo Stato (insieme alle Regioni e ai Comuni) e le associazioni di Terzo settore collaborino in modo sistematico.

Sul piano funzionale, occorre che l’azione pubblica sia affiancata in modo più incisivo da soggetti operanti nel privato solidale; pubblica amministrazione e Terzo settore devono, quindi, rappresentare i pilastri su cui fondare una rinnovata *welfare society.*

In tale contesto, si inserisce una riflessione in materia di inquadramento degli enti religiosi, per cui vengono previste — nel Codice del Terzo settore — disposizioni *ad hoc* (anche in ambito fiscale e tributario), che si allineano ai recenti orientamenti della giurisprudenza nazionale e ai principi comunitari (in particolare, in materia di esenzione ICI/IMU).

Peraltro, «per gli enti ecclesiastici non siamo in un contesto estraneo, in quanto modelli astrattamente configurabili alle Onlus sono già presenti nella dottrina sociale della Chiesa, quando si parla di un sistema economico–sociale caratterizzato dalla compresenza di azione pubblica e privata, inclusa l’azione privata senza finalità di lucro»[[1]](#footnote-1). A livello normativo, il riferimento va al perseguimento di attività di religione e di culto che, ai fini tributari, sono equiparate a quelle di beneficienza o di istruzione e, in quanto istituzionali e prevalenti, risultano destinate ad una disciplina speciale; di contro, il regime delle “attività diverse”, soggette al diritto comune e, quindi, alla legislazione in materia di *no profit*.

Non si può non rilevare, inoltre, come il legislatore abbia ricercato un’esaustività della materia disciplinando altresì vicende modificative degli enti terzo settore, quali trasformazione, fusione e scissione prevedendone particolari limitazioni proprio al fine di preservare l'assenza di scopo di lucro, i vincoli di destinazione del patrimonio, ed il perseguimento delle finalità da parte dei soggetti risultanti dagli atti posti in essere. In tale contesto anche gli enti religiosi sono entrati nel riassetto della disciplina, ponendosi il problema della disciplina applicabile, data la particolare natura giuridica rivestita.

All’inquadramento del profilo giuridico e tributario segue un’attenta disamina della prospettiva economico-aziendale dell’ “ente religioso” in funzione delle aree funzionali che caratterizzano l’ ”ente ecclesiastico”.

La riforma del Terzo Settore apportando la modifica nominale da “ente ecclesiastico” ad “ente religioso”, lega la condizione di accesso dell’ente al terzo settore allo svolgimento di “attività di interesse generale” ai sensi dell’art. 5, CTS, che sotto il profilo pratico si può concretizzare con:

* la costituzione di un “ramo ETS” o un “ramo impresa sociale”, “ramo IS”, o
* la trasformazione del “ramo” ONLUS preesistente in “ramo ETS”.

Ai fini di una corretta gestione della *compliance* della norma la costituzione o trasformazione del “ramo ETS/IS” deve rispettare alcune condizioni:

* deve essere adottato con 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 CTS oppure quelle del D. Lgs. n. 112/2017 e sia depositato nel registro unico nazionale del terzo settore (RUNTS) e nella relativa sezione speciale del registro imprese qualora si tratti di un “ramo impresa sociale”;
* il ramo ETS/impresa sociale deve essere dotato di un proprio patrimonio o fondo di dotazione;
* è soggetto agli obblighi contabili e di bilancio di cui all’art. 13, CTS per gli ETS e art. 9, D. Lgs. n. 112/2019 per le imprese sociali.

Alla luce di quanto premesso, il presente lavoro con l’obiettivo di analizzare gli aspetti giuridici, fiscali e contabili che caratterizzano il nuovo inquadramento degli enti religiosi nel terzo settore, attraverso anche casi di studio esemplificativi si articola in tre parti:

* la prima parte tratta l’inquadramento tributario dell’ente religioso;
* la seconda parte individua gli aspetti innovativi dell’ente religioso nel Terzo settore, come inteso dalla riforma;
* la terza parte inquadra gli aspetti contabili, la stesura del bilancio del “ramo” ETS o IS, con esempi pratici di riorganizzazione dell’ente ecclesiastico, nonché dell’ente religioso alla luce della convenienza e opportunità di far parte del terzo settore.

Un’attenta disamina di tutti gli aspetti sopra prospettati, ci porta a riflettere, ed attenzionare la principale peculiarità dei “rami ETS” e dei “rami/IS” degli enti religiosi legata al loro assoggettamento sia alle norme proprie della rispettiva Confessione, sia alla disciplina contenuta nel CTS o nel D. Lgs. n. 112/2017, secondo che si tratti di un “ramo ETS o IS.

# Parte prima - L’ente ecclesiastico civilmente riconosciuto. disciplina tributaria

# 1.La soggettività tributaria dell’ente ecclesiastico civilmente riconosciuto

Il regime tributario degli enti ecclesiastici è determinato dalla loro soggettività tributaria.

In generale, l’ordinamento tributario riconosce al proprio interno due grandi categorie: gli “**enti commerciali” e gli «enti non commerciali».**

Gli enti commerciali sono

* enti pubblici o privati diversi dalle società,
* residenti nel territorio dello Stato,
* che esercitano in modo esclusivo o prevalente attività di natura commerciale;

Gli enti non commerciali sono

* enti (fondazioni, associazioni non riconosciute, comitati, ecc.) che svolgono attività di natura non commerciale[[2]](#footnote-2).

Questo è quanto si ricava da un inquadramento complessivo, ma la natura dell’attività non costituisce un parametro assoluto di differenziazione, considerato che gli **enti non commerciali possono svolgere anche attività diverse/commerciali.**

Ne deriva che non tutti gli enti non lucrativi sono per definizione non profit, come pure non tutti gli enti non profit sono necessariamente non commerciali.

L’appartenenza all’una o all’altra categoria ha, riflessi diretti sulla determinazione del reddito imponibile:

* per gli enti commerciali si rileva sulla base delle prescrizioni riferite ai redditi d’impresa (artt. 56 ss. del T.U.I.R.);
* per gli enti non commerciali, sulla base della somma complessiva delle singole categorie reddituali (art. 143 T.U.I.R.).

Ciò che, differenzia un «*ente no profit*» da un «*ente for profit*» è rappresentato, essenzialmente, dalla diversa modalità di svolgimento delle attività commerciali: in tal senso, gi enti non commerciali non hanno come oggetto esclusivo e prevalente, lo svolgimento di attività che determinano il conseguimento di redditi d’impresa, ai sensi dell’art. 55 del T.U.I.R. (definizione *a contrariis*).

A tal fine nessun rilievo assume la natura pubblica o privata, la rilevanza sociale delle finalità perseguite, l’assenza del fine di lucro o la destinazione dei risultati di gestione.

Pertanto, per qualificare positivamente un ente non commerciale, **occorre individuare, sul piano formale, l’attività essenziale** con riferimento all’oggetto determinato dalla legge, dall’atto costitutivo o dallo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata.

In assenza delle predette forme, l’oggetto principale[[3]](#footnote-3) è determinato in base all’attività effettivamente esercitata; ma nell’ipotesi in cui i richiamati atti prevedano la possibilità di svolgere più attività, di cui alcune lucrative, occorre far riferimento all’attività che risulta, comunque, essere prevalente.

In altre parole l’autoqualifica di ente non commerciale, risultante dall’atto costitutivo o dallo statuto va verificata sulla **base dell’attività effettivamente svolta**, ai sensi dell’art. 149 del T.U.I.R. (criterio sostanziale).

La collocazione formale degli enti ecclesiastici in relazione a quanto evidenziato non può che essere all’interno della categoria degli «enti non commerciali»; essi hanno, infatti, per oggetto esclusivo e principale il perseguimento di **finalità religiose o cultuali** (non commerciali).

Pertanto possono essere, alla luce dell’attuale sistema normativo, assimilati alle **associazioni e fondazioni**, disciplinate dal libro primo del codice civile; inoltre il collegamento con la categoria generale degli enti non profit è dato dalla **mancanza di lucro soggettivo**.

Gli enti ecclesiastici, nell’ordinamento tributario, rappresentano, quindi, una categoria (sottoinsieme) degli enti non commerciali cui sono legati da un rapporto di *species* a *genus*.

Di conseguenza gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti sono da considerarsi, dal punto di vista fiscale, enti non commerciali, in quanto non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali.

Il fine di religione o di culto[[4]](#footnote-4) in tali enti è costitutivo/prevalente, e questo vuol dire esercitare in concreto 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».

Relativamente ai profili regolamentari gli enti ecclesiastici sono soggetti, se hanno redditi imponibili, all’imposta sul reddito delle società (IRES, v. *Infra*).

# 2.La disciplina tributaria delle attività diverse

L’art. 15 della legge n. 222/ 1985[[5]](#footnote-5) prevede espressamente per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti (EECR) la facoltà di esercitare attività diverse, purché´ vengano rispettate le condizioni previste dall’art. 7.3, dell’Accordo del 18 febbraio 1984. Quest’ultima previsione normativa dispone, che le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti sono soggette, nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, **alle leggi statali concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime**[[6]](#footnote-6)**.**

Sul piano sistematico la norma condiziona, dunque, la possibilità di effettuare anche attività diverse:

* al possesso della qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto;
* al rispetto delle leggi dello Stato;
* alla soggezione al medesimo regime tributario previsto per i corrispondenti soggetti privati.

Per una corretta coesistenza tra attività diverse (commerciali) e istituzionali, la stessa giurisprudenza è più volte intervenuta per evidenziare che occorre un **reale rapporto di non prevalenza** delle attività commerciali, rispetto a quelle istituzionali[[7]](#footnote-7): l’esercizio di una attività commerciale, non può diventare oggetto prevalente o addirittura costitutivo dell’attività svolta dall’ente.

In altre parole, il volume complessivo delle attività economiche, non può essere tale far assumere all’ente una caratterizzazione di tipo commerciale. Il rispetto di queste condizioni non sempre, però, è stato ritenuto sufficiente, richiedendosi un ulteriore collegamento di tipo strumentale con le attività istituzionali (di religione o di culto).

In merito la Cassazione ha evidenziato come non basti che detti enti siano sorti con dichiarate finalità (di religione o di culto), ma occorre altresì` **accertare che l’attività commerciale** oltre a **non essere prevalente, sia strumentale** rispetto alle finalità istituzionali dell’ente.

Non si può, infatti, ipotizzare una attività volta al generico procacciamento di mezzi economici; le operazioni commerciali hanno, pertanto una ragion d’essere, solo se direttamente ricollegabili con le attività istituzionali.

Al riguardo, recentemente la Cassazione ha affermato che

|  |
| --- |
| *occorre altresì accertare ... che l'attività in concreto esercitata dagli stessi non abbia carattere commerciale, in via esclusiva o principale, ed inoltre, in presenza di un'attività commerciale di tipo non prevalente, che la stessa sia in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini, e quindi, non si limiti a perseguire il procacciamento dei mezzi economici al riguardo occorrenti (dovendo altrimenti essere classificata come "attività diversa", soggetta all’ordinaria tassazione).* (Cassazione n. 339/2021). |

Inoltre,

|  |
| --- |
| *l'attività commerciale deve risultare in un rapporto di strumentalità diretta ed immediata con il fine stesso, con la conseguenza che non è tale un'attività volta al procacciamento di mezzi economici, quando, per l'intrinseca natura di esso o per la sua estraneità rispetto al fine (di religione o di culto), non sia con esso coerente in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine; quando, cioè, si tratti di un'attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in un'ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al culto o alla religione.* (Cassazione, n. 1633/1995 e n. 22493/2013). |

In relazione ai contenuti dei citati orientamenti giurisprudenziali, solo la presenza di specifici elementi (non prevalenza delle attività commerciali e rapporto strumentale con le attività istituzionali), permettono all’ente ecclesiastico di svolgere attività diverse senza correre il rischio di perdere la qualificazione originaria, di ente non commerciale[[8]](#footnote-8).

Anche i giudici di legittimità hanno ribadito che il fine spirituale o, comunque, altruistico perseguito dall’ente religioso non pregiudica l’attribuzione del carattere dell’imprenditorialità dei servizi resi, ove la prestazione sia oggettivamente organizzata in modo da essere fornita previo compenso adeguato al loro costo, dato che il requisito dello scopo di lucro assume rilievo meramente oggettivo ed è collegato alle modalità dello svolgimento dell’attività economica.

Il fine spirituale o comunque altruistico perseguito dall’ente religioso non pregiudica l’attribuzione del carattere dell’imprenditorialità dei servizi resi, ove la prestazione sia oggettivamente organizzata in modo da essere fornita previo compenso adeguato al loro costo, dato che il requisito dello scopo di lucro assume rilievo meramente oggettivo ed è collegato alle modalità dello svolgimento dell’attività economica. (Cass. 26 settembre 2006, n. 20815)

Per quanto riguarda i caratteri dell’attività imprenditoriale il riferimento all’art. 2082 c.c. e, in particolare, ai requisiti della professionalità dell’organizzazione e del fine di lucro, comporta in primo luogo che tali requisiti debbano essere valutati con riferimento alla fattispecie in concreto realizzata e, quindi, con riferimento al prevalente profilo della continuità o discontinuità dell’attività svolta.

Tali criteri possono applicarsi anche a quegli enti ecclesiastici, che erogando dietro corrispettivo prestazioni assistenziali realizzino utili di gestione, laddove questi ultimi vengano destinati, secondo quanto stabilito dallo statuto dell’ente stesso, al soddisfacimento dei fini assistenziali e di beneficenza.

L’utile di gestione costituisce non il fine della confessione, ma il mezzo per il conseguimento delle finalità istituzionali dell’ente, complessivamente considerato. A differenza del comune imprenditore, il quale è libero di destinare i profitti della sua attività economica a propria discrezione, l’ente confessionale risulta obbligato ad impiegare tali «profitti» gestionali, alla realizzazione delle finalità istituzionali.

# 3.Aliquota IRES alla metà per gli enti religiosi

Il passaggio da profili di sistema ad elementi di dettaglio evidenzia che all’ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, si applica l’aliquota IRES ridotta alla metà per effetto del combinato disposto:

* dell’art. 7, punto 3), dell’Accordo 18 febbraio 1984;
* della legge 25 marzo 1985, n. 121 (che ha equiparato, agli effetti tributari, gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto a quelli aventi fine di beneficenza ed istruzione);
* dell’art. 2, comma 1, legge 20 maggio 1985, n. 222;
* dell’art. 6, lett. *c*), d.P.R. n. 601/1973, che ha disposto proprio la riduzione alla metà dell’IRES nei confronti degli enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione.

La giurisprudenza ha saldamente ancorato l’agevolazione in esame, all’esistenza di un rapporto di strumentalità diretta ed immediata, tra l’attività «diversa», eventualmente esercitata e l’attività istituzionale. Lo stesso Consiglio di Stato, interpellato in precedenza in materia (parere n. 1296 in data 8 ottobre 1991), ha precisato che l’agevolazione non è riconducibile ad una ragione meramente soggettiva, poiché´ l’esenzione quantunque parziale, si concretizza in una eccezione al principio costituzionale (art. 53 Cost.), in relazione al quale tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche, secondo la loro capacità contributiva.

Pertanto, una eccezione è ammissibile solo in rapporto al particolare tipo di attività svolta.

«La parziale rinuncia al prelievo tributario nei loro confronti è giustificabile, quale deroga del principio di uguaglianza e di universalità nel raccordo tra contribuzione e capacità contributiva, in quanto attraverso il mancato prelievo si promuovano gli interessi perseguiti mediante una attività organizzata da un soggetto, non già per il tipo di soggetto» (altrimenti costituirebbe solo un privilegio)[[9]](#footnote-9).

Ne consegue che solo ed esclusivamente per i redditi derivanti da attività commerciali, svolte in misura non prevalente ed in rapporto di strumentalità diretta con la principale attività istituzionale, trova applicazione l’aliquota IRES ridotta alla metà.

|  |
| --- |
| Al fine del riconoscimento del beneficio della riduzione alla metà dell’aliquota dell’IRES, in favore degli enti equiparati a quelli di beneficenza o istruzione, non è sufficiente che essi siano sorti con tali enunciati fini, ma occorre altresì accertare, alla stregua del coordinamento con il D.P.R. n. 598 del 1973, artt. 1 e 2, che l’attività in concreto esercitata dagli stessi non abbia carattere commerciale, in via esclusiva o principale, ed inoltre, in presenza di un’attività commerciale di tipo non prevalente che la stessa sia in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini, e quindi, non si limiti a perseguire il procacciamento dei mezzi economici al riguardo occorrenti (dovendo altrimenti essere classificata come “attività diversa”, soggetta all’ordinaria tassazione).  (…)  …anche i soggetti che non svolgono in via esclusiva o prevalente attività commerciale, ma sono identificati e qualificati in base al fine che istituzionalmente perseguono, hanno diritto all’agevolazione di cui al più volte richiamato art. 6, qualora l’attività commerciale sia in un rapporto di strumentalità diretta ed immediata con il fine stesso, con la conseguenza che non è tale un’attività volta al procacciamento di mezzi economici, quando, per l’intrinseca natura di esso o per la sua estraneità rispetto al fine (di religione o di culto), non sia con esso coerente in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine; quando, cioè, si tratti di un’attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in un’ulteriore attività direttamente finalizzata, quest’ultima, al culto o alla religione.  (Cassazione n. 339 del 13/01/2021; ord. n. 25586 del 2016; n. 22493 del 2013) |

# 4.IRES dimezzata. Requisisti soggettivi e oggettivi per fruire della riduzione (circolare delle Entrate n. 15/E del 17 maggio 2022)

Con la **circolare n. 15/E del 17 maggio 2022**, le Entrate forniscono chiarimenti proprio sulla portata e sull’ambito applicativo dell’**articolo 6, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601**. La norma, come detto, prevede una **riduzione dell’aliquota** dell’imposta sul reddito delle società, pari alla metà di quella ordinariamente prevista (attualmente 24 per cento), applicabile sul reddito conseguito da determinati soggetti individuati dalla norma stessa in relazione ad attività caratterizzate da **una marcata utilità sociale[[10]](#footnote-10)**.

Nello specifico, la norma si rivolge a

* enti ospedalieri;
* fondazioni di origine bancaria di cui al decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153;
* enti religiosi civilmente riconosciuti.

Infatti, la disposizione elenca espressamente le tipologie di soggetti (**principalmente enti non commerciali**) che possono beneficiare della riduzione di aliquota IRES.

Più precisamente, il comma 1 prevede che «L’imposta sul reddito delle persone giuridiche (ora IRES) è **ridotta alla metà** nei confronti dei seguenti soggetti:

a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;

b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;

c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;

c-bis) Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione dell’Unione europea in materia di “in house providing” e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013».

Il successivo comma 2 del medesimo articolo dispone che «Per i soggetti di cui al comma 1 la riduzione compete a condizione che abbiano **personalità giuridica**».

La disposizione è stata oggetto di recenti interventi da parte del legislatore: in particolare, l’articolo 1, comma 51, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 **ne prevede l’abrogazione** con effetto, ai sensi del successivo comma 521 , «a decorrere dal periodo d’imposta di prima applicazione del **regime agevolativo di cui al comma 52-bis**», il quale a sua volta stabilisce che «con successivi provvedimenti legislativi sono individuate misure di favore, compatibili con il diritto dell’Unione europea, nei confronti dei soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà. È assicurato il necessario coordinamento con le disposizioni del codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117».

Sotto il profilo soggettivo, la riduzione a metà dell’aliquota IRES recata dall’articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973 spetta ai soggetti espressamente indicati nella norma e dotati di personalità giuridica.

Il **requisito soggettivo** è necessario ma non sufficiente ai fini della fruizione del beneficio in quanto la ratio dell’agevolazione trae origine dal giudizio di “meritevolezza” (rilevanza della utilità sociale) sull’attività svolta dall’ente, da cui derivano ricavi da assoggettare a imposta sui redditi.

L’appartenenza ad una delle categorie previste dalla norma agevolativa, dunque, va dimostrata non solo sotto il **profilo formale**, con riferimento agli scopi individuati dalle norme e dallo statuto, ma anche **dal punto di vista sostanziale**, considerato che la natura dell’attività in concreto esercitata dall’ente prevale, comunque, sul fine dichiarato.

Con riferimento **all’ambito oggettivo**, la riduzione dell’aliquota IRES si applica ai redditi derivanti dallo svolgimento delle attività istituzionali da parte degli enti individuati dalla norma quali meritevoli del trattamento agevolativo.

Detta agevolazione, configurando un’eccezione al principio di corrispondenza fra capacità contributiva e soggettività tributaria (quale immediata applicazione del canone costituzionale di cui all’articolo **53 della Costituzione**), «può giustificarsi solo in ragione della considerazione della attività che determinate categorie di contribuenti svolgono» (Consiglio di Stato, parere 8 ottobre 1991, n. 1296, cit.); da costante orientamento della Cassazione, inoltre, si conferma che l’agevolazione in esame non spetta solo in ragione della **qualità del soggetto** che la invoca, ma trova giustificazione anche nella **natura dell’attività svolta**, giacché in tal modo lo Stato, con il minore prelievo fiscale, intende tutelare interessi meritevoli di particolare attenzione.

Trattandosi di una agevolazione fiscale, va sottolineato che, in base ai principi generali dell’ordinamento, ricade sul soggetto richiedente **l’onere di provare** il possesso di tutti i requisiti necessari per la fruizione del beneficio.

## 4.1 Coordinamento con il Codice di Terzo settore

Nell’ottica di un coordinamento con le disposizioni recate dal decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo settore; di seguito: CTS), il comma 3 dell’articolo 6 prevede che la riduzione

* **non si applica agli enti iscritti nel Registro Unico nazionale del terzo settore** (primo periodo) e che
* ai soggetti di cui all’articolo 4, comma 3, codice del Terzo settore [cioè, gli enti religiosi civilmente riconosciuti], iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore, la riduzione **si applica** **limitatamente alle attività diverse** da quelle elencate all’articolo 5 del medesimo decreto legislativo (secondo periodo). Si ricordano comunque le modifiche all’art. 4, comma 3 CTS apportate dalla legge 29 luglio 2021, n. 108

Tale comma 3, dell’art. 6 si applica comunque «agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a **decorrere dal periodo di imposta successivo all’autorizzazione della Commissione europea** di cui all’articolo 101, comma 10, e, comunque, **non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro**».

Di conseguenza, in mancanza ancora dell’autorizzazione europea, la predetta norma agevolativa **risulta ancora in vigore** e comporta la riduzione alla metà dell’aliquota IRES per gli enti elencati nella disposizione stessa.

## 4.2 Un quadro finale di sintesi

Tra i destinatari della riduzione dell’aliquota IRES, il richiamato articolo 6, comma 1, lettera c) menziona appunto gli «*enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione*».

Nel novero di tali enti si riscontrano, come più volte ribadito, anche gli enti “ecclesiastici” aventi fini di religione o di culto, la cui equiparazione agli enti con “*finalità di beneficenza o di istruzione*” è stabilita dall’articolo 7, n. 3, della legge 25 marzo 1985, n. 121.

L’esistenza del fine “*di religione o di culto*” rappresenta una condizione necessaria ma non sufficiente per la spettanza dell’agevolazione, in quanto il beneficio non è applicabile solo in ragione della **qualificazione soggettiva dell’ente** ma assume rilevanza anche **l’elemento oggettivo**, rappresentato dal tipo di attività svolta. Come noto, i citati enti ecclesiastici, civilmente riconosciuti, possono svolgere anche attività “*diverse*” da quelle “*di religione o di culto*”, incluse le attività commerciali o a scopo di lucro (artt. 15-16, comma 3, L. n. 222/85 e art. 7.3, secondo comma Accordo del 1984).

Con risoluzione **n. 91/E del 19 luglio 2005** le Entrate avevano già avuto modo di chiarire che sul piano fiscale:

* le “*attività dirette*” ai fini di religione o di culto (ossia quelle «*dirette all’esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all’educazione cristiana*») beneficiano dell’agevolazione in esame in quanto attività “*tipiche*” degli enti ecclesiastici
* le “*attività diverse*” (ossia quelle di «*assistenza, educazione e cultura e, in ogni caso, anche le attività commerciali o a scopo di lucro*») scontano l’imposta in misura ordinaria

Inoltre, con la medesima risoluzione n. 91/E del 2005 è stato affermato che rientrano eccezionalmente nel regime agevolativo i redditi derivanti dalle “*attività diverse”*, anche se commerciali, esercitate dall’ente in maniera non prevalente o non esclusiva, qualora si pongano in un rapporto di “***strumentalità immediata e diretta****”* con i fini di religione o di culto (v. Cass. n. 526 del 14 gennaio 2021).

In sintesi un breve quadro riepilogativo:

|  |  |
| --- | --- |
| **ALIQUOTA IRES RIDOTTA (12%)** | **ALIQUOTA IRES PIENA (24%)** |
| ente ecclesiastico che svolge un’attività commerciale in via “*non prevalente*” e in rapporto di “*strumentalità diretta ed immediata*” con i fini di “*religione o di culto*”, per la quota di reddito ad essa riferibile si applica l’aliquota al 12% | ente ecclesiastico che svolge un’attività commerciale in via “*non prevalente*” ma in assenza di un rapporto di “*strumentalità diretta e immediata*” con i fini di “*religione o di culto*”, per la quota di reddito riferibile alla stessa si applica l’aliquota al 24% |
|  | ente ecclesiastico che svolge un’attività commerciale in via “*prevalente*” (idonea a comportare la perdita della qualifica di ente non commerciale) si applica l’aliquota al 24% |

Considerato che, come sopra anticipato, l’articolo 16 della legge n. 222 del 1985 fa rientrare tra le “*attività diverse”* quelle “*commerciali o a scopo di lucro”*, i criteri sopra elencati si applicano anche alle attività che, **pur non essendo qualificabili come commerciali**, perseguono uno scopo di lucro.

Si precisa che ricade sul soggetto richiedente **l’onere di provare** il possesso di tutti i requisiti necessari per la fruizione del beneficio fiscale: in pratica l’ente deve dimostrare, quindi, ai fini della propria natura non commerciale, che l’attività in concreto svolta non abbia carattere commerciale in via esclusiva o principale.

## 4.3 Enti religiosi di confessioni acattoliche

Nella categoria di cui alla lettera c) del comma 1 dell’articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973 rientrano anche gli enti con fini di religione o di culto appartenenti a **confessioni religiose diverse dalla Chiesa cattolica**, che

* sono dotati di personalità giuridica
* sono equiparati per legge agli “*enti con finalità di beneficenza o di istruzione*”.

Anche per tali enti, sempreché si riscontrino previsioni analoghe nelle leggi di approvazione delle intese tra lo Stato italiano e le relative confessioni religiose, valgono i chiarimenti forniti in ordine agli enti ecclesiastici.

# 5.Circolare n. 35/E del 28 dicembre 2023. Nuovi chiarimenti in tema all’agevolazione IRES.

Con Circolare [**n. 35/E del 28 dicembre 2023**](https://www.fiscoetasse.com/files/17586/circolare-ade35e-28122023.pdf), le Entrate forniscono chiarimenti in merito alla **riduzione a metà dell’aliquota Ires** (ex articolo 6 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601) a favore **degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti**, qualora ricorrano precisi requisiti espressamente stabiliti dalla legge.

Al riguardo, la citata circolare 15/E del 2022, ha già chiarito che la riduzione Ires può applicarsi ai redditi derivanti dal **godimento statico-conservativo** del patrimonio immobiliare, qualora:

* si configuri in concreto un “mero” godimento del patrimonio immobiliare (quindi non si realizzi l’esercizio di un’attività commerciale)
* e i proventi ritratti dalla locazione o dalla vendita siano effettivamente impiegati nelle attività di religione o di culto.

Ai fini dell’applicazione dell’articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973 ai redditi derivanti dal godimento del patrimonio immobiliare, la richiamata circolare ha considerato l’elemento della “**gratuità**” quale presupposto immanente dei “**fini di religione o di culto**”, insito nell’attività istituzionale dell’ente “**religioso**”.

Al riguardo, è senza dubbio opportuno fornire ulteriori precisazioni con specifico riferimento:

* al concetto di “gratuità”;
* agli elementi che connotano la gestione statico conservativa del patrimonio immobiliare;
* all’impiego parziale nell’attività istituzionale dell’ente dei proventi ritratti dalla locazione o dalla vendita, che hanno beneficiato della riduzione Ires.

## 5.1 Il concetto di “gratuità”

Preso atto che lo svolgimento delle attività di religione o di culto avviene prevalentemente a titolo gratuito, il raggiungimento del fine istituzionale da parte dell’ente religioso è reso possibile proprio dall’esistenza di mezzi economici ritraibili dal patrimonio dell’ente che, di fatto, assumono valenza “sostitutiva” dei redditi non realizzabili dall’ente in virtù dei suoi scopi istitutivi.

Per tale categoria di enti, il patrimonio immobiliare rappresenta infatti il **mezzo di finanziamento** delle attività rese in assenza di corrispettivi.

Tuttavia, occorre considerare che nella pratica potrebbero rilevarsi casi in cui in relazione ad alcune “attività dirette” ai fini di religione o di culto (ossia quelle «dirette all’esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all’educazione cristiana») l’ente riceva contributi, rimborsi spese o quote partecipative **prive del carattere reddituale** in quanto non corrisposti/elargiti a titolo di corrispettivo dell’attività istituzionale svolta dall’ente.

Si tratta, ad esempio, della quota iscrizione catechismo ovvero quote ricevute per la formazione del clero dei religiosi, etc…

Al riguardo si ritiene che la circostanza che un ente nello svolgimento della sua attività istituzionale (di religione o di culto) sia destinatario di **contributi privi comunque dell’elemento della corrispettività**, non fa venire meno il carattere della gratuità.

Pertanto, anche in tali ipotesi resta confermata l’agevolazione IRES.

## 5.2 Gestione statico conservativa del patrimonio immobiliare

La riduzione IRES può applicarsi ai proventi derivanti dalla locazione del patrimonio immobiliare al ricorrere di due condizioni:

1. che i proventi siano destinati all’attività istituzionale
2. che non sia configurabile, nell’attività di gestione, un’attività organizzata in forma d’impresa.

Al fine di escludere lo svolgimento di una attività organizzata in forma di impresa, occorre verificare, caso per caso, che l’ente non impieghi strutture e mezzi organizzati con **fini di concorrenzialità sul mercat**o, ovvero che non si avvalga di altri strumenti propri degli operatori di mercato.

La sussistenza o meno di un’organizzazione in forma di impresa va riscontrata in base a circostanze di fatto, valutando il complesso degli elementi che caratterizzano in concreto la situazione specifica.

Fermo restando che la verifica della sussistenza del requisito della commercialità dell’attività svolta richiede una valutazione, da effettuare caso per caso, delle modalità con le quali è svolta la gestione del patrimonio immobiliare, si evidenzia che elementi, quali ad esempio.

* la numerosità degli immobili,
* la durata dei contratti di locazione,
* le risorse destinate a tale scopo,

costituiscono, in via generale, **indici rilevanti ma non esaustivi** per stabilire l’esistenza dei presupposti ai fini della fruizione dell’agevolazione in argomento.

**ESEMPIO**:

Si potrebbe incorrere in una gestione degli immobili di tipo commerciale nel caso in cui l’ente disponga di **una pluralità di immobili che concede in locazione per brevi periodi di tempo**, pubblicizzando gli annunci relativi alla locazione dei propri immobili anche attraverso portali telematici, e assicurando una determinata gamma di servizi accessori (fornitura di pasti, auto, guide turistiche o altri servizi collaterali) che implichi l’adozione di un **sistema organizzativo complesso**.

Diversamente, la **semplice riscossione di canoni** derivanti da contratti di locazione di durata pluriannuale, anche se riferita a un numero rilevante di immobili, non implica di per sé lo svolgimento di un’attività commerciale.

In questo caso infatti l’ente si limita a gestire il proprio patrimonio attraverso un impiego minimo di risorse, comunque rapportate all’entità del patrimonio stesso e alle necessità della sua gestione statico conservativa e di mero godimento patrimoniale.

In ultimo si precisa che rientrano tra i redditi agevolabili anche quelli **catastali** inerenti gli immobili strumentali all’attività istituzionale agevolata svolta dall’ente e quelli degli immobili non locati.

## 5.3 Impiego parziale, nell’attività istituzionale, dei proventi ritratti dalla locazione/vendita che hanno beneficiato della riduzione Ires

Nella circolare n. 15/E è stato affermato che per beneficiare della riduzione IRES i proventi derivanti dal mero godimento del patrimonio immobiliare devono **essere effettivamente impiegati nell’attività istituzionale** dell’ente.

In sostanza, i proventi conseguiti non sono utilizzabili per finalità diverse da quella istituzionale, rilevando a tal fine che i proventi agevolati siano effettivamente destinati alla suddetta attività.

Al riguardo, occorre considerare che l’ammontare dei proventi agevolati non deve necessariamente essere utilizzato, integralmente e nel medesimo periodo d’imposta, per finanziare l’attività istituzionale.

Pertanto, potrebbe verificarsi che l’ente reimpieghi nell’attività istituzionale solo una parte di proventi conseguiti, in quanto:

* l’impiego nell’attività istituzionale non si realizza con riferimento **ad un solo periodo d’imposta**, ma nel tempo;
* utilizza parte degli stessi per **finanziare un’altra attività**, svolta dagli stessi enti religiosi, del pari agevolabile ai sensi dell’art. 6 del d.P.R. n. 601 del 1973;
* destina parte dei proventi per sostenere costi relativi a interventi su immobili che si sviluppano in **più periodi d’imposta** o per **finanziare progetti futuri** (lavori o progetti anche approvati ma non ancora iniziati) volti alla costruzione di beni strumentali alle attività istituzionali, alla manutenzione/risanamento del patrimonio immobiliare (anche in termini migliorativi) per consentire un uso idoneo alle finalità proprie dell’ente.

Tali circostanze non comportano la decadenza dall’agevolazione fruita, pur restando fermo l’onere di provare, con apposita documentazione, l’utilizzo dei proventi per le finalità istituzionali, ancorché ripartito in più annualità.

Invero, in considerazione dell’impiego in più anni delle somme destinate a finanziare l’attività istituzionale, si ritiene che non sia causa di disconoscimento dell’agevolazione, l’eventuale impiego dei predetti proventi in **attività finanziarie prive di rischio**, per un tempo e durata coerente con il programma di reimpiego nell’attività istituzionale (ad esempio in titoli di Stato).

In tali casi gli interessi percepiti e i proventi realizzati in caso di alienazione dei titoli stessi saranno anch’essi impiegati nell’attività istituzionale.

Infine, come previsto nella circolare n. 15/E nell’ipotesi in cui l’ente svolga solo attività di religione o di culto, il reinvestimento nelle attività istituzionali rappresenta l’unica destinazione possibile dei proventi derivanti dal godimento del patrimonio immobiliare.

Di contro, nell’ipotesi in cui l’ente, oltre all’attività istituzionale, svolga anche altre attività diverse non totalmente finanziate dai proventi derivanti da quest’ultime, al fine di beneficiare della riduzione Ires sui proventi ritratti dal mero godimento del patrimonio immobiliare, dovrà dimostrare di avere altri redditi assoggettati ad aliquota ordinaria che, al netto delle imposte, siano “sufficienti” a finanziarle.

## 5.4 Attività commerciali, strumentali ai fini di religione o di culto, esercitate in maniera marginale

In linea con l’orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, la riduzione dell’aliquota Ires è applicabile ai redditi derivanti dalle attività “diverse” da quelle di “religione o di culto”, ancorché commerciali, esercitate in via marginale dagli enti religiosi civilmente riconosciuti, a condizione che dette attività si pongano in rapporto di **strumentalità immediata e diretta** con i fini di religione o di culto.

In particolare, si ritiene che sussista un nesso di “**strumentalità immediata e diretta**” qualora l’attività diversa sia strettamente legata all’attività istituzionale agevolabile, in modo che la prima non avrebbe ragione di esistere senza la seconda, ovvero «che l’attività medesima sia “coerente” con il fine perseguito e non sia indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine» (cfr., *ex multis*: Cass. n. 526 del 14 gennaio 2021; n. 25586 del 13 dicembre 2016; n. 22493 del 2 ottobre 2013).

La stretta connessione con l’attività istituzionale può desumersi a titolo esemplificativo, nell’ipotesi in cui un ente ecclesiastico (parrocchia, diocesi, istituto religioso, fondazione), nello svolgimento dell’attività di formazione del clero e dei religiosi, di catechesi e di educazione cristiana dei fedeli, nonché nell’ambito di specifici percorsi religiosi dedicati ai fedeli, gestisca una **struttura ricettiva** riservata ai soli destinatari di dette attività o percorsi, che si pone in un rapporto strumentale e accessorio alla finalità religiosa, i relativi proventi sono agevolabili.

In tale ipotesi l’attività è agevolabile in quanto non riconducibile ad una normale attività ricettiva in considerazione delle diverse regole di accesso alla struttura, svolgimento e fruizione della stessa.

Coerentemente, l’agevolazione non si applica ai proventi derivanti dalla gestione di **strutture turistiche** per le quali è assente il collegamento con la sfera di religione o culto. Al riguardo si precisa che la presenza di una cappella all’interno della struttura di per sé non è sufficiente a considerare sussistente tale collegamento.

Possono altresì fruire dell’agevolazione IRES i proventi derivanti dalla gestione di **bar parrocchiali o dell’oratorio**, ubicati in locali interni alla struttura dell’ente religioso privi di accesso diretto da strada, aventi finalità di aggregazione sociale in continuità con l’azione di educazione e formazione cristiana; o ancora i proventi derivanti dalla gestione di sale parrocchiali/della comunità nei casi di programmazione a tema religioso o comunque connesso con il fine di religione o di culto.

In sintesi, riguardo questo ultimo aspetto

|  |  |
| --- | --- |
| **ATTIVITÀ AGEVOLABILI** | **ATTIVITÀ NON AGEVOLABILI** |
| Gestione di una **struttura ricettiva** da parte dell’ECCR destinata esclusivamente a chi fruisce di attività di formazione del clero/catechesi/educazione cristiana dei fedeli | Gestione di **strutture turistiche / ricettive** senza collegamento diretto con la finalità religiosa |
| Gestione del **bar parrocchiale o dell’oratorio**, qualora sia ubicato nei locali interni e privo di accesso diretto da strada |  |
| Gestione di **sale parrocchiali/ della comunità** solo nei casi di programmazione a tema religioso |  |

# 6.Istituti per il sostentamento del Clero. Possibilità di esercitare attività diverse/commerciali

Recenti pronunce della Suprema Corte hanno affermato che anche gli ISC, il cui fine di religione o di culto è insito e non deve essere accertato, possono svolgere al pari della generalità degli enti ecclesiastici **attività diverse da quelle istituzionali** (cfr. sentenza n. 1164 del 16 gennaio 2023; ord. n. 9409 del 24 febbraio 2023; ord. n. 9394 del 5 aprile 2023 e ord. n. 10400 del 18 aprile 2023).

I predetti enti, che istituzionalmente gestiscono il patrimonio immobiliare al fine di reperire i mezzi finanziari per il sostentamento del clero, rivestono una posizione particolare rispetto alla generalità degli enti ecclesiastici stante proprio la loro specifica finalità istituzionale.

Con le richiamate pronunce, la Corte di cassazione afferma che «il legislatore non ha escluso, ed anzi ha presupposto, che l’istituto diocesano per il sostentamento del clero possa svolgere, accanto ad attività di religione o di culto, anche ulteriori compiti, ed in particolare **anche attività di natura e rilevanza economica e commerciale**, finalizzate alla produzione di quei redditi del proprio patrimonio attraverso i quali provvedere ad integrare, se necessario, la remunerazione spettante al clero che svolge servizio in favore della diocesi, per assicurare il congruo e dignitoso sostentamento di ogni sacerdote».

La Cassazione evidenzia anche che «*coerentemente con la ratio legis, la disposizione recata dal D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6 in via di principio, deve applicarsi anche ai* ***k’*** *(come nel caso di immobili ricevuti per lasciti e donazioni o come tipicamente negli istituti diocesani), a due condizioni, imposte dai principi sopra esposti (e che appaiono richiamate anche nella circolare dell’Agenzia delle entrate n. 15E del 17 maggio 2022).*

*In primo luogo, si deve essere in* ***presenza di un mero godimento del patrimonio immobiliare****, finalizzato al reperimento di fondi necessari al raggiungimento dei fini istituzionali dell’ente, che si configura quando la locazione di immobili si risolve nella* ***mera riscossione dei canoni****, senza una specifica e dedicata organizzazione di mezzi e risorse funzionali all’ottenimento del risultato economico*».

Inoltre, «*ove si verta in ipotesi di mero godimento, occorre poi che* *tali* ***proventi siano effettivamente ed esclusivamente impiegati nelle attività di "religione o di culto"*** *e cioè nel fine istituzionale dell’ente*».

Infatti, «*la sussistenza delle predette condizioni garantisce che il godimento in chiave meramente conservativa del patrimonio immobiliare, i cui proventi costituiscono i mezzi necessari per il perseguimento dello scopo principale, non si ponga in contrasto con le finalità ideali e non economiche perseguite dall’ente*».

In proposito, quindi, in linea con quanto già chiarito dalla circolare n. 15/E, anche gli ISC sui proventi derivanti dalla gestione del patrimonio immobiliare, in assenza del carattere imprenditoriale e purché siano impiegati nell’attività istituzionale, potranno applicare la **riduzione Ires.**

In considerazione delle particolari finalità istituzionali assegnate agli enti religiosi in argomento l’eventuale esistenza di una struttura adeguata al numero degli immobili posseduti non rappresenta un indice automatico atto a qualificare l’attività svolta come commerciale.

In altri termini, la presenza di una organizzazione necessaria per la riscossione dei canoni, nonché per la manutenzione degli immobili non configura automaticamente elemento atto a far decadere l’ente dall’agevolazione.

In sintesi:

* l’ISCV può svolgere **anche attività di natura e rilevanza economica e commerciale**
* **l’agevolazione IRES si applica anche ai *proventi derivanti dalla locazione del patrimonio immobiliare purchè ricorrano due condizioni:***

1. *si deve essere in* ***presenza di un mero godimento del patrimonio immobiliare / mera riscossione dei canoni***
2. ***tali proventi siano effettivamente ed esclusivamente impiegati nelle attività di "religione o di culto" e cioè nel fine istituzionale dell’ente***

* la presenza di una organizzazione necessaria per la riscossione dei canoni, nonché per la manutenzione degli immobili **non configura automaticamente** elemento atto a far decadere l’ente dall’agevolazione.

# 7.Enti ecclesiastici ed esenzioni tributarie: recenti orientamenti Giurisprudenziali

Risulta di sicuro interesse richiamare recenti orientamenti giurisprudenziali (nazionali e comunitari) in materia di esenzioni tributarie e agevolazioni fiscali.

Tali pronunce vanno a delineare i presupposti oggettivi e soggettivi necessari per la definizione di un Ente Ecclesiastico quale ente soggetto alla normativa fiscale per scriminare le attività meramente istituzionali (e, pertanto, irrilevanti sotto il profilo fiscale) da quelle attività che, invece, consentono di attrarlo nel campo della commercialità e, quindi, della soggettività tributaria rimarcando, così, quella linea di confine fra l’area operativa istituzionale e quella prettamente commerciale dell’ente

## 7.1 Esenzione TARSU per edifici adibiti al culto. Un recente orientamento della Cassazione

Con sentenza **sent. n. 16641, 23 maggio 2022, la Cassazione stabilisce che** «è facoltà dei singoli Comuni prevedere nel regolamento comunale che gli edifici adibiti a culto religioso siano esenti da Tari e Tarsu purché la norma venga applicata in armonia con il principio comunitario “chi inquina paga” e con le disposizioni degli artt. 62 e 70 del D.lgs. n. 507/ 1993»[[11]](#footnote-11).

Nel caso di specie, l’Associazione religiosa – priva di intesa con lo Stato italiano - impugnava cartella di pagamento relativa alla Tarsu dell’anno 2008, deducendo che i locali oggetto di tassazione risultano adibiti al culto e, di conseguenza, beneficiano della esenzione prevista dal Regolamento comunale in materia di Tarsu. Il ricorso veniva tuttavia respinto in primo grado e l’Associazione contribuente proponeva dunque appello, a sua volta respinto dalla competente CTR sul rilievo che l’Associazione religiosa non aveva ancora stipulato con lo Stato italiano una intesa ai sensi del comma 3 dell’art.8 della Costituzione: pertanto, sarebbe mancante del riconoscimento del carattere di confessione religiosa. La contribuente proponeva infine ricorso per Cassazione.

I giudici di legittimità affrontano in primis la questione connessa all’effettivo **riconoscimento del carattere di confessione religios**a. Nel caso in esame, l’esenzione dall’imposta veniva negata proprio interpretando (erroneamente) il Regolamento del Comune nella parte in cui prevede l’esenzione dalla Tarsu per gli edifici adibiti al culto. La norma, tuttavia, non può essere letta nel senso che si applica solo alle comunità religiose hanno stipulato un’intesa ai sensi dell’art. 8 comma 3 della Costituzione in quanto non conforme né alla lettera della norma, né alla sua finalità.

Difatti la confessione religiosa non ha necessità di un riconoscimento per qualificarsi tale, né di stipulare una intesa con lo Stato; inoltre va considerato il rango di norma secondaria del regolamento comunale, che deve interpretarsi in armonia con la norma primaria, i suoi scopi e le sue finalità, nonché con la normativa sovranazionale e la Costituzione italiana.

In altri termini – proseguono i Giudici - allo stato della vigente legislazione nazionale, il riconoscimento della confessione religiosa è cosa diversa dalla stipulazione dell’intesa e né l’uno né l’altra hanno alcuna rilevanza ai fini del libero esercizio del culto, in forma individuale o associata, diritto protetto dagli artt. 8 e 19 della Costituzione. Il riconoscimento e l’intesa, infatti, operano su piani diversi da quello dell’esercizio della libertà di culto

La norma primaria a sua volta deve essere interpretata in armonia con il **principio euro-unitario “chi inquina paga”** espresso nell’art. 15 della direttiva 2006/12/CE e nell’art. 14 della direttiva 2008/98/CE, cui si ispira l’art. 62 del D.lgs. 507/1993, sicché non potrebbe trovare spazio una norma regolamentare che esenti dal pagamento della Tarsu locali che sono invece idonei alla produzione dei rifiuti.

La finalità della norma regolamentare in esame non è quella distinguere i culti e le confessioni religiose a seconda se abbiano stipulato o meno intese con lo Stato, quanto piuttosto quella di individuare con un certo margine di precisione quali sono i locali che, in ragione della loro **destinazione d’uso**, si esonerano dal tributo. Ciò in quanto la norma presuppone, a monte, la valutazione sulla non idoneità a produrre rifiuti dei locali destinati all’esercizio del culto.

Per potersi parlare di locali destinati ad esercizio del culto è necessario

* accertare che la comunità che ivi si riunisce sia una confessione religiosa e non un altro tipo di associazione,
* che detta comunità si riunisca in quel determinato luogo per l’esercizio del culto e non per altre, sia pur lecite, finalità.

Il che comporta:

* il dovere dell’ente di individuare le comunità religiose secondo criteri appropriati e compatibili con la nostra Costituzione e senza operare trattamenti discriminatori,
* un **onere dichiarativo** da parte della comunità che aspiri al riconoscimento del beneficio fiscale.

Sulla scorta di principi sopra precisati, si può osservare che una interpretazione armonica e coerente con la normativa primaria, le Direttive UE e la Costituzione, impone di considerare per **locali adibiti all’esercizio del culto** quei locali che nei quali in concreto si esercita una pratica che può definirsi culto, nell’ambito di una confessione religiosa in cui fini non contrastano con i principi fondamentali dell’ordinamento nazionale.

La Cassazione ribadisce il principio per cui **occorre accertare in concreto** che nei locali per i quali è richiesta l’esenzione la comunità si riunisca per esercitare il culto e non ad altri fini. Detta verifica deve eseguirsi in concreto e non in astratto e pertanto **non è sufficiente la classificazione catastale** dei locali come edifici destinati al culto.

È allora necessario:

* che si accerti se effettivamente la parte contribuente abbia dichiarato che i locali sono destinati al culto nella denuncia originaria o in quella di variazione
* che tale effettiva destinazione sia stata debitamente riscontrata in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione.

Si aggiunga la precisazione che la mancanza del primo di questi requisiti (cioè la denuncia o la variazione) non è emendabile in giudizio, mentre in caso di contestazione lo è il secondo requisito (cioè la prova della effettiva destinazione dei locali).

Il contribuente deve **dedurre e provare i relativi presupposti** (Cass. n. 18054/2016), poiché sull’interessato grava, in uno con l’obbligo di denuncia ai sensi dell’art. 70 del D.lgs. n. 507/1993, **un onere d’informazione**, al fine di ottenere l’esclusione delle aree indicate dalla superficie tassabile (Cass. 2125/2017; Cass. 21011/2021). **Se la parte non assolve a detto onere di preventiva informazione, la relativa circostanza non può essere fatta valere nel giudizio di impugnazione dell’atto impositivo** (Cass. 14037/2019; Cass. 31460/2019).

La denuncia (o variazione) assolve infatti alla finalità di portare a conoscenza dell’ente impositore quali sono i locali occupati o detenuti e quelli per i quali sussistono - secondo il contribuente - i requisiti della esenzione, così da consentire all’ente:

1. di avere un quadro completo della produzione di rifiuti sul territorio e del soggetto responsabile,
2. di avviare gli opportuni controlli nonché di organizzare la gestione del servizio.

Al tempo stesso la stessa denuncia/variazione integra la **dichiarazione della volontà di avvalersi del beneficio** per i locali indicati come superficie non tassabile.

Per queste ragioni, la **sua carenza non è emendabile** **se non per il futuro**, e cioè con riferimento agli anni di imposta non ancora scaduti, tramite la presentazione, nei termini previsti dall’art 70 del D.lgs. 507/1993, della denuncia o della variazione.

Solo se il contribuente ha presentato la denuncia o la variazione, potrà integrare, in caso di contestazione, in via stragiudiziale ovvero anche in giudizio, la prova della effettiva destinazione dei locali.

In conclusione, i Giudici di legittimità stabiliscono che:

1. È facoltà dei singoli Comuni prevedere nel regolamento comunale che gli edifici adibiti a culto religioso siano **esenti da Tari e Tarsu** purché la norma venga applicata in armonia con il principio comunitario “chi inquina paga” e con le disposizioni degli artt. 62 e 70 del D.lgs. n. 507/ 1993; pertanto, possono essere esentati da Tari e Tarsu soltanto gli edifici effettivamente destinati all’esercizio del culto e come tali specificamente indicati nella **denuncia o nella successiva variazione**, non essendo sufficiente a tal fine la mera classificazione catastale.
2. Se il contribuente non assolve **all’onere di preventiva informazione tramite denuncia**, la circostanza della destinazione a culto non può essere fatta valere nel giudizio di impugnazione dell’atto impositivo.
3. Le norme regolamentari di cui sopra devono essere interpretate in termini coerenti ed armonici non solo con la norma primaria ma anche con la Costituzione. Pertanto non è consentito escludere dal beneficio fiscale previsto per locali destinati a culto religioso quelle confessioni religiose che pur potendosi qualificare tali non hanno ancora stipulato le intese di cui all’art. 8 comma 3 della Costituzione; nell’accertare se una determinata comunità sociale può qualificarsi come **confessione religiosa** il giudice può avvalersi di alcuni **indici presuntivi** quali, esemplificativamente, la sussistenza di un riconoscimento ai sensi dell’art. 2 della legge n. 1159/1929 ovvero la circostanza che sia in fase di perfezionamento l’intesa di cui all’art. 8 della Costituzione, oppure operare detto accertamento tramite l’esame dello statuto, che ne esprima chiaramente i caratteri.

## 7.2 Esenzione e riduzione IMU per gli enti ecclesiastici. Legge di Bilancio 2024 e note della CEI

L’annosa questione dell’esenzione IMU per gli enti ecclesiastici trova un importante puntualizzazione con la **legge Bilancio 2024** che introduce una **norma di interpretazione autentica** – che, dunque, fornisce un criterio interpretativo valido ex tunc – in riferimento alla quale si chiarisce come “*gli immobili si intendono utilizzati quando sono* ***strumentali alle destinazioni*** *di cui* *all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992, anche in assenza di* *esercizio attuale delle attività stesse, purché essa non determini la cessazione definitiva della* *strumentalità*”.

Con una corposa e dettagliata nota, la **CEI in data 18 gennaio 2024,** ha ripercorso gli aspetti essenziali concernenti la corretta applicazione IMU agli religiosi; di seguito se ne riportano in sintesi i contenuti.

Tale interpretazione va intesa nel senso per cui la strumentalità dell’immobile alla destinazione di cui al predetto art. 7 prescinde da un esercizio attuale delle attività, sempre che tale assenza non sia indicativa di una definitiva perdita di collegamento strumentale.

In tema di dichiarazione IMU, si ricorda che, a decorrere dall’anno d’imposta 2020, gli enti non commerciali (e dunque anche gli enti ecclesiastici) sono tenuti a presentare la dichiarazione, per ogni anno, entro il termine del 30 giugno dell’anno successivo a quello di riferimento. In pratica, la dichiarazione va presentata per ogni anno d’imposta, indipendentemente dal fatto che intervengano variazioni che incidano sull’ammontare dell’imposta dovuta (art. 1, comma 770 L. 160/2019).

In caso di omessa dichiarazione è prevista una **sanzione amministrativa** dal 100 al 200 per cento dell’imposta dovuta con un minimo di 51 euro.

Applicando il ravvedimento operoso, la sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l’autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza, a 1/10 del minimo, se, come è stato detto, questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni.

### 7.2.1 Esenzioni. Casi pratici peculiari

Le esenzioni sono elencate tassativamente dall’art. 1 comma 759 della L. 27 dicembre 2019, n. 160. Vengono di seguito individuate quelle più rilevanti per gli Enti ecclesiastici.

***a) Fabbricati nelle categorie catastali E/1-E/9 (lett. b)***

Sono esenti i fabbricati classificati nelle categorie catastali da E/1 a E/9, compresi quindi gli edifici qualificati come fabbricati destinati all'uso pubblico dei culti, E/7.

***b) Fabbricati destinati esclusivamente all’esercizio del culto e loro pertinenze (lett. d)***

Sono esenti dall’imposta i fabbricati destinati esclusivamente all’esercizio del culto e delle loro pertinenze.

Quanto alla definizione di “pertinenza”:

* va assunta in senso civilistico;
* non ha limite numerico;
* non richiede né esclude particolari categorie catastali
* comprende l’abitazione del parroco e quelle degli altri sacerdoti addetti alla parrocchia, l’oratorio e le altre strutture del complesso parrocchiale in cui la parrocchia svolge direttamente le proprie attività istituzionali (vedi Risoluzione 9/1178 del 12.12.1992; Ris.1/DF/2004);
* non è meramente “nominalistico”, ma dipende dall’effettivo utilizzo (la “canonica” concessa in locazione non è "pertinenza”, mentre lo è la “canonica” non più abitata dal parroco, ma destinata alle attività della parrocchia (es. ufficio parrocchiale, archivio, sale riunioni...).

Circa le **case canoniche non più abitate**, la Nota della Cei richiama la giurisprudenza per cui:

* il luogo in cui il parroco stabilisce la propria residenza anagrafica è irrilevante (cfr. Cass. 17.10.2005, n. 20033);
* il luogo in cui il parroco dimora abitualmente può assumere rilevanza in caso di inutilizzo prolungato nel tempo (dunque, non saltuario o momentaneo), non giustificato adeguatamente (per una contingente necessità) e comunque tale da far desumere la perdita del nesso di strumentalità del bene pertinenziale (la casa canonica) alla chiesa e, quindi, all’attività di culto tutelata dalla norma agevolativa (cfr. Cass. 12.05.2010, n. 11437).

Considerando quanto detto in precedenza circa la norma di interpretazione autentica recentemente introdotta, si può ipotizzare che la strumentalità si perda quando l’immobile subisca **trasformazioni così radicali** da non poter più essere considerato strumentale alle attività di religione o di culto o alle altre attività che garantiscono l’esenzione quando condotte con modalità non commerciali;

Inoltre, tale strumentalità non sussiste qualora, prima del periodo di inutilizzo, lo stesso immobile non fosse più stato usato per le attività che garantiscono l’esenzione (si pensi, ad esempio, ad un immobile in origine usato per attività di catechismo, successivamente locato e poi di fatto non utilizzato, tenuto sfitto).

Di contro, la strumentalità ricorrerebbe tutte le volte in cui gli immobili parrocchiali siano utilizzati, anche per brevi periodi ma con continuità durante tutto l’anno e, comunque, senza compiere scelte incompatibili con la chiara e dimostrabile volontà di non scindere il legame con la destinazione di religione o di culto che si imprime al bene.

ESEMPIO:

Ricorre strumentalità nel caso di canoniche non più abitate da un sacerdote vengano utilizzate come ufficio o archivio parrocchiale o, ancora, per ospitare ritiri e incontri di catechesi. In questi casi, è sempre richiesta la presentazione annuale della dichiarazione IMU.

In questi casi, è sempre richiesta la presentazione annuale della dichiarazione IMU e la conservazione della documentazione utile a provarne l’utilizzo (ad es. bollettini parrocchiali riportanti le attività svolte).

***c) Immobili posseduti e utilizzati da enti non commerciali per alcune attività (lett. g)***

Sono esenti gli immobili posseduti ed utilizzati dagli enti non commerciali e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di religione e culto, come definite dall’articolo 16, lettera a), della legge 222/1985: «agli effetti delle leggi civili si considerano attività di religione o culto quelle dirette all’esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all’educazione cristiana».

Quindi in forza di queste indicazioni si considerano **esenti**

* gli oratori,
* i centri parrocchiali,
* i seminari,
* le case religiose,
* i monasteri e i conventi,
* gli episcopi
* gli uffici delle Curie diocesane

***d) Uso promiscuo degli immobili posseduti e utilizzati da enti non commerciali***

Qualora l'unità immobiliare abbia **un'utilizzazione mista (parte esente, parte imponibile)** e non sia possibile distinguere catastalmente il fabbricato l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione.

Tale **rapporto proporzionale** è determinato con riferimento:

* **Allo spazio**: il criterio della superficie è semplice da applicare, ma solo quando una medesima unità immobiliare è ripartita in più ambienti, ciascuno utilizzato esclusivamente per una attività (o esente o imponibile).

ESEMPIO:

un **bar inserito nell’unità immobiliare destinata ad oratorio** oppure una sala destinata in maniera pressoché esclusiva ad usi non esenti (cessioni a terzi a titolo oneroso o gratuito come riunioni di condominio, feste di compleanni e simili).

La percentuale di imponibilità si calcola rapportando lo spazio utilizzato per l’attività non esente rispetto alla superficie totale della unità immobiliare.

* **Al numero dei soggetti** nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali: il criterio delle persone è semplice da applicare, ma presuppone che sia possibile contare le persone che partecipano ad attività esenti e a quelle non esenti; per le parrocchie è pressoché inapplicabile.

ESEMPIO:

a una **piscina utilizzata da un’associazione sportiva dilettantistica** per i propri soci e anche per corsi di nuoto a pagamento per non soci. La percentuale di imponibilità si calcola rapportando il numero dei non soci iscritti ai corsi a pagamento rispetto al numero dei soci.

* **Al tempo**: il criterio del tempo considera come unità di misura minima la “giornata”.

ESEMPIO:

campi sportivi affittati 3 sere della settimana per 35 settimane. La percentuale di imponibilità si calcola rapportando il totale delle sere in cui i campi sono concessi in affitto (3 x 35 = 105 giorni) rispetto ai giorni dell’anno.

* al **criterio della superficie** che può essere combinato con quello del tempo.

ESEMPIO: una sala dell’oratorio utilizzata per usi non esenti 10 serate durante l’anno (cessioni a terzi a titolo oneroso o gratuito come riunioni di condominio, feste di compleanni e simili).

La percentuale di imponibilità si calcola rapportando lo spazio utilizzato per l’attività non esente rispetto alla superficie totale della unità immobiliare; il risultato si riduce rapportando il totale dei giorni (10) in cui il salone è utilizzato per attività diverse da quelle di religione e culto rispetto ai giorni dell’anno.

***e) Immobili concessi in comodato***

In generale, **gli immobili concessi in comodato non sono esenti dall’IMU**, salvo in due casi determinati di seguito elencati.

1. L’esenzione è garantita (quando il comodatario è un ente pubblico o privato diverso dalle società): a un trust (che non abbia per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale) ovvero a un organismo di investimento collettivo del risparmio, residente nel territorio dello Stato, a condizione che esso svolga nell’immobile - con modalità non commerciali - esclusivamente attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricercar scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, di religione o di culto e che sia **funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente**.

Tale esenzione è stabilita da una norma interpretativa della Finanziaria 2024 ed è pertanto retroattiva. L’esenzione, pertanto, è garantita, ad esempio, per impianti sportivi di proprietà di una

Parrocchia concessi in comodato a una società sportiva nata in oratorio e ispirata ai suoi valori (per questo è importante che gli Statuti delle ASD “oratoriane” “codifichino” il loro “collegamento funzionale” con la Parrocchia). Oppure, in caso di immobili concessi dalla Diocesi a una Parrocchia e viceversa o ancora dalla Casa generalizia di un Istituto Religioso a una casa provinciale da essa dipendente.

1. Nel caso di immobili dati in comodato gratuito a un Comune o ad altro ente territoriale, o ad altro ente non commerciale, esclusivamente per l'esercizio dei rispettivi scopi istituzionali o statutari, in cui non vi sia alcun collegamento funzionale o strumentale tra comodante e comodatario, **l’esenzione non è “automatica”** ma dovrà essere esplicitamente prevista dal Regolamento comunale per l’applicazione dell’IMU, ai sensi del c. 777.

***f) Imu e costituzione di diritti reali di godimento***

Secondo la Legge “*I soggetti passivi dell'imposta sono i possessori di immobili, intendendosi per tali il proprietario ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi*” (**comma 743 L. 160/2019**).

Pertanto, in caso di usufrutto o diritto di superficie, soggetto passivo dell’imposta è l’usufruttuario o il titolare del diritto di superficie sul bene immobile, non il nudo proprietario del bene.

Tuttavia, nella specifica ipotesi in cui il diritto reale di godimento sia vantato su un edificio di culto, è prevista **esenzione dal pagamento dell’imposta ai sensi dell’art. 1, comma 759 della L. 160/2019.**

Ne consegue che:

* in astratto, sarebbe tenuto al pagamento dell’IMU l’usufruttuario o il titolare del diritto di superficie;
* nel caso specifico, essendo prevista dalla legge l’esenzione per gli edifici di culto, essa spetta per chiunque la legge individui come soggetto passivo d’imposta, dunque anche per l’usufruttuario o per il titolare del diritto di superficie

### 7.2.2 Casi di riduzione IMU

La base imponibile IMU è ridotta nella misura del 50% per:

1. i fabbricati di interesse storico o artistico;
2. i fabbricati inagibili o inabitabili (e di fatto inutilizzabili).

***a) Riduzione IMU per i fabbricati di interesse storico o artistico***

La Legge (comma 747, lettera a) della L. 160/2019) dispone che la base imponibile dell’imposta **è ridotta del 50%** per i fabbricati di interesse storico o artistico di cui all’art. 10 del Codice dei beni culturali e del paesaggio (D.Lgs. n. 42/2004).

Sul punto, è stato chiarito dalla Giurisprudenza che non è necessaria la preesistenza di un formale provvedimento che riconosca l’interesse culturale, emesso dall’autorità amministrativa ai sensi del citato D.Lgs. n. 42 del 2004, art. 13, provvedimento, invece, necessario per i beni privati (Cass. Ordinanza 24 settembre 2020, n. 20131, richiami a Cass. N. 12307 e n. 25947/2017; Cass n. 19878/2016).

Pertanto, sinteticamente, ai fini di godere dell’agevolazione:

* per i beni di **proprietà privata** è richiesto un formale provvedimento che riconosca l’interesse culturale degli stessi;
* per i beni di **proprietà pubblica e di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti**, vige una **presunzione di culturalità** per gli immobili aventi almeno 70 anni per cui non è necessario un formale provvedimento che riconosca l’interesse culturale ma solo una verifica da parte del Ministero competente circa la sussistenza dell’interesse culturale.

***Fabbricati inagibili o inabitabili***

Per quanto riguarda, invece, **i fabbricati inagibili o inabitabili (e di fatto inutilizzabili)**, ai sensi del comma 747, lettera b) della L. 160/2019, la base imponibile è **ridotta del 50%,** limitatamente al periodo dell’anno durante il quale sussistono dette condizioni.

Tale condizione è accertata dall’ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione.

In alternativa, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi del D.P.R. n. 445/2000, che attesti la dichiarazione di inagibilità o inabitabilità del fabbricato da parte di un tecnico abilitato.

Ai fini dell’applicazione della riduzione in commento, i comuni possono disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione.

Sul tema, nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione imu si richiama il passaggio per cui «per l’applicabilità della citata riduzione è necessario che **sussistano congiuntamente l’inagibilità o l’inabitabilità e l’assenza di utilizzo dell’immobile**» e

«si precisa che **l’inagibilità** deve consistere in un degrado fisico sopravvenuto (ad esempio, fabbricato diroccato, pericolante, fatiscente) o in un’obsolescenza funzionale, strutturale e tecnologica, non superabile con interventi di manutenzione».

Si può affermare che il mero inutilizzo del bene - non dovuto a ragioni di inagibilità/inabitabilità riscontrabili con perizia di un tecnico abilitato - non consente di beneficiare della riduzione della base imponibile IMU al 50 per cento.

**N.B.**

Alla luce di quanto esposto - anche in considerazione dei concetti di **“strumentalità”** e di **“inutilizzo”** del bene - si ritiene sostenibile che un immobile (ad esempio, una casa canonica, destinata ad attività di religione o culto) che, di fatto, non venga utilizzato in quanto deteriorato, **perda in maniera definitiva la sua strumentalità** con le predette finalità tutelate dalla norma - passando quindi da essere esente IMU a essere oggetto di imposizione con base imponibile ridotta al 50% - solo quando il degrado fisico sopravvenuto sia tale da non essere superabile con interventi di manutenzione.

Ne consegue che,

* **l’inutilizzo legato all’inagibilità/inabitabilità**, comporta una riduzione della base imponibile IMU del 50%
* l’inutilizzo **non legato a ragioni di inagibilità/inabitabilità** (ma, ad esempio, ad un cambio di destinazione o inerzia), se prolungato e tale da far desumere con evidenza la mancanza di collegamento con la sua originaria destinazione, comporta la perdita di ogni agevolazione.

Infine, considerata l’ipotesi di un fabbricato di interesse culturale che, al contempo, versi in stato di inagibilità o inabitabilità, ci si è chiesti se fosse possibile **cumulare le due agevolazioni, con conseguente esenzione totale IMU.**

Secondo il Ministero dell’Economia e delle Finanze «non appare coerente con la logica della norma prevedere un’ulteriore agevolazione che già appare insita nella norma specificatamente disposta per tali immobili» (**FAQ Risposte Ministero economia e finanze 31.5.2012**). Pertanto, è consigliato attenersi alle indicazioni del MEF e ritenere non applicabile il cumulo tra le agevolazioni.

TABELLA DI SINTESI

|  |  |
| --- | --- |
| **ESENZIONE IMU** | **RIDUZIONE IMU** |
| *Fabbricati nelle categorie catastali E/1-E/9* | *fabbricati di interesse storico o artistico* |
| *Fabbricati destinati esclusivamente all’esercizio del culto e loro pertinenze* | *fabbricati inagibili o inabitabili* |
| *Immobili posseduti e utilizzati da enti non commerciali per alcune attività* |  |
| *Uso promiscuo degli immobili posseduti e utilizzati da enti non commerciali (l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale)* |  |
| *Immobili in comodato solo se concessi a un trust o a un organismo di investimento collettivo del risparmio alle condizioni stabilite dalla legge* |  |
| *Costituzione di un diritto reale di godimento* |  |

### 7.2.3 Nuovo modello dichiarazione IMU

Si ricorda che con **decreto 4 maggio 2023**, il Ministero dell’economia e delle finanze ha approvato **il nuovo modello di dichiarazione IMU per gli enti non commerciali (IMU ENC).**

Nel sito istituzionale (<https://www.finanze.gov.it/it/inevidenza/Decreto-Ministeriale-del-4-maggio-2023/>) sono reperibili le relative istruzioni per la compilazione nonché le specifiche tecniche per la trasmissione telematica. Il nuovo modello dovrà essere utilizzato per la **trasmissione annuale ed esclusivamente telematica** della dichiarazione IMU ENC relativa all’anno di imposta di riferimento entro il termine del 30 giugno.

In riferimento al **profilo soggettivo**, l’art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992 richiama i soggetti di cui all’art. 73, comma 1, lett. c), del TUIR, vale a dire gli enti pubblici e privati diversi dalle società che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale residenti nel territorio dello Stato.

Nell’ambito degli enti privati non commerciali vanno ovviamente ricompresi anche **gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti** secondo le previsioni dell’Accordo modificativo del Concordato Lateranense (legge 25 marzo 1985, n. 121 per la Chiesa cattolica) e delle intese tra lo Stato italiano e le altre confessioni religiose.

Nell’ambito del requisito soggettivo di cui all’art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992, **non rientrano tutte le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)** di cui al D. Lgs 4 dicembre 1997, n. 460 in quanto, come precisato al punto 1.12 della circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 168/E del 26 giugno 1998, “la riconducibilità nella categoria soggettiva delle ONLUS prescinde da qualsiasi indagine sull’oggetto esclusivo o principale dell’ente e, quindi, sulla commercialità o meno dell’attività di fatto dallo stesso svolta”.

Sono tenuti alla presentazione della dichiarazione, come detto, gli **enti non commerciali** di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, che possiedono e utilizzano gli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lettera i).

Inoltre, la dichiarazione IMU ENC va presentata per **tutti gli immobili di cui sono in possesso.**

Di conseguenza,occorre evidenziare – come del resto già precisato anche nelle istruzioni relative al modello dichiarativo IMU/IMPI, dedicato agli Enti Commerciali e alle Persone Fisiche (EC/PF) di cui al decreto del Ministero dell’economia e delle finanze 29 luglio 2022 – come il modello dichiarativo in oggetto sia dunque diventato **l’unico modello che deve essere utilizzato** dai soggetti ENC, per tutti gli immobili di cui sono in possesso, non solo quindi per gli immobili in cui si svolge una delle attività cosiddette meritevoli di cui all’art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992, con modalità commerciali, **ma anche per quelli in cui non svolgono attività meritevoli.**

La dichiarazione deve essere presentata al **comune sul cui territorio insistono gli immobili dichiarati**. Se l’immobile insiste su territori di comuni diversi, la IMU ENC deve essere presentata al comune sul cui territorio **insiste prevalentemente la superficie** dell’immobile stesso.

Tuttavia, in caso di variazioni delle circoscrizioni territoriali dei comuni, la stessa deve essere presentata al comune nell'ambito del cui territorio risultano ubicati gli immobili **al 1° gennaio dell'anno cui l'imposta si riferisce.**

L’IMU ENC deve essere trasmessa **annualmente** **entro il 30 giugno** dell’anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell’imposta.

La citata dichiarazione, inoltre, va inoltrata **con modalità telematica** seguendo le specifiche tecniche allegate al DM in esame. (gli eventuali aggiornamenti delle specifiche tecniche saranno pubblicati sul sito internet del Dipartimento delle finanze del Ministero dell’economia e delle finanze [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it)) .

Si ribadisce che la dichiarazione in argomento deve **essere presentata ogni anno** diversamente quindi da quello che avviene per la differente dichiarazione IMU/IMPi approvata con decreto direttoriale 29 luglio 2022, poiché quest’ultima “ha effetto anche per gli anni successivi, sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell’imposta dovuta”.

Tale netta distinzione deriva dalla circostanza che la determinazione dell’IMU, che deve essere esposta in dichiarazione, si basa su **parametri che variano** verosimilmente di anno in anno e che incidono naturalmente sulla determinazione dell’imposta stessa.

Del resto, la dichiarazione IMU ENC è basata su elementi di cui il comune competente potrebbe non essere a conoscenza e tale evenienza rende indispensabile la presentazione periodica della dichiarazione stessa.

A fondamento di detta esigenza, appare determinante quanto previsto dall’art. 5 del regolamento 19 novembre 2012, n. 200, in base al quale “il rapporto proporzionale (…) è determinato con riferimento allo spazio, al numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali e al tempo”. È di tutta evidenza che detti elementi sono suscettibili di variare continuamente e questo avvalora la necessità della dichiarazione periodica.

## 7.3 IMU ed enti religiosi. Il punto della Cassazione (sent. n. 35123/2022)

Con sentenza **n. 35123 pubblicata il 29 novembre 2022**, la Cassazione aggiunge un ulteriore tassello in tema di esenzione IMU per gli enti religiosi, stabilendo il principio per cui il livello della retta richiesta da una scuola paritaria non comporta automaticamente l’esenzione dall’imposta per l’ente medesimo[[12]](#footnote-12).

Nella fattispecie in esame, l'Istituto educativo, titolare di una scuola paritaria, opponeva gli avvisi di accertamento relativi all'ICI/IMU per gli anni 2010 -2015, invocando l’esenzione prevista dall’art 7 lett. i) del D.lgs. 504/1992.

Il ricorso veniva parzialmente accolto in primo grado escludendo le sanzioni; di conseguenza proponevano appello tanto l'Istituto che il Comune ed entrambi gli appelli venivano rigettati dalla competente Commissione tributaria regionale: la CTR adita osservava, infatti, che mancava il requisito (oggettivo) per l'applicazione della chiesta esenzione, posto che risulta necessario a tal fine che le rette scolastiche siano di importo simbolico oppure idonee a coprire solo una frazione del costo effettivo del servizio scolastico. Di contro, nel caso di specie la retta applicata agli studenti mediamente supera il 50% del costo del servizio e, quindi, si può affermare che si tratti di attività commerciale non esente da imposta comunale.

Avverso la sentenza di secondo grado proponeva dunque ricorso principale l'Istituto scolastico paritario.

La Suprema Corte sottolinea in primis come l’esenzione invocata dalla ricorrente sia stata negata ritenendo **insussistente il requisito oggettivo**, pur nella pacifica ricorrenza del requisito soggettivo.

Al riguardo è interessante sottolineare come le due imposte presentino un regime normativo, quanto all’esenzione, **formulato in termini leggermente differenti**, il che tuttavia non ne ha impedito una uniforme interpretazione alla luce dei principi di diritto eurounitario (in particolare il riferimento va al divieto di aiuti di Stato stabilito dall’art. 107 del TFUE).

In particolare, la norma dell’articolo 7, comma 2-bis, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, come modificato dall’articolo 39, comma 1, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, dispone che **l'esenzione dall’ICI** si intende applicabile alle attività indicate che “**non abbiano esclusivamente natura commerciale**”, mentre dalla data di entrata in vigore del decreto legge n. 1/2002, convertito con legge n. 27/2012, l’esenzione prevista dall’articolo 7, primo comma, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92 si applica agli immobili degli enti non commerciali **soltanto se le attività ivi elencate vengono svolte con “modalità non commerciali”.**

Al riguardo, la giurisprudenza di questa Corte si è nel tempo consolidata nell’affermare che l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, in relazione ai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. c), del TUIR, presuppone **la ricorrenza cumulativa sia del requisito soggettivo** (natura non commerciale dell'ente), sia del **requisito oggettivo** (diretta destinazione dell'immobile allo svolgimento delle attività previste dal medesimo art. 7, tra cui rientrano quelle volte alla didattica e all’educazione).

Risulta invece del tutto irrilevante **la successiva destinazione degli utili**, eventualmente ricavati, al perseguimento di fini sociali o religiosi, siccome riguardante un **momento successivo** alla loro produzione, tale da non far venir meno l'eventuale carattere commerciale dell'attività.

In sintesi, l’esenzione **è compatibile** con il divieto di aiuti di Stato, sancito dalla normativa unionale, soltanto qualora:

* abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica,
* l'attività sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico (Cass. 7415/2009; Cass. 22233/2019; Cass. 24044/2022; Cass.6795/2020; Cass. 13970/2016; Cass. 24500/2009).

Deve tenersi conto, infatti, della nota decisione della **Commissione dell'Unione Europea del 19 dicembre 2012**, che, nel valutare se tanto l’ICI che l’IMU costituiscano aiuto di Stato in violazione del diritto dell'Unione (articolo 107, paragrafo 1, del Trattato) ha precisato che **anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività economica, cioè offrire beni o servizi sul mercato**.

La Commissione ha osservato che anche laddove un’attività abbia una finalità sociale, questa non basta da sola a escluderne la classificazione di attività economica: è necessario, quindi, al fine dell'esclusione del carattere economico dell'attività, che quest'ultima sia svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un importo simbolico.

Con la predetta decisione la Commissione UE ha valutato la compatibilità delle disposizioni legislative italiane nel tempo susseguitesi e ha osservato che, secondo una giurisprudenza costante, la **nozione di impresa** abbraccia qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento (v. CGUE, 1 luglio 2008, procedimento C-49/07, MOTOE, punti 27 e 28; CGUE, 10 gennaio 2006, procedimento C-222/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze, punti 107, 108, 122, 123; CGUE, 12 settembre 2000, procedimenti riuniti da C-180/98 a C-184/98, Pavlov e altri, punti 74 e 75): pertanto, anche un soggetto che in base alla normativa nazionale è classificato come un'associazione o una società sportiva può essere considerato come un'impresa ai sensi dell’articolo 107, paragrafo 1, del Trattato. **L’unico criterio rilevante al riguardo è se il soggetto interessato svolga o meno un’attività economica**.

Inoltre, osserva la Commissione, l’applicazione della normativa sugli aiuti di Stato non dipende dal fatto che un soggetto venga costituito per conseguire utili, poiché **anche un ente senza fine di lucro può offrire beni e servizi sul mercato**. Rese queste premesse la Commissione ha concluso nel senso che:

* l’esenzione ICI costituisce aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno,
* l’analoga esenzione IMU non costituisce invece aiuto di Stato, considerando sia la maggiore chiarezza della norma IMU (che parla di attività non commerciali anziché di attività che non abbiano esclusivamente natura commerciale).

Inoltre, la Commissione UE, con specifico riferimento alla **attività didattica**, rimarca che l’attività deve essere svolta a **titolo gratuito**, ovvero dietro versamento di un **importo simbolico**, tale da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.

La Corte peraltro precisa come **non abbia rilievo il fatto che la gestione operi in perdita** poiché la **nozione di imprenditore, ai sensi dell'art. 2082 c.c.**, va intesa in senso oggettivo, dovendosi riconoscere il **carattere imprenditoriale all'attività economica** organizzata ricollegabile ad un dato obiettivo, inerente all'attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, rimanendo giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro. Di contro si deve escludere il suddetto carattere imprenditoriale dell'attività nel caso in cui essa sia svolta in modo gratuito (Cass. 14225/2015).

In altri termini, la circostanza di conseguire o meno un guadagno e di pareggiare effettivamente i costi con i proventi è irrilevante se l’attività si connota economicamente e cioè per il fatto che i beni ed i servizi siano offerti al pubblico con prezzi non simbolici, essendo sufficiente che vi sia l'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio.

Le precedenti considerazioni consentono anche di definire il significato e la portata dei i **criteri stabiliti dal DM 19.11.2012 n. 200 e dal DM 26.6.2014**, che devono essere applicati in armonia con quanto stabilito dalla Commissione UE con decisone 19.12.2012, e secondo i principi posti dalla giurisprudenza nazionale.

Il testo di entrambi i decreti è chiaro nel ricordare che per beneficiare della esenzione in parola le attività devono essere svolte gratuitamente o dietro versamento di corrispettivo di importo simbolico.

In particolare, il **DM 26.6.2014** e il relativo allegato, ribadendo la regola del corrispettivo simbolico, richiamano la decisione della Commissione europea, laddove si stabilisce che per avere **natura simbolica:**

* il compenso **non deve essere commisurato al costo del servizio;**
* il **limite della metà del prezzo medio** può essere utilizzato solo per escludere il diritto all'esenzione, ma non implica a contrario che possano beneficiare dell'esenzione i fornitori di servizi che applicano un prezzo al di sotto di tale limite.

Pertanto, la circostanza che la parte possa avere dichiarato un **CM (corrispettivo medio) inferiore al CMS** (costo medio per studente sopportato dallo Stato) **non dà automaticamente diritto alla esenzione** perché non incide sul potere del Comune di eseguire un controllo e una valutazione (nei termini di cui sopra si è detto) né sul potere del giudice di merito di operare un accertamento sulla effettiva sussistenza delle modalità non commerciali.

Tanto è chiarito nello stesso allegato al DM 26.6.2014 laddove si precisa “sulla base degli anzidetti principi enucleati dalla decisione della Commissione europea **spetta quindi al Comune** in sede di verifica delle dichiarazioni e dei versamenti effettuati dagli enti non commerciali **valutare la simbolicità dei corrispettivi praticati** da ciascun ente commerciale non potendosi effettuare in astratto una definizione di corrispettivo simbolico perché in tal modo si violerebbe la finalità perseguita dalla decisione della Commissione”.

In altri termini **non si può configurare nessun automatismo** – se non quello di escludere la applicabilità della esenzione - collegato al rapporto tra corrispettivo e costo medio.

Vero è che le istruzioni allegate al decreto del 2014 tendono a semplificare - come è per certi versi insito nella natura di istruzioni per la compilazione di un modello- la questione, ma in ogni caso, deve qui affermarsi la **natura non vincolante delle predette istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni IMU**, posto che esse **non possono derogare né alla normativa primaria**, da interpretarsi in senso conforme alla citata decisione della Commissione UE, **né alla stessa normativa secondaria** alla quale accedono, laddove si ribadisce il criterio del corrispettivo simbolico.

Si conclude dunque nel senso per cui essendo pacifico che le rette applicate negli studenti **superano il 50% del costo del servizio** si tratta di una **attività commerciale non esente** da imposta comunale.

## 7.4 Sovvenzioni pubbliche per confessioni religiose. Orientamenti giurisprudenziali UE

Con sentenza con **sentenza 2 febbraio 2023 emessa nella causa C-372/21**, la corte di Giustizia UE, stabilisce che non risulta contraria al diritto comunitario la normativa nazionale che **subordina la concessione di sovvenzioni pubbliche**, a favore di istituti scolastici confessionali, **al requisito del riconoscimento** della Chiesa / associazione religiosa di appartenenza dell’istituto stesso[[13]](#footnote-13).

Nello specifico, la vicenda fa riferimento alla Chiesa avventista tedesca, che dispone dello status di persona giuridica di diritto pubblico in Germania, ma non beneficia dello status di Chiesa riconosciuta in forza del diritto austriaco. A partire dall’anno scolastico 2016/2017, tale Chiesa (tedesca) ha riconosciuto come scuola confessionale un istituto scolastico sito in Austria, gestito da un’associazione riconosciuta alla quale essa fornisce il suo sostegno sotto forma, in particolare, di sovvenzioni, di fornitura di materiale pedagogico e di formazione continua del personale docente.

Detta Chiesa ha presentato all’autorità austriaca competente una richiesta di sovvenzione per la retribuzione del personale di tale istituto, avvalendosi dell’articolo 56 TFUE, al fine di beneficiare del trattamento riservato alle Chiese e alle associazioni religiose riconosciute in forza del diritto austriaco.

Tuttavia, l’autorità competente respinge tale richiesta in quanto, secondo il vigente diritto, le sovvenzioni pubbliche possono essere concesse solo a **enti che sono riconosciuti come “comunità confessionali”** secondo il diritto austriaco.

Tuttavia, esperito tutto l’iter giurisdizionale di riferimento, la Corte Suprema amministrativa austriaca, nutrendo dubbi sulla compatibilità della sussistenza del necessario requisito di riconoscimento con il diritto UE (in particolare con la libertà di circolazione), sospende il giudizio e sottopone alla Corte di Giustizia **le seguenti questioni pregiudiziali**:

1. Se, alla luce dell’articolo 17 TFUE, rientri nell’ambito di applicazione del diritto dell’Unione e, in particolare, dell’articolo 56 TFUE, una situazione in cui un’associazione religiosa riconosciuta e stabilita in uno Stato membro dell’Unione europea chieda, in un altro Stato membro, sovvenzioni a favore di una scuola privata da essa riconosciuta come confessionale e che viene gestita in tale altro Stato membro da un’associazione registrata in detto Stato membro conformemente al diritto dello stesso.
2. In caso di risposta affermativa alla prima questione: se l’articolo 56 TFUE debba essere interpretato nel senso che osta a una disposizione nazionale che prevede, come condizione per la sovvenzione di scuole private confessionali, che il richiedente sia riconosciuto come Chiesa o associazione religiosa dal diritto nazionale».

La Corte di Giustizia, **con sentenza 2 febbraio 2023 emessa nella causa C-372/21**, evidenzia in primo luogo che l’articolo 17, paragrafo 1, TFUE esprime neutralità dell’Unione nei confronti dell’organizzazione, da parte degli Stati membri, dei loro rapporti con le Chiese e le associazioni o comunità religiose; tuttavia tale disposizione non può essere invocata per sottrarre, in via generale, all’ambito di applicazione del diritto dell’Unione l’attività delle Chiese o delle associazioni e comunità religiose qualora essa consista nella prestazione di servizi dietro remunerazione su un determinato mercato.

In secondo luogo, i corsi impartiti da istituti di insegnamento finanziati, essenzialmente, mediante fondi privati non provenienti dal prestatore dei servizi stesso **costituiscono servizi**, posto che lo scopo perseguito da tali scuole consiste nell’offrire servizi di questo tipo in cambio di una remunerazione.

Viceversa, i corsi impartiti da un istituto scolastico rientrante in un sistema d’istruzione pubblica, finanziati, interamente o principalmente, mediante fondi pubblici, **non costituiscono un’attività economica**. Infatti, lo Stato membro, istituendo e mantenendo un tale sistema d’istruzione pubblica non intende svolgere attività lucrative, bensì assolvere i propri compiti in campo sociale, culturale ed educativo in favore dei propri cittadini.

Nel caso di specie, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che l’istituto scolastico austriaco riconosciuto e sostenuto dalla Chiesa avventista tedesca come scuola confessionale è un istituto privato i cui corsi impartiti sono ampiamente finanziati da fondi privati, cosicché, fatte salve le verifiche che spettano al giudice del rinvio, **tale istituto deve essere considerato come esercente un’attività economica**.

Infatti, l’unica circostanza rilevante è che la scuola privata per la quale è richiesta la sovvenzione possa essere considerata come esercente un’attività economica alla data in cui tale richiesta è presentata.

Inoltre, nel caso in esame la Chiesa avventista tedesca chiede alle autorità austriache una sovvenzione per una scuola sita in Austria, che essa riconosce e sostiene in quanto scuola confessionale. Tale elemento transfrontaliero implica quindi che, in linea di principio, trovano applicazione le norme del diritto dell’Unione relative **alla libera circolazione**.

Alla luce dei suesposti motivi, alla prima questione occorre rispondere dichiarando che **l’articolo 17, paragrafo 1, TFUE** deve essere interpretato nel senso che **non ha l’effetto di sottrarre all’ambito di applicazione del diritto dell’Unione** una situazione in cui una Chiesa, un’associazione o una comunità religiosa:

* che dispone dello status di persona giuridica di diritto pubblico in uno Stato membro;
* che riconosce e sostiene in un altro Stato membro, in quanto scuola confessionale, un istituto scolastico privato;

chieda per tale istituto la concessione di una sovvenzione riservata a Chiese, ad associazioni e a comunità religiose riconosciute in forza del diritto di tale altro Stato membro.

Dal momento che la scuola per la quale la Chiesa avventista tedesca richiede una sovvenzione si trova in Austria ed è gestita da un’associazione registrata in tale Stato membro, che assicura una presenza stabile e continuativa nel territorio di quest’ultimo, una situazione di questo tipo rientra nella **libertà di stabilimento**, garantita dall’articolo **49 TFUE**, e non nella libera prestazione di servizi garantita dall’articolo 56 TFUE.

Di conseguenza, la seconda questione sollevata dal giudice del rinvio deve essere intesa come diretta, in sostanza, a sapere se l’articolo **49 TFUE, letto in combinato disposto con l’articolo 17, paragrafo 1, TFUE**, debba essere interpretato nel senso che osta a una normativa nazionale che subordina la concessione di sovvenzioni pubbliche, destinate a istituti scolastici privati riconosciuti come scuole confessionali, alla condizione che la Chiesa o l’associazione religiosa richiedente la sovvenzione per un tale istituto sia riconosciuta in forza del diritto dello Stato membro interessato, anche nel caso in cui tale Chiesa o associazione religiosa sia riconosciuta ai sensi del diritto del suo Stato membro di origine.

L’articolo 49, primo comma, TFUE dispone che, nell’ambito delle disposizioni contenute nel capo 2 del titolo IV della terza parte del Trattato FUE, **sono vietate le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro**. Tale disposizione osta, dunque, a qualsiasi misura nazionale che vieti, ostacoli o renda meno attraente l’esercizio della libertà di stabilimento.

In aggiunta, il **principio del divieto di qualsiasi discriminazione** in base alla nazionalità, applicabile in questo settore, vieta non soltanto le discriminazioni palesi, ma anche **qualsiasi forma dissimulata di discriminazione** che, attraverso l’applicazione di altri criteri distintivi, conduca di fatto allo stesso risultato. Non è quindi escluso che criteri quali il luogo di origine o la residenza di un cittadino di uno Stato membro possano, a seconda delle circostanze, produrre gli stessi effetti pratici di una discriminazione in base alla nazionalità, vietata dal Trattato FUE.

Alla luce dei richiamati princìpi, si può affermare come una normativa nazionale come quella di cui trattasi nel procedimento principale costituisca una restrizione alla libertà di stabilimento.

Tuttavia, una siffatta restrizione può essere ammessa a condizione,

* in primo luogo, di essere giustificata da un obiettivo espressamente previsto all’articolo 52, paragrafo 1, TFUE oppure da una ragione imperativa di interesse generale
* e, in secondo luogo, di rispettare il principio di proporzionalità,

il che implica che **essa sia idonea a garantire**, in modo coerente e sistematico, la realizzazione dell’obiettivo perseguito e **non ecceda quanto necessario** per conseguirlo.

In merito all’esistenza di una giustificazione alla restrizione di cui trattasi, la Corte osserva come **le scuole private confessionali** austriache completino il sistema scolastico pubblico, che è interconfessionale, consentendo ai genitori di scegliere più agevolmente l’istruzione dei loro figli in funzione delle loro convinzioni religiose.

Inoltre, **il riconoscimento delle Chiese** e delle associazioni religiose presuppone che queste ultime abbiano una certa dimensione affinché le loro azioni non si limitino ai loro membri. Si assume che, quando il numero minimo di membri di una Chiesa o di un’associazione religiosa previsto da tale normativa è raggiunto, la portata degli effetti positivi delle sue azioni, in particolare in materia di istruzione, travalica l’ambito ristretto della comunità dei membri.

**La limitazione della concessione delle sovvenzioni pubbliche** alle sole scuole confessionali di Chiese e di associazioni religiose riconosciute in forza del diritto austriaco mira a garantire che tali scuole si rivolgano a una parte importante della popolazione che può scegliere tale offerta d’istruzione complementare a quella proposta dalle scuole pubbliche.

In tali circostanze, la normativa di cui trattasi nel procedimento in esame non risulta inadeguata al fine di consentire ai genitori di scegliere l’educazione dei loro figli in funzione delle loro convinzioni religiose, nell’ambito di un insegnamento interconfessionale di qualità, obiettivo che risulta legittimo secondo il diritto dell’Unione.

Alla luce della motivazione che precede, alla seconda questione pregiudiziale occorre rispondere dichiarando che **l’articolo 49 TFUE, letto in combinato disposto con l’articolo 17, paragrafo 1, TFUE**, deve essere interpretato nel senso che non osta a una normativa nazionale che subordina la concessione di sovvenzioni pubbliche, destinate a istituti scolastici privati riconosciuti come scuole confessionali, alla condizione che la Chiesa o l’associazione religiosa richiedente la sovvenzione per un tale istituto sia riconosciuta in forza del diritto dello Stato membro interessato, anche nel caso in cui tale Chiesa o associazione religiosa sia riconosciuta ai sensi del diritto del suo Stato membro di origine.

I giudici aditi pronunciano dunque i seguenti principi di diritti ai fini di una corretta interpretazione della normativa comunitaria:

* **l’articolo 17, paragrafo 1, TFUE** deve essere interpretato nel senso che **non ha l’effetto** **di sottrarre all’ambito di applicazione del diritto dell’Unione** una situazione in cui una Chiesa (ovvero un’associazione o una comunità religiosa) che dispone dello status di persona giuridica di diritto pubblico in uno Stato membro e che riconosce e sostiene in un altro Stato membro, in quanto scuola confessionale, un istituto scolastico privato chieda per tale istituto la concessione di una **sovvenzione** riservata a Chiese, ad associazioni e a comunità religiose riconosciute in base al diritto di tale altro Stato membro.
* **L’articolo 49 TFUE**, letto in combinato disposto con l’articolo 17, paragrafo 1, TFUE, deve essere interpretato nel senso che **non osta** a una normativa nazionale che subordina la concessione di **sovvenzioni pubbliche**, destinate a istituti scolastici privati riconosciuti come scuole confessionali, alla condizione che la Chiesa o l’associazione religiosa richiedente la sovvenzione per un tale istituto sia riconosciuta in forza del diritto dello Stato membro interessato, anche nel caso in cui tale Chiesa o associazione religiosa sia riconosciuta ai sensi del diritto del suo Stato membro di origine.

## 7.5 Enti ecclesiastici ed agevolazioni fiscali (ICI/IMU). La procedura di infrazione UE

Di particolare interesse risulta la questione relativa alle agevolazioni fiscali riconosciute agli enti ecclesiastici, in quanto enti non commerciali, per l’eco avuta a livello giurisprudenziale.

La vicenda si sviluppa a partire dal 2006, a seguito di numerose denunce pervenute alla Commissione Europea a carico dell’Italia, in merito all’esenzione ICI per gli immobili in uso ad enti non commerciali e destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive,di religione e di culto, ai sensi del D.Lgs n. 504 del 1992[[14]](#footnote-14).

Le denunce pervenute[[15]](#footnote-15) erano relative sostanzialmente a due regimi, concernenti rispettivamente l'esenzione dall’imposta comunale sugli immobili (ICI) e la riduzione dell’imposta sul reddito delle persone giuridiche e più precisamente: (a) l'esenzione dall’ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali e destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, nonché attività di religione e di culto ex articolo 7, primo comma, lettera i), D.Lgs n. 504/92; b) la riduzione alla metà dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche per gli enti di cui all’art. 6 D.P.R. 29 settembre 601/1973, ossia principalmente enti di assistenza sociale, istituti di istruzione e di ricerca.

In definitiva, per consentire l’esenzione dall’imposta, dovevano sussistere contemporaneamente due requisiti: 1)l’immobile in questione doveva essere utilizzato da un ente non profit e 2) l’immobile doveva essere destinato esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente elencante nella normativa (tra cui*,* assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive e di culto). Una delle maggiori problematiche legate alla disciplina si era creata, tuttavia, in relazione alla definizione di attività non commerciale. La normativa (che era stata modificata nel 2006, rimanendo in vigore fino al 2011), consentiva l’accesso all’esenzione a tutti gli immobili posseduti dagli enti non profit e destinati a una delle attività elencate, purché svolte con modalità **“non esclusivamente commerciali”**. Un concetto ampio, che ha lasciato ampi margini di incertezza, in casi come ad esempio quello delle scuole paritarie.

Con la circolare 2/DF del 26 gennaio 2009, poi, il Ministero dell’Economia e delle Finanze aveva precisato quali enti potessero essere considerati non commerciali e le caratteristiche che dovessero presentare le attività svolte da questi ultimi per poter beneficiare dell'esenzione in questione. In particolare, si dovevano considerare enti non commerciali pubblici i seguenti soggetti: lo Stato, le regioni, le province, i comuni, le camere di commercio, le aziende sanitarie, gli enti pubblici istituiti esclusivamente per lo svolgimento di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie, gli enti pubblici non economici, gli istituti previdenziali e assistenziali, le Università ed enti di ricerca e le aziende pubbliche di servizi alla persona (ex IPAB). Fra gli esempi di enti non commerciali privati menzionati nella circolare figuravano: le associazioni, le fondazioni e i comitati, le organizzazioni non governative (ONG), le associazioni sportive dilettantistiche, le organizzazioni di volontariato, gli enti che acquisiscono la qualifica fiscale di Onlus e gli enti ecclesiastici, appartenenti alla Chiesa cattolica e ad altre confessioni religiose. Si precisava, inoltre, che le attività svolte negli immobili esenti dall'ICI, di fatto, non avrebbero dovuto essere disponibili sul mercato o che avrebbero dovuto essere svolte per rispondere a bisogni socialmente rilevanti, che non sempre erano soddisfatti dalle strutture pubbliche né dagli operatori privati commerciali.

La Commissione aveva dunque avviato il procedimento di indagine formale per verificare se l’esenzione contestata costituisse un aiuto di Stato vietato, ai sensi dell'articolo 107 TFUE[[16]](#footnote-16) e per verificare la legittimità dell'articolo 149 comma 4 TUIR, nella parte in cui prevede che le norme riguardanti la perdita della qualifica di ente non commerciale non si applichino agli enti ecclesiastici e alle associazioni sportive dilettantistiche[[17]](#footnote-17).

Si è innanzitutto precisato che, per accertare che una misura costituisca aiuto di Stato, essa debba essere selettiva, nel senso di favorire determinate imprese o la produzione di determinati beni. Secondo la giurisprudenza consolidata, la qualifica di una misura fiscale nazionale come “selettiva” presuppone in genere, in un primo momento, l’identificazione e l’esame del regime tributario ordinario o “normale” applicabile nello Stato membro interessato. È in relazione a questo regime tributario che occorre, in secondo luogo, stabilire se i vantaggi fiscali apportati dalla misura in questione possano essere selettivi. Per far ciò occorre dimostrare che la disposizione deroga al regime ordinario nella misura in cui opera una differenziazione tra operatori economici che, alla luce dell'obiettivo perseguito dal regime, si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga. In terzo luogo, se tale deroga sussiste, è necessario esaminare se essa risulti giustificata dalla natura o dalla struttura generale del sistema tributario in cui rientra. In tale contesto, spetta allo Stato membro dimostrare che il trattamento fiscale differenziato discende direttamente dai principi informatori e basilari del suo sistema tributario

Quanto al sistema di riferimento, L’ICI era un’imposta autonoma, dovuta annualmente ai comuni. Nella decisione di avvio, la Commissione ha concluso che il sistema di riferimento per la valutazione dell’esenzione dall’ICI doveva essere la stessa imposta comunale sugli immobili. Ai sensi della normativa ICI, erano soggetti passivi tutte le persone giuridiche in possesso di immobili, indipendentemente dall’uso che ne venisse fatto. L'articolo 7 primo comma, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92 indicava quali categorie di immobili fossero esenti dall'imposta. La Commissione ha osservato che detto articolo derogava al sistema di riferimento, in base al quale era tenuta a pagare l'ICI ogni persona in possesso di un immobile, indipendentemente dall'uso che ne veniva fatto. Come illustrato sopra, gli enti non commerciali in questione potevano svolgere attività di natura commerciale, al pari di qualsiasi altra impresa che svolgeva attività economiche analoghe. Rispetto alle imprese soggette al pagamento dell’ICI, gli enti non commerciali si trovavano quindi in una situazione fattuale e giuridica analoga, alla luce dell'obiettivo perseguito dal regime fiscale ICI, vale a dire la tassazione del possesso di immobili da parte dei comuni. È incontestato che nei casi in cui le attività di cui all’articolo 7, primo comma, lettera i), fossero state svolte da enti non commerciali, questi ultimi avessero beneficiato dell'esenzione dall'ICI per l'immobile nel quale tali attività si erano svolte, a condizione che fossero rispettate le prescrizioni minime della circolare dell’Agenzia delle entrate n. 124/E, del 12 maggio 1998. Gli enti commerciali non beneficiavano della stessa esenzione fiscale, nemmeno se avessero svolto le stesse attività e avessero soddisfatto le condizioni previste dalla circolare

La Commissione concludeva, pertanto, che l’esenzione dall’ICI di cui all’articolo 7, primo comma, lettera i), nella versione in vigore prima delle modiche apportate dal decreto-legge n. 1/2012, derogasse al sistema di riferimento e si configurasse come una misura selettiva ai sensi della giurisprudenza.

Né la medesima poteva ritenersi giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema in cui si inseriva, poiché non poteva ritenersi parte integrante dei principi essenziali del sistema tributario applicabile nello Stato membro interessato, e nemmeno poteva dirsi conforme ai principi di coerenza e proporzionalità.

Per quanto attiene, invece, all'articolo 149, quarto comma, del TUIR, la Commissione ha individuato nelle imposte sul reddito il sistema di riferimento, giungendo alla conclusione che la misura fosse una misura selettiva, dal momento che sembrava dare la possibilità - ma solo agli enti ecclesiastici e alle associazioni sportive dilettantistiche - di mantenere lo status di ente non commerciale anche qualora non fossero più considerati enti non commerciali. Una simile misura non avrebbe potuto essere giustificata sulla base dei principi inerenti al sistema tributario italiano. Le autorità italiane, infatti, non avevano fornito informazioni che dimostrassero che le misure in questione avrebbero soddisfatto le condizioni di cui alla giurisprudenza Altmark[[18]](#footnote-18).

In definitiva, secondo la Commissione, sia l'esenzione dall'ICI, sia l'articolo 149, quarto comma, del TUIR potevano essere classificati come nuovi aiuti di stato. L’ICI, imposta a scadenza annuale, era stata in effetti introdotta nel 1992 e l’esenzione fiscale in questione non era stata notificata, né altrimenti approvata dalla Commissione. L’esenzione si applicava a un ampio ventaglio di attività che non erano chiuse alla concorrenza quando l’ICI era stata introdotta. Pertanto, ogni deroga alle normali disposizioni di questo regime fiscale doveva essere necessariamente ritenuta un nuovo aiuto, nella misura in cui sembravano ricorrere le condizioni di cui all’articolo 107, paragrafo 1, del trattato. Analogamente, l’articolo 149 del TUIR era stato introdotto nel 1998 e neanch’esso era stato notificato o approvato dalla Commissione.

Successivamente, nel 2012 l’ICI veniva sostituita dall’imposta municipale sugli immobili (IMU)[[19]](#footnote-19), con la quale sono stati identificati quali soggetti passivi tutte le persone in possesso di immobili e il cui importo veniva calcolato principalmente sul valore catastale dell’immobile[[20]](#footnote-20).

Inoltre, la nuova IMU aveva ristretto la platea degli enti non commerciali, che svolgono attività specifiche, beneficiari di esenzione della tassazione di immobili. In particolare, dette attività dovevano ora essere svolte con “modalità non commerciali”, ovvero, in base al regolamento attuativo emanato[[21]](#footnote-21), dovevano presentare i seguenti caratteri: non avere scopo di lucro; non essere in concorrenza con altri operatori del mercato che perseguono fini di lucro e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà. Oltre a ciò, dovevano essere soddisfatte due serie cumulative di criteri riguardanti gli enti non commerciali (requisiti soggettivi), da un lato, e le attività specifiche da essi svolte (requisiti oggettivi), dall'altro. Per quanto riguarda i requisiti soggettivi, il regolamento stabiliva le condizioni generali che gli enti non commerciali dovevano soddisfare per beneficiare dell'esenzione dall'IMU; nello specifico, il regolamento precisava che l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale dovesse prevedere il divieto generale di distribuire qualsiasi tipo di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve. Inoltre, si stabiliva l’obbligo di reinvestire gli eventuali utili esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale; in caso di scioglimento dell’ente non commerciale, si sanciva l’obbligo di devolverne il patrimonio a un altro ente non commerciale che svolgesse un’attività analoga.

Per quanto concerne i requisiti oggettivi, invece, venivano definite le caratteristiche specifiche per i diversi tipi di attività istituzionali che si intendono svolte con modalità non commerciali. A tal fine, per quel che qui interessa, le attività didattiche, dovevano soddisfare tre requisiti cumulativi: a) essere paritarie rispetto all’istruzione pubblica e la scuola deve garantire la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni; b) la scuola deve inoltre accogliere gli alunni portatori di handicap, applicare la contrattazione collettiva, avere strutture adeguate agli standard previsti e prevedere la pubblicazione del bilancio; c) l’attività deve essere fornita a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico che coprono soltanto una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell’assenza di relazione con il costo effettivo di tale servizio.

Per quanto riguarda le attività ricettive, culturali, ricreative e sportive, il beneficiario deve fornire servizi a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e comunque non superiori alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività realizzate nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell’assenza di relazione con il costo effettivo del servizio[[22]](#footnote-22).

La Commissione ha esplicitato, inoltre, che l’esenzione ICI implicava l’impiego di risorse statali e comportava la rinuncia a un gettito fiscale per l’importo corrispondente all’abbattimento dell’imposta. Consentendo a enti, che potevano essere classificati come imprese, di ridurre i propri oneri fiscali attraverso esenzioni, le autorità italiane hanno rinunciato a entrate che sarebbero spettate loro in assenza di tale esenzione.

Secondo la giurisprudenza, il concetto di aiuto designa non soltanto prestazioni positive, ma anche interventi che in varie forme alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa. Riducendo gli oneri generalmente inclusi nei costi operativi di imprese in possesso di immobili in Italia, l’esenzione dall’ICI ha apportato agli enti interessati un vantaggio economico rispetto ad altre imprese che non hanno potuto beneficiare di tali agevolazioni fiscali.

Infine, la Commissione si era soffermata sulle conseguenze di un’illegittimità di una misura di esenzione tributaria. Conformemente alle disposizioni del trattato e alla giurisprudenza consolidata della Corte di giustizia dell’Unione europea, qualora abbia accertato l'incompatibilità dell'aiuto con il mercato interno, la Commissione è competente per decidere se lo Stato interessato debba abolire o modificare l’aiuto. Sempre secondo la giurisprudenza costante della Corte[[23]](#footnote-23), l’obbligo imposto a uno Stato di sopprimere un aiuto che la Commissione considera incompatibile con il mercato interno è finalizzato al ripristino della situazione *quo ante*. Al riguardo, la Corte ha stabilito che tale obiettivo è raggiunto quando il beneficiario ha rimborsato gli importi concessi a titolo di aiuti illeciti, perdendo quindi il vantaggio di cui aveva fruito sul mercato rispetto ai suoi concorrenti, ed è ripristinata la situazione esistente prima della corresponsione dell'aiuto. Sulla base di tale giurisprudenza, l'articolo 14, paragrafo 1, del regolamento (CE) n. 659/9976 stabilisce che "nel caso di decisioni negative relative a casi di aiuti illegali la Commissione adotta una decisione con la quale impone allo Stato membro interessato di prendere tutte le misure necessarie per recuperare l'aiuto dal beneficiario". Pertanto, dal momento che la misura di esenzione dall’ICI deve essere considerata un aiuto illegale e incompatibile, in linea di principio, l’importo dell’aiuto deve essere restituito al fine di ripristinare la situazione di mercato precedente la concessione dell’aiuto. Tuttavia, il regolamento (CE) n. 659/99 impone limiti alle disposizioni di recupero. In particolare, ai sensi dell’articolo 14, paragrafo 1, “la Commissione non impone il recupero dell'aiuto qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto comunitario”, ad esempio la tutela del legittimo affidamento. La Corte di giustizia ha anche ammesso un'eccezione all'obbligo posto a carico di uno Stato membro di dare esecuzione a una decisione di recupero ad esso destinata, ossia l'esistenza di circostanze eccezionali da cui derivi l'impossibilità assoluta per lo Stato membro di dare corretta esecuzione alla decisione

In definitiva, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia e la prassi decisionale della Commissione, un ordine di recupero di un aiuto illegittimo comporterebbe una violazione di un principio generale del diritto dell’Unione qualora, per effetto dell’azione della Commissione, sia sorto nel beneficiario il legittimo affidamento che l’aiuto è stato accordato conformemente alla normativa dell’Unione. La Corte ha ripetutamente affermato che il diritto di avvalersi del principio della tutela del legittimo affidamento si estende a tutti i soggetti nei confronti dei quali un’istituzione dell’Unione abbia fatto sorgere aspettative fondate. Una persona non può tuttavia invocare la tutela del legittimo affidamento se le autorità amministrative non le hanno fornito assicurazioni precise[[24]](#footnote-24). Alla luce di ciò, la Commissione ha ritenuto di non avere fornito assicurazioni specifiche, incondizionate e concordanti di natura tale da indurre i beneficiari della misura in questione a nutrire fondate aspettative che il regime fosse legittimo, nel senso che non rientrasse nel campo d’azione delle norme in materia di aiuti di Stato e che pertanto gli eventuali vantaggi derivanti da tale misura non potessero essere oggetto di procedure di recupero. In conclusione, la Commissione ha ritenuto di non avere reso alcuna dichiarazione precisa e incondizionata volta ad assicurare che l’esenzione dall’ICI in questione non avrebbe dovuto essere considerata un aiuto di Stato.

Ciò detto, tuttavia, la Commissione è giunta comunque a ritenere impossibile un recupero effettivo di tale gettito. Conformemente all’articolo 288 del TFUE[[25]](#footnote-25), lo Stato membro cui è destinata una decisione di recupero è tenuto a eseguirla. Come sopra esplicitato, esiste un’eccezione a tale obbligo, rappresentata dal caso in cui lo Stato membro dimostri l'esistenza di circostanze eccezionali che rendono la corretta esecuzione della decisione assolutamente impossibile. La Corte di Giustizia ha costantemente dato un’interpretazione molto restrittiva della nozione di “assoluta impossibilità”. La condizione dell'assoluta impossibilità di procedere al recupero non è soddisfatta quando lo Stato membro si limita a comunicare alla Commissione le difficoltà giuridiche, politiche o pratiche che l'esecuzione della decisione comporta. L’unico caso in cui può essere accolta l’impossibilità assoluta è quello in cui il recupero sia fin dall'origine, e in maniera obiettiva e assoluta, impossibile da realizzare [[26]](#footnote-26). Nel caso in oggetto, le autorità italiane hanno sostenuto che sarebbe assolutamente impossibile definire, sia quali immobili appartenenti agli enti non commerciali erano destinati all’esercizio di attività non aventi esclusivamente natura commerciale, sia recuperare le informazioni necessarie per determinare l’importo dell’imposta che avrebbe dovuto essere versato. Le autorità italiane, infatti, hanno spiegato che, a causa della struttura del catasto, risultava impossibile estrapolare, con effetto retroattivo, dalle banche dati catastali i dati relativi agli immobili appartenenti ad enti non commerciali destinati ad attività non aventi esclusivamente natura commerciale del tipo indicato nelle disposizioni di esenzione dall’ICI. Le informazioni presenti nel catasto non permettevano di risalire alle attività svolte nell'immobile. In altri termini, sulla base dei dati presenti nel catasto, non sarebbe stato possibile determinare se, in un determinato immobile, un ente svolgesse attività commerciali o non commerciali. Infatti, ogni singolo immobile (comprese le porzioni di immobili aventi un classamento separato) è censito in catasto soltanto sulla base delle sue caratteristiche oggettive, che riflettono gli elementi fisici e strutturali riconducibili alla sua destinazione d'uso. Con riferimento alle banche dati fiscali e, in particolare, agli archivi delle dichiarazioni dei redditi presentate dagli enti non commerciali, l’Italia aveva chiarito che le stesse consentivano solo di individuare gli immobili utilizzati con modalità non commerciali. In tal caso, infatti, i fabbricati che generano reddito devono essere indicati nel Modello Unico della dichiarazione dei redditi nel Quadro RB relativo al reddito dei fabbricati, mentre non va compilato il Quadro RS relativo ai costi e ricavi promiscui. D’altra parte, nel caso in cui un ente non commerciale possieda immobili in cui si svolgono anche attività commerciali, vanno compilati sia il Quadro RB che il Quadro RS. Tuttavia, se nel Quadro RB vengono dichiarati più fabbricati, non risulta possibile individuare l’immobile in cui si è svolta l’attività che ha generato il reddito indicato nella dichiarazione. In ogni caso, va osservato che il Quadro RS del Modello Unico comprende dati aggregati su costi e redditi relativi a beni e servizi utilizzati con modalità commerciali e non commerciali (beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività). Ciò detto, anche quando nel Quadro RB viene indicato un solo fabbricato, a causa delle caratteristiche strutturali del sistema catastale (che non permettono una ripartizione proporzionale tra gli usi commerciali e non commerciali del fabbricato), non risulta possibile individuare in quale porzione dell’immobile sono state realizzate le attività economiche che hanno generato il reddito denunciato nella dichiarazione.

Sulla base di ciò, la Commissione ha ritenuto, pertanto, che i beneficiari dell’aiuto in questione non potessero essere identificati e che l’aiuto non potesse essere oggettivamente calcolato a causa della mancanza di dati disponibili. In effetti, le banche dati fiscali e catastali non consentono di individuare gli immobili appartenenti ad enti non commerciali, che sono stati destinati ad attività non esclusivamente commerciali del tipo indicato nelle disposizioni sull’esenzione dall’ICI, né, di conseguenza, consentono di ottenere le informazioni necessarie per calcolare l'importo dell'imposta da recuperare. Pertanto, l’attuazione di un’eventuale ingiunzione di recupero sarebbe risultata impossibile in termini oggettivi e assoluti.

La Commissione aveva dunque concluso che l’Italia aveva illegittimamente attuato l’esenzione dall’imposta comunale sugli immobili prevista dall’articolo 7, primo comma, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92 in violazione dell’articolo 108, paragrafo 3, del trattato. Poiché per il regime in questione non è possibile individuare alcun motivo di compatibilità, lo stesso risultava incompatibile con il mercato interno. Tuttavia, alla luce delle circostanze eccezionali invocate dall’Italia, aveva ritenuto di non doversi procedere al recupero dell’aiuto.

I denuncianti, a questo punto, insoddisfatti della decisione finale adottata dalla Commissione l’hanno impugnata - nella parte in cui non imponeva all’Italia il recupero degli aiuti illegittimi - dapprima, dinanzi al Tribunale dell’UE, il quale tuttavia li respingeva, ritenendo i ricorrenti non legittimati ai sensi dell’art. 263 TFUE[[27]](#footnote-27) e, successivamente dinanzi alla Corte di Giustizia Europea[[28]](#footnote-28). Essi hanno lamentato, in particolare, che la decisione della Commissione li aveva posti in una situazione di svantaggio concorrenziale rispetto agli enti ecclesiastici o religiosi situati nelle immediate vicinanze che esercitavano attività simili alle loro e potevano beneficiare delle esenzioni fiscali in questione.

Nel 2018 si è arrivati ad un annullamento parziale della Corte di Giustizia, con sentenza del 6 novembre, con la quale veniva stabilito che, in merito alla rinuncia al recupero, la Commissione avrebbe dovuto esaminare se esistessero metodi alternativi per recuperare, anche solo parzialmente l’aiuto.

Quanto al merito della causa, la Corte ha ricordato che l’adozione dell’ordine di recupero di un aiuto illegale è la logica e normale conseguenza dell’accertamento della sua illegalità. È pur vero che la Commissione non può imporre il recupero dell’aiuto qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto dell’Unione, come quello secondo cui “*ad impossibilia nemo tenetur*”. Tuttavia, la Corte sottolinea che un recupero di aiuti illegali può essere considerato, in maniera obiettiva e assoluta, impossibile da realizzare unicamente quando la Commissione accerti, dopo un esame minuzioso, che siano soddisfatte due condizioni, vale a dire, da un lato, l’esistenza delle difficoltà addotte dallo Stato membro interessato e, dall’altro, l’assenza di modalità alternative di recupero. Nel caso di specie, quindi, la Commissione non poteva riscontrare l’impossibilità assoluta di recuperare gli aiuti illegali limitandosi a rilevare che era impossibile ottenere le informazioni necessarie per il recupero di tali aiuti attraverso le banche dati catastali e fiscali italiane, ma avrebbe dovuto anche esaminare se esistessero modalità alternative che consentissero un recupero, anche solo parziale, di tali aiuti. In mancanza di un’analisi siffatta, la Commissione non ha dimostrato l’impossibilità assoluta di recupero dell’ICI. Per tale ragione, la Corte aveva annullato la sentenza del Tribunale nella parte in cui esso aveva convalidato la decisione della Commissione di non ordinare il recupero dell’aiuto illegale concesso con l’esenzione dall’ICI ed ha annullato, di conseguenza, la decisione della Commissione. La Corte ha ritenuto, inoltre, che il Tribunale non avesse commesso errori di diritto dichiarando che l’esenzione dall’IMU, che non si estendeva ai servizi didattici forniti dietro remunerazione, non si applicava ad attività economiche e non poteva pertanto essere considerata un aiuto di Stato. A tale riguardo, la Corte ha richiamato la propria giurisprudenza secondo cui le esenzioni fiscali in materia immobiliare possono costituire aiuti di Stato vietati se e nei limiti in cui le attività svolte nei locali in questione siano attività economiche. Nel merito, poi, occorre tenere presente che la disciplina dell'esenzione IMU come configurata a seguito del d.l. n. 1/2012 è stata ormai definitivamente ritenuta compatibile con i Trattati, per cui in sede di nuova istruttoria di fronte alla Commissione per la Repubblica Italiana sarebbe stato sufficiente dimostrare (se del caso tramite dati aggregati di raffronto tra numeri di studenti delle scuole paritarie e importi delle rette da esse riscosse, in rapporto al costo per alunno delle scuole statali) come anche nel vecchio regime i criteri positivizzati dopo il 2012 fossero stati, nella sostanza, già rispettati *ante litteram.*

A seguito di tale sentenza, la questione si è, pertanto, trasferita nuovamente dinanzi alla Commissione Europea per una nuova valutazione, in particolare esaminando e valutando la sussistenza di modalità alternative che consentissero un recupero, anche solo parziale, degli aiuti illegali.[[29]](#footnote-29)

La Commissione, con la nuova decisione, pur riconoscendo difficoltà da parte delle autorità italiane nell’individuare i beneficiari dell'aiuto illegale, ha concluso nel ritenerle non sufficienti per escludere la possibilità di ottenere almeno un recupero parziale dell'aiuto. Ad esempio, utilizzando i dati delle dichiarazioni presentate nell'ambito della nuova imposta sugli immobili (IMU) e integrarli con altri metodi, comprese le autodichiarazioni. Su tali basi, la Commissione ha ingiunto all'Italia di recuperare l'aiuto, chiarendo che il recupero non è richiesto quando gli aiuti sono concessi per attività non economiche o quando costituiscono [*aiuti de minimis*](about:blank)*[[30]](#footnote-30)*

# 8.La disciplina del procedimento di trasformazione, fusione e scissione degli enti religiosi civilmente riconosciuti

Con riguardo alle operazioni straordinarie di enti ecclesiastici la questione che da sempre ci si è posti è quella della disciplina ad essi applicabile.

In effetti con riguardo agli enti ecclesiastici (cattolici, ma anche acattolici, per effetto delle Intese di cui all’art. 8 Cost.) opera la disciplina speciale di cui all’Accordo tra Repubblica italiana e Santa Sede del 17 febbraio 1984 e alla successiva legge n. 22258 del 20 maggio 1985.

Da ciò, la questione relativa al loro assoggettamento o meno al diritto comune.

In particolare, ai sensi della l. 222/85 si riconosce esplicitamente agli enti religiosi con sede in Italia, personalità giuridica quanto agli effetti civili, sempre nel rispetto delle loro caratteristiche stabilite dalle norme del diritto canonico[[31]](#footnote-31).

In ragione di ciò, anche sulla base dell’accordo interpretativo tra Italia e Santa Sede, “n*on sono pertanto applicabili agli enti ecclesiastici le norme dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private. Non può dunque richiedersi ad essi, ad esempio, la costituzione per atto pubblico, il possesso in ogni caso dello statuto, né la conformità del medesimo, ove l'ente ne sia dotato, alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private*

In tale direzione di specialità della disciplina ecclesiastica sembra andare proprio la riforma dettata dal D.lgs. 112/17 e il Codice del Terzo Settore i quali esplicitano la loro applicabilità anche agli enti religiosi purché questi ultimi adottino un regolamento di recepimento di detta normativa e provvedano alla costituzione di un patrimonio destinato[[32]](#footnote-32). Ciò detto, rimane da chiarire se tale specialità si riverberi anche nella disciplina delle vicende modificative degli enti religiosi.

Se si ricerca all’interno del codice di diritto canonico, tuttavia, si rintraccia una scarna regolamentazione, che contempla la possibilità che l’autorità competente dell’istituto possa “*dividere l’istituto stesso in parti, con qualunque nome designate, erigerne di nuove, fondere quelle già costituite o circoscriverle in modo diverso” (Can. 581, CJC) e ancora ce “sono riservate unicamente alla Sede Apostolica le fusioni e le unioni di istituti di vita consacrata, come anche le confederazioni e federazioni” (Can. 582, CJC).* Nulla si dice nel dettaglio dei procedimenti relativi*.*

A tal fine è intervenuto l’art. 42-bis c.c., con una di una disciplina organica delle operazioni straordinarie degli enti del primo libro del Codice civile, che farebbe propendere per la sua applicabilità anche agli enti ecclesiastici. Ciò sarebbe proprio confermato dall’art. 3 D.M. n. 50/18, applicabile anche agli enti religiosi, a mente del quale “*Alle operazioni di trasformazione, fusione e scissione si applicano le disposizioni di cui agli articoli da 2498 a 2506-quater del codice civile, avendo riguardo alla configurazione giuridica dell'ente avente la qualifica di impresa sociale. Nel caso di operazioni straordinarie poste in essere da soggetti per i quali le norme vigenti richiedono la predisposizione di particolari documenti con contenuto informativo obbligatorio, è necessario adattare le informazioni alla natura degli stessi.”*

Tuttavia, nonostante trasformazione, fusione e scissione siano fenomeni di tipo riorganizzativo che coinvolgono l’ente nel suo complesso, l’art. 1 comma 2 dello stesso decreto ministeriale, specifica che “*le prescrizioni di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 del presente decreto si applicano* ***limitatamente alle attività indicate nel regolamento adottato ai sensi del predetto art. 1 del decreto legislativo* (D.lgs. 112/17*).*** *Non si applicano le disposizioni di cui all'art. 6 del presente decreto”.*

Sempre il DM n. 50/2018, all’art. 4 prevede che la situazione patrimoniale da allegare all’istanza da notificare al Ministero del lavoro e delle politiche sociali andrà - questa sì - riferita solo alle attività indicate nel regolamento di cui all’art. 1 del D. Lgs. n. 112/2017.

L’art. 1 c. 3, del medesimo dispone, infatti, che per lo svolgimento da parte degli enti religiosi delle attività caratterizzanti l’impresa sociale *“deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all’articolo 9*”.

La ratio sottesa a tale previsione appare ravvisarsi nell’esigenza del Ministero competente di valutare l’opportunità di concedere o meno l’autorizzazione di cui all’art. 12 del D. Lgs. 112 Ferma la possibilità, ad ogni modo, di verificare che l’operazione sia realizzata preservando le caratteristiche proprie dell’impresa. A tal fine appare rilevante procedere proprio ad una rendicontazione contabile specifica del ramo di attività coinvolto nell’impresa sociale.

A tal fine, invero, sembra che possa assumere specifica rilevanza una rendicontazione contabile del ramo di attività proprio dell’impresa sociale.

In ottica di completezza e uniformità delle operazioni ridette si deve altresì ritenere la necessità di predisporre anche tutte le situazioni patrimoniali riferibili all’intero patrimonio degli enti coinvolti, così come prescritto dal codice civile per le operazioni straordinarie fra enti del primo libro del codice civile, per permettere la verifica da parte dell’autorità tutoria della congruità del patrimonio dell’ente risultante dall’operazione.

Sulla scorta delle interpretazioni legislative in materia ecclesiastica e della prassi adottata si può ritenere che anche per gli enti religiosi si debba procedere ad un controllo di congruità del patrimonio, ai fini del riconoscimento della personalità giuridica.

Altra questione che coinvolge l’applicabilità di disciplina comune gli enti religiosi è quella relativa all’imposizione tributaria applicabile alle operazioni suddette.

Per le questioni afferenti, in genere, agli aspetti tributari occorre far riferimento al già citato Accordo tra Italia Santa Sede del 1984, all'articolo 7 c. 3, secondo cui “*agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione.*

*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”.*

Come spesso accade, a riportare chiarezza nelle situazioni non espressamente disciplinate nel dettaglio ma esistenti nella prassi, interviene l’Agenzia delle Entrate.

## 8.1 Operazioni straordinarie degli EECR. Ipotesi di fusione per incorporazione: IRES, IVA e imposta di registro

In materia di operazioni straordinarie si riporta la **risposta a interpello n. 555 dell’8 novembre 2022** con cui le Entrate forniscono chiarimenti in merito **all’applicazione dell’Iva a operazioni di fusione per aggregazione di un ente religioso[[33]](#footnote-33).**

Sul punto,l'istante, ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, rappresenta di far parte di una complessa struttura religiosa (di seguito, "Congregazione"), ente ecclesiastico di diritto pontificio civilmente riconosciuto.Rappresenta inoltre che al momento si richiede una riorganizzazione strutturale, per tale ragione, l’Istante si trova a dover incorporare due enti ecclesiastici civilmente riconosciuti che operano nel territorio di competenza.

Al riguardo precisa anche che negli enti ecclesiastici interessati dalla operazione di fusione sono rinvenibili sia "attività di religione e di culto", sia "attività diverse" e che i beni, come accade in caso di estinzione di un soggetto giuridico canonico, rimangono comunque destinati ad una delle attività di cui al paragrafo 2 del canone 1254, riservando al Vescovo o al Superiore degli istituti di vita consacrata la scelta puntuale del soggetto che li deve ricevere. Inoltre, l'istante precisa di **qualificarsi ente non commerciale** ai sensi degli articoli 73, comma 1, lettera c) e 149 del TUIR. Chiede, quindi, di conoscere il trattamento riservato dalla legislazione fiscale italiana all'ipotesi della "**fusione per incorporazione**" dei due enti ecclesiastici da parte dell'istante, **ai fini delle imposte sul reddito, dell'IVA e dell'imposta di registro**

Premesso che in materia di enti ecclesiastici occorre far riferimento all’art. 7 dell’Accordo tra Repubblica italiana e Santa Sede del 17 febbraio 1984 e alla successiva legge del 20 maggio 1985, n. 222, art. 4.

Da un punto di vista fiscale, l'operazione di fusione è invece disciplinata dall'art.172 del TUIR il cui comma 1 prevede che "La fusione tra più società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni delle società fuse o incorporate, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento". Il successivo articolo 174, inoltre, stabilisce che "le disposizioni degli articoli 172 e 173 valgono, in quanto applicabili, anche nei casi di fusione e scissione di enti diversi dalle società".

In via generale, che la disciplina delle operazioni straordinarie contenuta nelle richiamate disposizioni del TUIR "è basata sul presupposto che le società o gli enti interessati dall'operazione producano reddito d'impresa derivante dall'esercizio di imprese commerciali, disciplinato dal capo VI del titolo I del TUIR per le società personali commerciali e dalle disposizioni del titolo II per le società e gli enti soggetti ad IRES". In altri termini, il **principio di neutralità delle fusioni e delle scissioni**, in base al quale il passaggio dei beni dalle società o dagli enti preesistenti al soggetto risultante dalla suddetta operazione **non dà luogo a fenomeni realizzativi**, "implica un sistema di rilevazione dei valori che è tipico della tassazione dell'imponibile fiscale in base al bilancio e che è proprio delle società che svolgono attività commerciale" (risoluzione 15 aprile 2008, n. 152/E).

Con particolare riguardo all'operazione di **fusione che coinvolge enti ecclesiastici**, nel documento di prassi è stato chiarito che ai fini una valutazione degli effetti fiscali occorre distinguere se i beni che "passano" da un ente all'altro siano o meno relativi ad un'**attività d'impresa**.

In concreto:

* se una tale operazione di fusione **non è da considerare "realizzativa"**, può, quindi, beneficiare della **neutralità fiscale** ai sensi dell'articolo 172, comma 1, del TUIR, limitatamente ai beni gestiti dall'ente incorporato in regime di impresa (e, pertanto, indicati nell'inventario, ai sensi dell'articolo 144, comma 3, del TUIR) che, dopo la fusione, **confluiscano nell'attività d'impresa dell'ente incorporante**;
* se detti beni non confluiscano in un'attività d'impresa dell'ente incorporante, gli stessi si considerano **realizzati a valore normale** - in analogia a quanto disposto dall'articolo 171, comma 1 del TUIR in materia di trasformazione eterogenea - **generando plusvalenze imponibili** a causa della loro destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

La citata **risoluzione n. 152/E del 2008** ha chiarito, altresì, che anche per i beni relativi all'**attività istituzionale dell'ente incorporato** occorre distinguere a seconda dell'attività in cui gli stessi confluiscono in conseguenza dell'operazione di fusione:

* in relazione **ai beni non relativi ad impresa** **che confluiscono nell'impresa**, trova applicazione in via analogica l'articolo 171, comma 2 del TUIR che, in caso di trasformazione da ente non commerciale in società commerciale, rinvia alla disciplina del conferimento per i beni non ricompresi nell'azienda o nel complesso aziendale dell'ente stesso;
* nella diversa ipotesi di **beni non relativi all'impresa che confluiscono nell'attività istituzionale** dell'incorporante, l'operazione sarà fuori dal regime d'impresa.

Nel caso di specie, l'istante, ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, rappresenta che procederà ad incorporare due enti ecclesiastici civilmente riconosciuti appartenenti alla medesima struttura religiosa ("Congregazione") e che detta fusione verrà realizzata mantenendo in capo all'ente incorporante la **destinazione originaria dei beni all'attività istituzionale o commerciale**, come già rinvenibile in capo agli enti incorporati, in sostanza "aggregando" rispettivamente, le attività istituzionali con i relativi patrimoni e le attività commerciali con i relativi patrimoni. Alla luce di quanto sopra esposto, pertanto, si ritiene che relativamente ai beni in regime di impresa che confluiranno nel novero dei beni dell'ente incorporante in regime d'impresa, la fusione potrà avvenire **in neutralità fiscale**, ai sensi degli articoli 172 e 174 del TUIR.

Con riguardo, invece, ai beni non rientrati nel regime di impresa che permarranno nel contesto dell'attività istituzionale, occorre esaminare se con l'operazione di fusione in esame si realizzano le ipotesi di tassazione delle plusvalenze a titolo di redditi diversi, ai sensi dell'articolo 67 del TUIR.

Per quanto riguarda le imposte indirette, i passaggi di beni nell'ambito dell'operazione rappresentata **non sono soggetti ad IVA**, ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera f), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui non costituiscono cessioni di beni "i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti".

Ne consegue che, in virtù del **principio di** **alternatività IVA/registro** recato dall'articolo 40 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, **trova applicazione l'imposta di registro**. Al riguardo, si ritiene applicabile l'articolo 1, comma 737, della citata legge n. 147 del 2013, secondo cui «Agli atti aventi ad oggetto trasferimenti gratuiti di beni di qualsiasi natura, effettuati nell'ambito di operazioni di riorganizzazione tra enti appartenenti per legge, regolamento o statuto alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale, si applicano, se dovute, le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella **misura fissa di 200 euro ciascuna**" (v. circolare 2 febbraio 2014, n. 2/E, paragrafo 9.5).

Come chiarito nella risposta ad **interpello pubblicata n. 279 del 27 luglio 2020**, ai fini dell'applicabilità della citata norma di favore è necessario che il trasferimento dei beni:

* avvenga a titolo gratuito;
* venga effettuato nell'ambito di una operazione di riorganizzazione;
* si realizzi tra enti che appartengono per legge, regolamento o statuto, alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale.

Le predette condizioni sussistono anche nel caso di specie, tenuto conto che il trasferimento dei beni avviene nell'ambito della descritta operazione di fusione tra enti religiosi appartenenti alla medesima struttura organizzativa.

# Parte seconda – L’ente ecclesiastico nella riforma del Terzo settore

# 1.La riforma del Terzo settore. Sintesi dei contenuti

La recente normativa in materia di riordino e di revisione della normativa in materia di Terzo settore[[34]](#footnote-34), ha realizzato una incisiva opera di riforma di quel peculiare «settore collocato tra lo Stato e il mercato, tra la finanza e l’etica, tra l’impresa e la cooperazione», fondato sui pilastri (costituzionali) della solidarietà e della sussidiarietà.

In questo variegato universo, caratterizzato da un’estrema frammentazione e da una pluralità di disposizioni succedutesi negli anni, il legislatore interviene al fine di emanare un’articolata disciplina di riforma, sul presupposto che *profit* e *non profit* possono rapportarsi in modo complementare, al fine di ottenere una concreta tutela e valorizzazione dei diritti civili e sociali, mediante la realizzazione di reti solidali, in cui lo Stato (insieme alle Regioni e ai Comuni) e le associazioni di Terzo settore si rapportano in modo sistematico[[35]](#footnote-35).

D’altro canto, l’azione pubblica può fornire una risposta efficace alla domanda del sociale solo se affiancata in modo sistematico da soggetti operanti nel privato solidale; pubblica amministrazione e Terzo settore devono, quindi, rappresentare i fondamenti su cui fondare una rinnovata *welfare society.*

Sul piano funzionale, la riforma persegue un duplice binario: da un lato la tutela e la promozione delle finalità solidaristiche, in armonia con i principi costituzionali[[36]](#footnote-36); dall’altro la valorizzazione del relativo potenziale – economico, occupazionale e produttivo – che può fornire questo settore[[37]](#footnote-37).

Il legislatore interviene, dunque, al fine «revisionare e riordinare»[[38]](#footnote-38) un quadro normativo intricato e (spesso) confuso caratterizzato da numerose discipline di settore che si sono stratificate nel tempo[[39]](#footnote-39).

Nello specifico, con il Decreto legislativo recante “Codice del Terzo settore - CTS” (D.lgs. n. 117/2017, cit.) si delineano i requisisti di appartenenza alla categoria dei soggetti ETS, gli aspetti organizzativi e le finalità da perseguire, in attuazione dei valori costituzionali di uguaglianza, libertà di associazione, sussidiarietà[[40]](#footnote-40), etc.

La disciplina in esame stabilisce, inoltre, uno specifico regime fiscale di favore, applicabile a tutti gli organismi *no profit*, indipendentemente dalla «veste giuridica» assunta dall’ente[[41]](#footnote-41).

In particolare, il CTSintroduce la nozione di “ente di Terzo settore”, che ricomprende «le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, 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»[[42]](#footnote-42). Una definizione sicuramente amplia che tuttavia – ad avviso di chi scrive – risulta a tratti poco chiara e ridondante, mescolando sia la tipologia degli enti che le finalità da perseguire.

In particolare, le “attività di interesse generale” si identificano con le attività istituzionali dell’ente e devono essere perseguite in via esclusiva o principale. Al riguardo, il legislatore fornisce un’elencazione specifica[[43]](#footnote-43), da non considerarsi però esaustiva, in quanto si prevede la possibilità di aggiornare tale elenco mediante decreto *ad hoc* del Presidente del Consiglio dei ministri[[44]](#footnote-44).

Accanto alle attività istituzionali, si prevede, anche l’esercizio di “attività diverse”[[45]](#footnote-45), a condizione che l’atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale, tenendo conto dell’insieme delle risorse impegnate, in rapporto a quelle impiegate nelle attività di interesse generale.

Infatti, il Codice individua parametri stringenti per qualificare «non commerciali» le attività di interesse generale: nel dettaglio le stesse devono essere svolte titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi[[46]](#footnote-46).

I ricavi poi non devono superare di oltre il 6 per cento i relativi costi per ciascun periodo d’imposta e per non oltre tre periodi d’imposta consecutivi[[47]](#footnote-47).

Al riguardo, si potrebbe riflettere sul fatto che attribuire soltanto alla «gratuità» oppure alla «quasi gratuità» del servizio una rilevanza prevalente, ai fini della determinazione dell’assenza di scopi lucrativi, ci porta a considerare, paradossalmente, che solo gli enti in perdita o destinati a gestioni fallimentari, potranno essere annoverati tra gli enti di Terzo settore.

Di conseguenza, la possibilità di poter svolgere le cd. «attività diverse», che si identificano in sostanza con possibili attività commerciali, costituisce in concreto una forma di auto-finanziamento.

Infine, sempre in riferimento agli aspetti fiscali, risulta opportuno accennare alla previsione di uno specifico regime forfettario per la determinazione del reddito imponibile ai fini IRES: il Codice determina al riguardo specifici «coefficienti di redditività» da calcolare sui ricavi relativi alle attività commerciali svolte dall’ente no profit. Tale regime risulta, inoltre, migliorativo in termini percentuali rispetto a quanto previsto dall’art. 145 Tuir[[48]](#footnote-48).

## 1.1 Nuovi parametri di non commercialità degli ETS: aspetti definitori, natura retrospettiva e criticità

Il tema della commercialità o non commercialità delle attività delle organizzazioni no-profit, è centrale per la definizione dello status dell’ente, nonché ai fini del trattamento tributario e fiscale delle attività e degli atti che coinvolgono gli stessi enti[[49]](#footnote-49). La norma principe è contenuta nell’articolo 79 del Codice, che individua i c.d. parametri di commercialità con riferimento all’attività dell’ETS.

Il legislatore con il D.L. Semplificazioni è intervenuto di fatto integrando talune lacune dell’impianto normativo negli aspetti definitori e variando i parametri quantitativi [1], in particolare:

* aggiunge un nuovo periodo al comma 2 dell’articolo 79 prevedendo che: “i costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari”;
* modifica il parametro di confronto con i ricavi, dal 5 per cento al 6 per cento;
* prevede un lasso di tempo più lungo da due periodi consecutivi a tre periodi consecutivi, per il monitoraggio della qualifica di (non)commercialità;
* integra il primo periodo del comma 4, che diventa “Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore di natura non commerciale ai sensi del comma 5”;
* integra e adegua il comma 5 – ter, adeguandolo al secondo comma, articolo 104 del Codice;
* integra e adegua il terzo periodo del comma 6 al comma 2 e 2 bis.

|  |  |
| --- | --- |
| **Testo previgente art. 79 CTS** | **Testo vigente art. 79 CTS** |
| 1. Agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto compatibili.  2. Le attività di interesse generale di cui all’articolo 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all’articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, l’Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall’ordinamento.  2-bis. Le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 5 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi.  3. Sono altresì considerate non commerciali:  a) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), se svolte direttamente dagli enti di cui al comma 1 la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e purché tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti;  b) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), affidate dagli enti di cui al comma 1 ad università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 2003, n. 135.  b-bis) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettere a), b) e c), se svolte da fondazioni delle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi  4. Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore di cui al comma 5:  a) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;  b) i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, delle attività di cui ai commi 2 e 3 del presente articolo.  5. Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo. Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità Ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4, lettera b), tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali.  5-bis. Si considerano entrate derivanti da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti alle attività svolte con modalità non commerciali.  5-ter. Il mutamento della qualifica, da ente di terzo settore non commerciale a ente di terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale.  6. Si considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati e dei familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi. Si considerano, tuttavia, attività di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati e dei familiari e conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità. | 1. Agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto compatibili.  2. Le attività di interesse generale di cui all’articolo 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all’articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, l’Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall’ordinamento  **I costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari**  2-bis. Le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il **6 per cento** i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre **tre** periodi d'imposta consecutivi.  3. Sono altresì considerate non commerciali:    a) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), se svolte direttamente dagli enti di cui al comma 1 la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e purché tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti;  b) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), affidate dagli enti di cui al comma 1 ad università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 2003, n. 135.  b-bis) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettere a), b) e c), se svolte da fondazioni delle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi.  4. Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore **di natura non commerciale ai sensi del comma 5”:**  a) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;  b) i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, delle attività di cui ai commi 2 e 3 del presente articolo.  5.Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo. Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4, lettera b), tenuto conto altresì tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali.  5-bis. Si considerano entrate derivanti da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente **i proventi non commerciali di cui agli articoli 84 e 85** e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti alle attività svolte con modalità non commerciali.  5-ter. Il mutamento della qualifica, da ente di terzo settore non commerciale a ente di terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale. **Per i due periodi d’imposta successivi al termine fissato dall’articolo 104, comma 2, il mutamento di qualifica, da ente del Terzo settore non commerciale a ente del Terzo settore commerciale o da ente del Terzo settore commerciale a ente del Terzo settore non commerciale, opera a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica.**  6. Si considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati e dei familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi. Si considerano, tuttavia, attività di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati e dei familiari e conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto **salvo che le relative attività siano svolte alle condizioni di cui ai commi 2 e 2-bis.** Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità. |

Il DL Semplificazioni ha inteso allargare il lasso temporale concedendo all’ente più tempo per verificare i parametri di commercialità.

La norma, secondo nuovo testo, prevede che la natura dell’attività (non commerciale), deve essere verificata in **ciascun periodo d'imposta** e l’eventuale risultato che non rispetti i nuovi parametri (6%) **non può perdurare per oltre tre periodi d'imposta consecutivi** (anziché “per non oltre i due periodi d’imposta successivi”).

La siffatta modifica non varia la natura della verifica della (*non*)commercialità che permane ancorata fortemente su parametri stringenti da valutarsi **retrospettivamente[[50]](#footnote-50)** in relazione a ogni singolo esercizio finanziario, con la conseguenza che le attività che risultano commerciali sono soggette ad ordinaria tassazione. Di conseguenza, continuano a persistere le **criticità** insite nell’impianto normativo della riforma legate al rischio di ostacolare le prospettive di crescita dell’intero terzo settore. Su queste basi, infatti, la qualifica di ente non commerciale rischia di essere attribuibile paradossalmente alle sole attività in perdita, pervenendo a situazioni gestione dell’Ente non conformi al nuovo Codice della crisi d’impresa[[51]](#footnote-51).

# 2.Inquadramento dell’ente religioso nella disciplina di riforma del Terzo settore

Il fenomeno del *no profit*, che ricomprende il variegato universo delle *organizzazioni* private che svolgono attività di utilità sociale, perseguendo obiettivi diversi dal profitto, si intreccia con quello degli enti ecclesiastici operanti nel campo sociale[[52]](#footnote-52). Peraltro, «per gli enti ecclesiastici non siamo in un contesto estraneo, in quanto modelli astrattamente configurabili alle Onlus sono già presenti nella dottrina sociale della Chiesa, quando si parla di un sistema economico-sociale caratterizzato dalla compresenza di azione pubblica e privata, inclusa l’azione privata senza finalità di lucro»[[53]](#footnote-53).

Sul piano normativo, gli enti ecclesiastici si collocano, come già detto, nell’ordinamento tributario, all’interno della categoria degli enti non commerciali, in quanto perseguono attività di religione e / o di culto senza scopo di lucro[[54]](#footnote-54).

Ai fini fiscali, tali attività risultano *ex lege* equiparate a quelle di beneficienza o di istruzione[[55]](#footnote-55), mentre il regime delle “attività diverse”, risulta disciplinato secondo le norme di diritto comune, senza riconoscimento di possibili profili di specialità[[56]](#footnote-56). L’ente ecclesiastico può dunque svolgere tali attività *commerciali* purché risultino «non prevalenti e strumentali» rispetto alle finalità dell’ente stesso[[57]](#footnote-57).

Sul piano normativo (statuale) dal combinato disposto degli artt. 73, 143 e 149 Tuir, sono classificabili come “non commerciali” gli enti pubblici e privati diversi dalle società che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale (art. 73, norma cit.); a tal fine si fa riferimento all’attività esclusiva o prevalente per il perseguimento del fine istituzionale, così come indicata dall’atto costitutivo o dallo statuto. Tuttavia, al di là del dato formale, l’oggetto principale dell’ente viene determinato in base all’attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato.

Si richiama, sul punto la giurisprudenza della Cassazione in materia di esenzione IMU, per cui «l’esenzione prevista dall’art. 7, comma primo, lett. i), del D.lgs. n. 30 dicembre 1992, n. 504, è subordinata alla compresenza di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell’immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, e di un requisito soggettivo costituito dal diretto svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali (art. 87, comma primo, lett. c), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, cui il citato art. 7 rinvia). La sussistenza del requisito oggettivo deve essere accertata in concreto, verificando che l’attività cui l’immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un’attività commerciale», Cass., sent. n. 14225, 8 luglio 2015 e n. 1422, 8 luglio 2015.

In ambito fiscale, poi, gli enti non commerciali possono produrre utilità apprezzabili sul piano economico (lucro oggettivo) purché tali utili non vengano distribuiti in favore degli amministratori, soci, collaboratori, etc. (lucro soggettivo). Di conseguenza, gli eventuali utili/avanzi di gestione ottenuti, non costituiscono né forme di «profitto», né il fine dell’ente non commerciale, ma il mezzo per un migliore conseguimento delle finalità istituzionali[[58]](#footnote-58).

In relazione agli enti religiosi, dal momento che il perseguimento delle finalità di religione e di culto risulta essere l’oggetto esclusivo della loro attività[[59]](#footnote-59), gli stessi risultano in pratica sempre qualificabili come non commerciali.

Infatti, per espressa previsione normativa[[60]](#footnote-60) non trovano applicazione le disposizioni relative alla perdita della qualifica di ente non commerciale.

Da questo deriva che, gli enti ecclesiastici potrebbero essere definiti come enti commerciali «di diritto» in quanto il riconoscimento civile presuppone sempre che il medesimo ente abbia ad oggetto esclusivo o principale un’attività di religione o di culto che non può mai essere commerciale; il legislatore avrebbe dunque ritenuto superflue forme di controllo fiscale sull’effettiva natura non commerciale di tali soggetti.

Tuttavia, la Cassazione[[61]](#footnote-61) è di recente intervenuta sulla questione, rilevando che «tali argomentazioni valgono per alcuni enti ecclesiastici, ma non per tutti, sicché è improprio ricavare dall’[art. 149 Tuir](#/ricerca/fonti_documento?idDatabank=7&idDocMaster=4845522&idUnitaDoc=28768602&nVigUnitaDoc=1&docIdx=1&isCorrelazioniSearch=true&correlatoA=Giurisprudenza), comma 4, la prova della non commercialità legale dell’intera categoria degli enti ecclesiastici».

In realtà, ad avviso dei giudici

«il comma 4 dell’[art. 149 Tuir](#/ricerca/fonti_documento?idDatabank=7&idDocMaster=4845522&idUnitaDoc=28768602&nVigUnitaDoc=1&docIdx=1&isCorrelazioniSearch=true&correlatoA=Giurisprudenza), detta solo la regola per cui non risulta sufficiente svolgere attività prevalente per un solo esercizio per perdere la qualifica di “ente non commerciale”, ma occorre che nel corso dei vari anni di attività l’ente ecclesiastico abbia in realtà svolto in prevalenza attività commerciale».

La disposizione in esame – proseguono i giudici di legittimità – attiene esclusivamente al “singolo esercizio” di attività «ed impedisce che l’ente ecclesiastico perda la qualifica di ente non commerciale se lo *sforamento* dai parametri avvenga in un singolo esercizio. Tuttavia, se «tale *sforamento* avviene in più esercizi, allora, la natura di ente non commerciale può venire meno».

La Corte conclude con la considerazione per cui il legislatore non ha inteso attribuire *ope legis* a tali enti la qualifica di enti non commerciali, dovendosi, comunque, applicare i criteri dell’art. 73, norma cit., di conseguenza, gli enti ecclesiastici sono non commerciali fintanto che il loro oggetto principale, almeno sotto il profilo qualitativo, continui ad essere costituito da un’attività non commerciale[[62]](#footnote-62).

Doveroso risulta anche il richiamo, sul medesimo tema, alla decisione della Commissione Europea[[63]](#footnote-63), per cui gli enti religiosi possono beneficiare del trattamento fiscale riservato agli enti non profit soltanto se non hanno per oggetto principale l’esercizio di attività commerciali e, in ogni caso, devono conservare «la prevalenza dell’attività istituzionale di ispirazione eminentemente idealistica».

Ne deriva che, sul piano funzionale, l’[art. 149 Tuir](#/ricerca/fonti_documento?idDatabank=7&idDocMaster=4845522&idUnitaDoc=28768602&nVigUnitaDoc=1&docIdx=1&isCorrelazioniSearch=true&correlatoA=Giurisprudenza), comma 4, si limita a escludere l’applicazione di particolari parametri temporali e di commercialità[[64]](#footnote-64) agli enti ecclesiastici, ma non esclude che tali enti possano perdere la qualifica di enti non commerciali, qualora svolgano attività prevalentemente economiche (con la conseguenza di non poter più usufruire del trattamento fiscale di favore riservato agli enti non profit in genere). In definitiva, la Cassazione ribadisce il principio per cui non sussiste nel nostro ordinamento un sistema di qualifica permanente di ente non commerciale.

# 3.La (nuova) definizione di Ente religioso nel Codice del Terzo settore. Peculiarità semantiche

Sul piano semantico, è interessante rilevare come il legislatore delegante, indicando i principi e i criteri direttivi per il riordino e la revisione organica della normativa in materia di ETS, richiamasse la necessità di «adottare una disciplina differenziata che tenga conto delle peculiarità (…) degli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti o intese con lo Stato»[[65]](#footnote-65). Nel *Codice del Terzo settore* e nel *Decreto di revisione della disciplina in materia di Impresa sociale*, tale espressione risulta, tuttavia, modificata in quella di «enti religiosi civilmente riconosciuti»; si evita, dunque, ogni rimando alla ecclesiasticità dell’ente o richiami alle intese, introducendo una diversa e nuova formulazione.

Sul punto, già si era espressa la Commissione speciale istituita presso il Consiglio di Stato[[66]](#footnote-66), sottolineando che la previsione dell’applicazione della emananda normativa in materia di ETS, alle sole «confessioni religiose che hanno stipulato patti, accordi o intese con lo Stato» avrebbe potuto profilare una questione di legittimità costituzionale. Difatti, «*[…] 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 giovarsi* *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’articolo 8 Cost. e dall’articolo 19 Cost., che tutela l’esercizio della libertà religiosa anche in forma associata*»[[67]](#footnote-67).

La Commissione chiedeva, quindi, di riconsiderare la lettera della norma, suggerendo, appunto, l’adozione della definizione di «enti religiosi civilmente riconosciuti»[[68]](#footnote-68).

In questa categoria rientrano, quindi, gli enti che hanno finalità – costitutiva ed essenziale - di religione e di culto accertabile attraverso specifici criteri quali il fine perseguito (di religione o di culto), l’attività svolta, l’appartenenza ad una specifica confessione religiosa, l’esistenza di un riconoscimento formale, normativo o amministrativo. Il riconoscimento civilistico rappresenta, infine, una forma di identità giuridica acquisibile solo a seguito della stipula di «patti, accordi o intese con lo Stato».

# 4.Coerenza e ragionevolezza nei riferimenti all’ ispirazione confessionale degli enti del Terzo settore

Il Ministero del lavoro e delle Politiche sociali con **nota 4581 del 6 aprile 2023** si sofferma su questioni inerenti al rispetto e la tutela dell’spirazione confessionale degli enti del Terzo settore, anche in riferimento agli articoli 21, 26 e 35 del Codice di Terzo settore.

Sul piano funzionale si sottolinea in primis come il legislatore della riforma abbia posto tra i principi e i criteri direttivi della delega contenuta nella legge n. 106/2016 quello di “assicurare, nel rispetto delle norme vigenti, l’autonomia statutaria degli enti, al fine di consentire il pieno conseguimento delle loro finalità e la tutela degli interessi coinvolti” (articolo 2, comma 1, lettera b).

Al successivo articolo 4 della medesima legge, è precisato che lo svolgimento delle attività di interesse generale da parte degli enti del Terzo settore, avviene "in coerenza con le previsioni statutarie" (comma 1, lett. b); mentre si ribadisce che le forme e le modalità di organizzazione, amministrazione e controllo disciplinate dal legislatore delegato, devono tenere "conto delle peculiarità della compagine e della struttura associativa" (comma 1, lettera d). Nel recepire la delega, il Codice del Terzo settore espone agli articoli 1 e 2 finalità, oggetto e principi generali, tenendo in particolare conto principi quali l’autonoma iniziativa dei cittadini, il perseguimento del bene comune, richiamando in primis l'articolo 2 della Costituzione, contenente il riconoscimento e la garanzia dei diritti inviolabili della persona umana, oltre che come singolo, "nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità". Ulteriore principio costituzionale richiamato è l'art. 118, ultimo comma della Costituzione, teso a valorizzare l'autonomia dei "cittadini singoli e associati".

In sostanza, il Codice, dando attuazione alla Costituzione e alla legge delega,

* individua le attività di interesse generale e le tipologie di enti, graduando vincoli e benefici;
* è chiamato ad assicurare, entro i limiti volti a tutelare i principi fondamentali, gli **spazi di autonomia** che il potere pubblico ha il dovere di rispettare a garanzia di un principio di pluralismo basato non solo sulla possibilità dell’emersione di nuove tipologie di enti rispetto a quelle previste dalle pregresse leggi di settore, ma anche sul diritto di ciascun ente di possedere **caratteristiche proprie** e di ciascuna formazione sociale di individuare e definire in maniera autonoma una propria chiave di lettura dei valori comuni di solidarietà e partecipazione. (libertà di associazione garantita dall'art. 18 della Costituzione).

Da questa premessa consegue che le associazioni del Terzo settore devono avere carattere aperto e, in particolare, alle associazioni di promozione sociale non è consentito porre “discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all’ammissione degli associati” (art. 35, comma 2); di contro, è possibile per le associazioni individuare **requisiti per l’ammissione** di questi ultimi, secondo “criteri non discriminatori coerenti con le finalità perseguite e l’attività di interesse generale svolta” (art.21, comma 1).

La nota ministeriale in analisi evidenzia poi come tali requisiti dovrebbero permettere di **delineare l'identità** dell'associazione stessa, i **suoi valori**, in coerenza con le finalità (che pur declinate secondo i suddetti valori non possono che rientrare nell’ambito di quelle civiche, solidaristiche e di utilità sociale, ovvero nel concetto di perseguimento del bene comune rispetto alla singola utilità personale o del gruppo, secondo quanto previsto dalla norma) e le attività di interesse generale che essa si propone di svolgere, nell’ambito di quelle contemplate dalla legge ai fini del riconoscimento della qualifica.

Ciò non significa peraltro ipotizzare un incondizionato diritto all’ammissione in capo agli aspiranti soci, ma **tutelare tra l’altro l’interesse di quanti, già soci, a che i nuovi ammessi condividano i valori dell’ente e intendano operare al fine del raggiungimento dei medesimi obiettivi comuni**, attraverso lo svolgimento delle attività statutarie.

Questi concetti sono già stati ben esplicitati nella **nota n. 1309 del 6 febbraio 2019**: in tale documento di prassi, si afferma che la previsione contenuta nel richiamato articolo 21 del Codice mira “…a tutelare l'interesse degli associati a che del rapporto associativo entrino a far parte quanti si dimostrino portatori di interessi omogenei rispetto a quelli che hanno determinato la costituzione del rapporto associativo”.

I **canoni di non discriminazione**, **coerenza** tra le attività statutarie e le finalità perseguite, da un lato e i **requisiti di ammissione** dei soci dall’altro, nonché la loro ragionevolezza, devono costituire la chiave di lettura della conformità delle disposizioni statutarie al quadro normativo contenuto nel Codice.

L’attività istruttoria, di conseguenza, non può generare apprezzamenti di natura discrezionale da parte dell’ufficio del RUNTS, dovendosi piuttosto essa mantenere entro i precisi binari dell’oggettivo accertamento della sussistenza, nello statuto dell’ente, delle condizioni di conformità alle norme imperative del Codice stesso (si richiama, in tal senso, la circolare ministeriale n. 9/2022).

In ragione di ciò, **l’esame integrale degli statuti** (e non di singole previsioni isolate dal contesto) dovrebbe consentire agli uffici di comprendere – eventualmente anche attraverso interlocuzioni con gli enti – se obiettivo di questi ultimi sia effettivamente il soddisfacimento di finalità di carattere civico-solidaristico e di utilità sociale o, ad esempio, il **raggiungimento di obiettivi di natura religiosa confessionale propri di altre tipologie di formazioni sociali**, ugualmente meritevoli di tutela da parte dell’ordinamento, ma alla luce di disposizioni di diversa natura e potenzialmente estranee alla disciplina recata dal Codice del Terzo settore.

Non si possono dunque ravvisare elementi di contrarietà al Codice del Terzo settore nella fattispecie di enti che intendano svolgere le proprie attività di interesse generale sulla base di un **sistema valoriale** che, anche partendo da un’ispirazione iniziale ad un **credo di natura religiosa** (ma non solo), orienti le stesse, finalisticamente, al raggiungimento di obiettivi di carattere civico, solidaristico o di utilità sociale. Al contrario, il **perseguimento di finalità di evangelizzazione o di culto** non rientra nel novero delle finalità proprie degli enti del Terzo settore.

## 4.1 Le attività di religione e di culto – estraneità al CTS

Nella nota n. 3734 del 15 aprile 2019 come le **attività di religione e di culto restano estranee all’ambito di applicazione del Codice del Terzo settore**, trovando esse in altro quadro regolatorio il proprio regime giuridico di tutela.

Parimenti, ci si interroga sulla liceità di norme statutarie che prescrivono l’appartenenza alla confessione religiosa alla quale l’ente si ispira, ai fini dell’ingresso nella compagine associativa e dell’assunzione della titolarità delle funzioni di amministratore dell’ente medesimo.

In riferimento al semplice ingresso nell’associazione, si rileva che sicuramente contrasta ad esempio con la richiamata previsione dell’articolo 35, comma 2 del Codice (secondo cui non sono ammissibili “discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all’ammissione degli associati) l’eventuale norma statutaria che **circoscriva l’adesione ad un’APS esclusivamente agli appartenenti ad un determinato credo o ad una determinata confessione religiosa**. A fronte del maggiore rigore del regime giuridico delle APS, sono invece **meno restrittive** le previsioni generali in materia di associazioni del Terzo settore applicabili anche alle tipologie specifiche che non prevedano, sotto questo profilo, norme ad hoc.

In questo caso, sarà rimessa alla scelta del singolo che intenda fornire in forma associata il proprio apporto al bene comune attraverso lo svolgimento (in via diretta o sotto forma di sostegno e partecipazione) di attività di interesse generale, **individuare l’ente** che più di altri corrisponda alla propria sensibilità personale, **sapendo che la richiesta di aderirvi comporta l’accettazione del sistema valoriale proprio dell’ente.**

Con riguardo, invece, all’assunzione delle funzioni di **amministratore**, un determinato profilo valoriale che connoti l’ente può costituire, nel caso di specie, un requisito ragionevole/coerente e, quindi, non discriminatorio di accesso alla carica sociale, la cui previsione può legittimamente trovare espressione nell’autonomia statutaria dell’ente, in conformità alla facoltà contenuta nell’articolo 26, comma 3 del Codice.

Del resto, il legislatore del Codice, pur avendo una **visione laica** delle formazioni sociali qualificabili come ETS, è del tutto **estranea una propensione anti-religiosa**: non si comprenderebbe, diversamente, come tra le attività di interesse generale siano ricomprese, ad esempio, l’ “organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse… religioso” (art. 5, comma 1, lett. k); analogamente è prevista la possibilità per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti di nominare presso le associazioni del terzo settore “uno o più amministratori” (art. 26 comma 5); si ricorda infine che gli enti religiosi non rappresentano (a differenza delle pubbliche amministrazioni, ma anche delle formazioni e associazioni politiche, dei sindacati, delle associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, delle associazioni dei datori di lavoro) enti “esclusi”, nemmeno ai fini dell’individuazione di situazioni di direzione, controllo o coordinamento a carico di altri enti. Quindi, un’eventuale **vigilanza attribuita all’autorità ecclesiastica** “sull’integrità della fede e dei costumi” degli associati potrebbe restare un **fatto privato di nessun interesse dell’ufficio del RUNTS**. Viceversa, qualora il sindacato dell’Ufficio investisse “attività, procedure e deliberazioni” dell’ente, il criterio di valutazione dovrà essere comunque quello della conformità dell’attività dell’ente con le disposizioni codicistiche.

# 5.Adempimenti richiesti ai fini dell’iscrizione al RUNTS. Le novità introdotte dalla legge di Governance del PNRR

Sul piano funzionale, a tali enti si applicano le norme del Codice del Terzo settore limitatamente allo svolgimento delle citate attività di interesse generale[[69]](#footnote-69) *nonché delle eventuali attività diverse[[70]](#footnote-70)* di cui all’art. 6 CTS e a condizione che per esse venga adottato un regolamento **‒** in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata ‒ che recepisca le norme del Codice stesso; ulteriore condizione richiesta dal legislatore è l’iscrizione nel citato Registro unico nazionale del Terzo settore (RTS). Tale disciplina differenziata deve ovviamente adattarsi alle peculiarità tipiche degli enti confessionali, come previsto tra i criteri di delega[[71]](#footnote-71). Analoga disposizione si ritrova, inoltre, nel decreto che disciplina l’Impresa sociale[[72]](#footnote-72).

L’ente religioso è tenuto quindi a costituire un cd. «ramo ETS» o «ramo IS», come avvenuto in precedenza per la normativa sulle Onlus, che consente allo stesso di assumere solo parzialmente la qualifica di ETS.

In altri termini, l’ente religioso continua a svolgere attività di religione e di culto e può esercitare parallelamente una o più attività di interesse generale e/o attività diverse previste dal Codice di Terzo settore (o dal D.lgs. n. 112/2017), costituendo dunque due sfere distinte e separate di attività da svolgere.

Al riguardo, le norme sul Terzo settore si applicano “limitatamente” allo svolgimento di attività di interesse generale, *nonché alle attività diverse*, così come previsto dalla rilevante modifica introdotta dal PNRR.

Occorre tuttavia evidenziare che la creazione di tale «ramo» non si pone come un obbligo ma è una facoltà: nulla vieta all’ente religioso di poter continuare ad esercitare le attività che rientrano nel novero dell’art. 5 CTS senza entrate a far parte dell’universo del Terzo settore[[73]](#footnote-73).

Nel dettaglio, l’art. 66, comma 01, lett. a) della Legge n. 108/2021 così modifica il citato art. 4, comma 3 CTS:

«*Agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5,* ***nonché delle eventuali attività diverse di cui all'articolo 6****, a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 13*».

Inoltre, sempre l’art. 66, comma 01, lett. b) della citata Legge di conversione n. 108/2021, **aggiunge un ultimo periodo** sempre all’art. 4, comma 3 CTS, disponendo che:

«*I beni che compongono il patrimonio destinato sono indicati nel regolamento, anche con atto distinto ad esso allegato. Per le obbligazioni contratte in relazione alle attività di cui agli articoli 5 e 6, gli enti religiosi civilmente riconosciuti rispondono nei limiti del patrimonio destinato. Gli altri creditori dell'ente religioso civilmente riconosciuto non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di cui ai citati articoli 5 e 6*».

In analogia, in riferimento alle imprese sociali, l’art. 66, comma 02, punto 1-bis, L. n. 108/2021, cit. va ad integrare l’art. 1, comma 3 del D.lgs. n. 112/2017 aggiungendo un periodo finale di tale contenuto:

«*I beni che compongono il patrimonio destinato sono indicati nel regolamento, anche con atto distinto ad esso allegato. Per le obbligazioni contratte in relazione alle attività di cui all'articolo 2, gli enti religiosi civilmente riconosciuti rispondono nei limiti del patrimonio destinato. Gli altri creditori dell'ente religioso civilmente riconosciuto non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di cui al citato articolo 2*»

# 6.L’adozione del Regolamento. Formalità e contenuti

La recente normativa prevede, come detto, tra gli oneri in capo agli enti religiosi, l’adozione di un Regolamento nella forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata che recepisce le norme del CTS; questo deve essere poi depositato presso l’Ufficio del registro unico nazionale del terzo settore (RUNTS) o, in alternativa presso il Registro delle Imprese qualora sia costituito un «ramo IS»[[74]](#footnote-74).

Tale Regolamento, consente, *in primis* di circoscrivere le attività di interesse generale che saranno assoggettate alla disciplina di Terzo settore, rispettando comunque la struttura e le peculiarità di tali enti. Devono inoltre essere indicate le eventuali attività diverse svolte.

In aggiunta deve prevedere clausole *ad hoc* che riguardano, tra l’altro:

* il divieto espresso di distribuzione degli utili;
* l’individuazione puntuale del patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di interesse generale;
* l’obbligo di devoluzione dello stesso patrimonio ad altri soggetti di Terzo settore in ipotesi di scioglimento/estinzione dell’ente;
* l’obbligo di tenuta delle scritture contabili separate nonché di redazione del bilancio di esercizio (e del bilancio sociale ove previsto)[[75]](#footnote-75), etc.

La domanda di iscrizione al RUNTS[[76]](#footnote-76) dell’ente religioso civilmente riconosciuto va presentata dal soggetto cui è attribuita la rappresentanza legale allegando l’atto con il quale la competente Autorità religiosa autorizza l’iscrizione al RUNTS o dichiara che tale autorizzazione non è necessaria; il medesimo atto di autorizzazione può essere depositato anche in copia.

Tale aspetto risulta di particolare interesse qualora si voglia effettuare un raffronto con la precedente disciplina in materia di costituzione del «ramo Onlus» dell’ente ecclesiastico.

Al riguardo il Dlgs. n. 460/1997 prevedeva appunto la facoltà per «gli enti delle confessioni religiose con cui lo stato ha stipulato patti, accordi o intese» di configurarsi come Onlus parziali, ossia limitatamente alle attività svolte per il perseguimento di finalità di solidarietà sociale. Tuttavia, all’entrata in vigore della normativa, si riscontrava una singolare situazione in quanto l’Autorità ecclesiastica veniva a trovarsi in una posizione di «assoluta estraneità» rispetto alla richiamata procedura di riconoscimento dell’ente religioso come Onlus parziale[[77]](#footnote-77). Soltanto quasi dieci anni dopo la Cei interviene con una Istruzione in materia amministrativa esprimendo sulla questione il principio per cui «*la qualifica ONLUS non viene attribuita all’ente ecclesiastico in quanto tale, ma in funzione di determinate attività che in linea di massima (…) non sono istituzionali. Le clausole riguardano soltanto il ramo ONLUS dell’ente e devono essere assunte con formale determinazione dell’organo deliberativo, debitamente autorizzato dall’autorità ecclesiastica a cui l’ente è soggetto: con essa vengono determinate le norme regolamentari relative all’attività di utilità sociale effettivamente svolta»[[78]](#footnote-78)*.

In generale, si può sicuramente affermare come l’istituzione del «ramo ETS» (ovvero IS) è un atto che per valore, complessità, modalità e tempi di esecuzione eccede l’ordinaria amministrazione, e pertanto va considerato come atto di straordinaria amministrazione, soggetto *ad validitatem* - per gli enti che siano persone giuridiche pubbliche nell’ordinamento canonico - alla licenza scritta dell’ordinario ai sensi del can. 1281[[79]](#footnote-79). A conferma di tale principio il legislatore questa volta ha espressamente richiesto l’allegazione dell’autorizzazione da parte della competente Autorità religiosa per l’iscrizione al RUNTS (e quindi per la connessa istituzione del cd. «ramo»)[[80]](#footnote-80).

Sul tema rimane da esaminare un’ultima questione, nell’ipotesi che tra i beni inseriti nel Ramo (e, dunque, assoggettati ai vincoli della Riforma) siano presenti anche beni appartenenti al cosiddetto “patrimonio stabile”; in tal caso, tenuto conto dei vincoli che si creano su tali beni in forza della loro destinazione alle sole attività di Terzo Settore o d’impresa sociale, si deve riconoscere che l’adozione del regolamento e la costituzione del ‘patrimonio destinato’ non possono che essere considerati anche ‘atti peggiorativi del “patrimonio stabile”[[81]](#footnote-81). Pertanto, è necessario acquisire anche la licenza della Santa Sede qualora il valore di questi beni sia superiore ad un milione di euro oppure si tratti di beni di rilevante valore storico-artistico (cann. 1291-1295)[[82]](#footnote-82).

# 7.Domanda di iscrizione al RUNTS. Indicazioni pratiche

Il Registro Unico Nazionale del Terzo settore (RUNTS) previsto dall'art. 45 del Codice del Terzo settore, che a regime sostituirà i registri delle APS, delle ODV e l'anagrafe delle Onlus previsti dalle precedenti normative di settore è attivo dal 23 novembre 2021 (la data è stata individuata con il [Decreto direttoriale n. 561 del 26 ottobre 2021](https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2021/DD-561-del-26102021-Provvedimento-avvio-RUNTS.pdf)

Le procedure di iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, le modalità di deposito degli atti, le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro sono disciplinate, in attuazione dell'art. 53, comma 1 del Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, dal [Decreto ministeriale n. 106 del 15 settembre 2020](https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2020/DM-106-del-15092020.pdf), a firma del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali (G.U. n. 251 del 21 ottobre 2020).

Il D.M. 106 reca 3 Allegati tecnici, A, B, e C, che ne costituiscono parte integrante, e quattro appendici in formato Excel: queste rappresentano il tracciato informatico utilizzato dal sistema informativo del R.U.N.T.S. (non sono di immediato utilizzo da parte degli enti).

Gli allegati tecnici A, B e C possono essere aggiornati o modificati con decreto del Direttore Generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese (art. 40 d.m.), per esigenze tecniche.

Con [D.D.G. 344 del 29 luglio 2021](https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2021/DD-344-del-29072021.pdf) sono stati aggiornati l'allegato tecnico A e le appendici degli allegati tecnici B e C.

Gli enti religiosi civilmente riconosciuti possono chiedere l’iscrizione al RUNTS mediante il deposito di un regolamento redatto per atto pubblico o scrittura privata autenticata[[83]](#footnote-83).

In concreto il Regolamento deve:

1. individuare le attività di interesse generale ed eventualmente prevedere lo svolgimento di attività diverse ai sensi, rispettivamente, degli articoli 5 e 6 del Codice;
2. vietare la distribuzione di utili a norma dell’articolo 8, commi 2 e 3, del Codice;
3. individuare il patrimonio destinato per lo svolgimento delle attività di cui alla lettera a), che può essere individuato con un atto distinto, da allegare al regolamento;
4. prevedere la devoluzione ad altri enti del Terzo settore dell’incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l’ente è stato iscritto nel RUNTS, a norma degli articoli 9 e 50, comma 2, del Codice;
5. prevedere l’obbligo di tenere separate le scritture contabili relative allo svolgimento delle attività di cui alla lettera a) dalle scritture contabili relative ad ogni altra attività dell’ente;
6. disciplinare con riferimento alle attività di cui alla lettera a) la tenuta delle scritture contabili, prevedere e disciplinare la redazione del bilancio di esercizio, la predisposizione del bilancio sociale ove prevista, la tenuta dei libri sociali obbligatori in conformità con la struttura dell’ente, nonché il trattamento economico e normativo dei lavoratori a norma, rispettivamente, degli articoli 13, 14 comma 1, 15 e 16 del Codice;
7. disciplinare, per lo svolgimento delle attività di cui alla lettera a), i poteri di rappresentanza e di gestione, con specifica indicazione delle eventuali limitazioni e dei relativi controlli interni, se previsti dall’ordinamento confessionale, in conformità alle risultanze del Registro delle persone giuridiche nel quale gli enti religiosi civilmente riconosciuti sono iscritti;
8. prevedere espressamente, con riferimento alle attività di cui alla lettera a), le condizioni di validità o di efficacia degli atti giuridici prescritte per gli enti religiosi civilmente riconosciuti dai relativi ordinamenti confessionali, ove tali condizioni abbiano rilevanza ai sensi di legge.

Alla domanda di iscrizione al RUNTS dell’ente religioso civilmente riconosciuto, presentata dal soggetto cui è attribuita la rappresentanza, o, su mandato di quest’ultimo, dal rappresentante legale della rete associativa cui l’ente aderisce, oltre al regolamento di cui al comma 1 ed eventualmente al mandato e all’attestazione di adesione alla rete associativa, deve essere allegato l’atto con il quale la competente autorità religiosa autorizza l’iscrizione al RUNTS o dichiara che tale autorizzazione non è necessaria. L’atto di autorizzazione può essere depositato anche in copia. Dalla domanda di iscrizione devono altresì risultare:

1. l’indicazione della sezione del RUNTS nella quale si richiede l’iscrizione;
2. la denominazione;
3. il codice fiscale;
4. l’eventuale partita IVA;
5. gli estremi del provvedimento con il quale è stato disposto il riconoscimento dell’ente agli effetti civili;
6. la sede legale;
7. un indirizzo di posta elettronica certificata;
8. almeno un contatto telefonico;
9. le eventuali sedi secondarie. Non costituiscono sedi secondarie dell’ente le sedi legali di eventuali enti affiliati dotati di diverso codice fiscale;
10. la data di costituzione dell’ente o, in alternativa, quella del patrimonio destinato;
11. la o le attività di interesse generale effettivamente svolte, da individuarsi tra quelle di cui all’articolo 5 del Codice;
12. la previsione dell’esercizio di eventuali attività diverse ai sensi dell’articolo 6 del Codice;
13. il soggetto o i soggetti cui l’ente eventualmente aderisce con relativo codice fiscale;
14. le generalità delle persone fisiche titolari del potere di rappresentanza e di gestione per lo svolgimento delle attività di cui al comma 2, lettera a), l’indicazione del potere conferito e delle eventuali limitazioni, nonché la data di nomina;
15. l’eventuale dichiarazione di accreditamento ai fini dell’accesso al contributo del 5 per mille di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017 n. 111.

Infine, la domanda di iscrizione è presentata all’Ufficio competente del RUNTS ovvero all'Ufficio del Registro unico nazionale della Regione o della Provincia autonoma in cui l'ente ha la sede legale[[84]](#footnote-84).

# 8.Il Regolamento per il “Ramo ETS”. Indicazioni pratiche fornite dalla CEI

La Cei - Ufficio nazionale per i problemi giuridici Terzo settore, ha pubblicato sul proprio sito i “[*Modelli di regolamento per la costituzione di un “ramo” ente del Terzo settore o impresa sociale e per l’atto di adozione del regolamento e costituzione del patrimonio destinato*](https://giuridico.chiesacattolica.it/modelli-di-regolamento-per-la-costituzione-di-un-ramo-ente-del-terzo-settore-o-impresa-sociale-da-parte-di-un-ente-ecclesiastico/)*”.* Al riguardo tali documenti intendono fornire un modello per la redazione del Regolamento necessario per l’adesione degli enti ecclesiastici italiani alle previsioni della riforma del Terzo settore. I modelli predisposti hanno comunque carattere generale e, pertanto, vanno valutati nella loro concreta corrispondenza alle caratteristiche e alle esigenze del singolo ente.

In merito al contenuto del Regolamento che concerne il “Ramo ETS”, occorre specificare in primis che lo stesso è adottato nel rispetto della struttura e della finalità degli enti ecclesiastici come previsto dagli accordi tra la Santa Sede e la Repubblica Italiana.

Risulta poi necessario prevedere una serie di articoli che riguardano:

**Art. 1. - Attività di interesse generale.** A tal fine, è opportuno indicare come per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, l’Ente svolga le seguenti attività di interesse generale: …...

In pratica occorre indicare le attività di interesse generale effettivamente svolte con l’esplicito riferimento all’elencazione d cui all’art. 5 CTS, come, per esempio:

1. educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa, ai sensi dell’art. 5, co. 1, lett. d), CTS;
2. accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti, ai sensi dell’art. 5, co. 1, lett. r), CTS.

**Art. 2- Attività diverse.** Per la realizzazione, in via esclusiva, delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite, l’Ente può svolgere attività secondarie e strumentali rispetto alle Attività di Interesse Generale (“Attività Diverse”), nei modi e nei limiti previsti dalla legge. Sarebbe opportuno indicare tali attività e quale parametro è stato scelto in riferimento al DM. n. 1072021.

**Art. 3 - Divieto di distribuzione di utili.** Al riguardo, risulta necessario riportare come a norma dell’art. 8, co. 2 e 3, CTS, sia vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili e avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate ai fondatori, associati, o altri soggetti a cui l’Ente sia riferibile, nonché a lavoratori, collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi dell’Ente.

**Art. 4 - Patrimonio destinato.** In tale articolo del Regolamento occorre far presenta come il patrimonio destinato per lo svolgimento delle Attività di Interesse Generale è costituito dai beni individuati nell’Allegato XXXX

**Art. 5 - Devoluzione dell’incremento patrimoniale.** Qualora il regime previsto dal CTS cessi di trovare applicazione, gli incrementi patrimoniali realizzati nel periodo in cui l’Ente è stato iscritto nel Registro Unico del Terzo Settore (RUNTS) sono devoluti a uno o più enti iscritti nel RUNTS identificati dal [*indicare l’organo competente all’identificazione*], previo parere positivo dell’Ufficio di cui all’art. 45, co. 1, CTS, e salva diversa destinazione imposta dalla legge.

**Art. 6. Scritture contabili e bilancio**

* 1. Con riferimento alle Attività di Interesse Generale e alle Attività Diverse, l’Ente tiene una contabilità separata e rendiconta i risultati della gestione mediante la redazione del bilancio di esercizio, formato da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione, in conformità alla modulistica definita dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (d’ora in poi, “MLPS”). Nel caso in cui i ricavi, le rendite, i proventi o le entrate comunque denominate siano inferiori a € 220.000, l’Ente può redigere un rendiconto per cassa, in conformità alla modulistica definita dal MLPS.
  2. Nella relazione di missione o in un’annotazione in calce al rendiconto per cassa, o nella nota integrativa al bilancio il [*indicare organo competente*] documenta il carattere secondario e strumentale delle Attività Diverse.
  3. Il bilancio di esercizio o il rendiconto per cassa sono depositati presso il RUNTS.
  4. L’esercizio finanziario ha inizio il [….] e termina il [….] di ciascun anno.

**Art. 7 - Bilancio sociale**. Nel caso in cui i ricavi, le rendite, i proventi o le entrate comunque denominate relative allo svolgimento delle Attività di Interesse Generale e delle Attività Diverse siano superiori a € 1 milione, l’Ente redige e deposita presso il RUNTS il bilancio sociale, in conformità alle Linee Guida adottate dal MLPS.

**Art. 8 - Libri obbligatori.** Oltre alle scritture previste nei precedenti artt. 7 e 8, l’Ente, per lo svolgimento delle Attività di Interesse Generale e delle Attività Diverse, tiene:

1. il libro delle adunanze e delle deliberazioni del [*inserire denominazione dell’organo* *amministrativo*];
2. il registro dei volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale.

**Art. 9 - Trattamento economico e normativo dei lavoratori.** Nell’esercizio delle Attività di Interesse Generale e delle Attività Diverse, l’Ente garantisce ai lavoratori un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi di cui all’art. 51, d.lgs. 15 giugno 2015, n. 81. In ogni caso, la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti non può essere superiore al rapporto uno a otto, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda. L’Ente dà conto del rispetto di tale parametro nel bilancio sociale o, in mancanza, nella relazione di missione.

**Art. 10 - Lavoro volontario**

1. Nello svolgimento delle attività di Interesse generale e delle attività diverse, l’Ente può avvalersi di volontari.
2. L’attività del volontario non può essere retribuita in alcun modo nemmeno da eventuali beneficiari delle attività dell’Ente. Al volontario possono essere rimborsate soltanto le spese effettivamente sostenute e documentate per l’attività prestata, entro limiti massimi e alle condizioni preventivamente stabiliti dal [*inserire denominazione dell’organo amministrativo*]. Sono in ogni caso vietati i rimborsi spese di tipo forfettario. Le spese sostenute dal volontario possono essere rimborsate anche a fronte di una autocertificazione resa ai sensi dell’art. 46, D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, purché:
   * non superino gli importi stabiliti dalla legge e
   * [*inserire denominazione dell’organo amministrativo*] deliberi sulle tipologie di spese e le attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso.

**Art. 11 - Poteri di gestione e di rappresentanza**

1. Le Attività di Interesse Generale e le Attività Diverse sono gestite dal [*inserire il soggetto dotato dei poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione*] che esercita i poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione nel rispetto delle disposizioni in materia di autorizzazioni e controlli previsti dal Codice di diritto canonico e dalla Conferenza Episcopale Italiana (delibera n. 38 del 21 settembre 1990; delibera n. 20 del 6 settembre 1984, con aggiornamento del 27 marzo 1999; n. 75 dell’Istruzione in Materia Amministrativa della Conferenza Episcopale Italiana del 1° settembre 2005), nonché dal [*inserire per es.: Decreto del Vescovo diocesano, diritto proprio, Statuto*] [*verificare la coincidenza delle previsioni di questo comma con le risultanze del registro delle persone giuridiche*].
2. Per lo svolgimento delle Attività di Interesse Generale e delle Attività Diverse, i poteri di rappresentanza legale competono al [*su questo punto vedere la nota contenuta nell’allegato: “Modelli per l’adesione alle previsioni della riforma del Terzo settore da parte degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti”*].

**Art. 12 -** **Condizioni di validità ed efficacia degli atti giuridici.** In conformità alle previsioni dell’art. 18, l. 20 maggio 1985, n. 222, gli atti giuridici per i quali è richiesta l’autorizzazione della competente autorità ecclesiastica, a norma del Codice di diritto canonico e delle delibere della Conferenza Episcopale Italiana [nonché: *inserire, a seconda dei casi*: *dal Decreto del Vescovo diocesano, ai sensi del can. 1281 § 2, CIC*; *dal diritto proprio dell’Istituto,* *dallo Statuto*], producono effetti nell’ordinamento civile solo in presenza di tale autorizzazione.

**Art. 13 - Raccolta fondi**. Per il finanziamento delle Attività di Interesse Generale l’Ente può promuovere raccolte fondi in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, in conformità alle Linee Guida adottate dal MLPS.

**Art. 14 - Modifiche al Regolamento.** Il presente Regolamento può essere modificato dal [*inserire* *l’organo competente; per es.: Parroco, Superiore con il Suo consiglio, Consiglio di amministrazione*] osservando le norme previste dal diritto canonico universale e particolare. Tali modifiche devono essere depositate nel RUNTS.

Inoltre, in assenza di una specifica disposizione di legge, è opportuno valutare con attenzione l’eventualità che l’attività sia vigilata da un organo di controllo di carattere tecnico (per es.: un organo monocratico costituito da un dottore commercialista, un avvocato, un ragioniere o perito commerciale, un consulente del lavoro o un professore universitario in materie economiche o giuridiche). Qualora si ritenga opportuna una simile attività di controllo, occorre inserire nel Regolamento gli articoli di seguito riportati, collocandoli, per esigenze sistematiche, dopo l’art. 11 *Poteri di gestione e rappresentanza*.

L’articolo potrebbe avere il seguente contenuto

**(Art. 12)****Organo di controllo e revisione** **legale dei conti**

* + 1. Nel ricorrere delle condizioni previste dalla legge e nel rispetto delle norme canoniche, l’Ente provvede a incaricare un Organo di controllo, composto da un sindaco unico o da un collegio sindacale, aventi i requisiti di cui all’art. 2397, co. 2, e 2399, c.c.
    2. L’Organo di controllo vigila sull’osservanza della legge e del Regolamento e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, qualora applicabili, nonché sull’adeguatezza dell’assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento.
    3. L’Organo di controllo esercita, inoltre, compiti di monitoraggio dell’osservanza delle finalità sociali da parte dell’Ente, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui agli artt. 5, 6, 7 e 8 CTS, e attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida adottate dal MLPS. Il bilancio sociale dà atto degli esiti del monitoraggio svolto dall’Organo di controllo.
    4. L’Organo di controllo può in qualsiasi momento procedere ad atti di ispezione e controllo. A tal fine può chiedere al [inserire denominazione dell’organo amministrativo] notizie, anche sull’andamento delle operazioni o su determinati affari.
    5. Qualora, nell’esercizio delle Attività di Interesse Generale e Attività Diverse e per due esercizi consecutivi, vengano superati due dei limiti di cui all’art. 31 CTS, l’Ente, provvede ad incaricare della revisione legale dei conti l’Organo di controllo, qualora i sindaci siano iscritti al registro dei revisori legali o, in caso contrario, un revisore legale o una società di revisione iscritti nell’apposito registro].

**(Art. 12 bis)** **Composizione, durata e funzionamento dell’Organo di controllo**

1. Nel caso l’Organo di controllo sia costituito da un collegio, l’Ente nomina tre membri effettivi e due supplenti.
2. L’Organo di controllo dura in carica tre esercizi e scade all’approvazione del bilancio relativo all’ultimo esercizio della sua carica.
3. Delle riunioni dell’Organo di controllo deve redigersi verbale che deve essere trascritto nel libro delle decisioni dell’Organo di controllo e sottoscritto dagli intervenuti.

Di conseguenza, l’art. 9 del Regolamento andrà, a sua volta, modificato, come di seguito riportato:

**Art. 9 - Libri obbligatori -** Oltre alle scritture previste nei precedenti artt. 7 e 8, l’Ente, per lo svolgimento delle Attività di Interesse Generale e delle Attività Diverse, tiene:

1. il libro delle adunanze e delle deliberazioni del [inserire denominazione dell’organo amministrativo];
2. il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell’Organo di controllo;
3. il registro dei volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale

Le considerazioni sino ad ora formulate non valgono, invece, nel caso in cui l’ente ecclesiastico intenda svolgere attività di impresa di interesse generale in conformità alle previsioni del DIS. L’art. 10 DIS, infatti, richiede la presenza di un organo di controllo indipendentemente da soglie dimensionali. Per conseguenza, il modello di regolamento per lo svolgimento di attività d’impresa di interesse generale ai sensi del DIS, allegato, prevede un’apposita disciplina dell’organo di controllo.

## 8.1 Iscrizione di rami ETS di enti religiosi: denominazione, condizioni e obblighi

Il **Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (MLPS) con la** [**Nota n. 10376**, del **20 settembre**,](https://www.fiscoetasse.com/files/17019/nota-10376-del.pdf) è intervenuto su alcuni dubbi interpretativi ai fini dell’iscrizione al **RUNTS**del “**ramo ETS**” dell’ **ente religioso civilmente riconosciuto.**

In particolare, gli**enti religiosi** che adottano un regolamento, limitatamente alle attività assoggettate al regime del Codice del Terzo Settore, **che prevedono la costituzione di un ramo**per il complesso dei beni destinati al loro svolgimento, **dovranno fare assumere al ramo medesimo la stessa denominazione** dell'**Ente religioso**, accompagnata dall'**acronimo ETS**. Ciò è significativamente previsto:

* dai **modelli di regolamento predisposti a cura della CEI** (Conferenza episcopale italiana), e
* dal **Codice del Terzo Settore**, volto ad assicurare l'**univocità** delle informazioni rese a terzi e la piena **trasparenza** degli assetti degli enti assoggettati alle regole in materia di Terzo settore.

Di conseguenza, l'utilizzo di una denominazione “altra” del ramo apparentemente corrispondente a un soggetto diverso dall'ente religioso di cui trattasi, potrebbe condurre a un effetto anche involontariamente ingannevole nei confronti del pubblico. In tal senso, peraltro, si è espresso recentemente il **TAR Campania –Napoli – sez. I, con la sentenza n. 3158/2023**.

I giudici infatti hanno evidenziato come la disposizione di cui all’art. 4 comma 3 del Codice volta a consentire agli enti religiosi, alle previste condizioni, l’ingresso nel Terzo settore, si fonda sul fatto che il “*ramo d’ente ecclesiastico... privo di soggettività giuridica propria, per effetto dello stretto collegamento ad un ente religioso – che deve essere ‘civilmente riconosciuto’* ***gode per proprietà transitiva della personalità di quest’ultimo***”; ciò significa che “*è comunque individuabile un soggetto giuridico certo, ossia l’ente ecclesiastico*”. Ebbene, è proprio tale situazione di certezza circa il soggetto giuridico che opera per lo svolgimento delle attività e utilizzando il patrimonio individuati dal regolamento, che si ritiene debba trovare la massima tutela in favore dei terzi.

Alla luce delle considerazioni sopra sviluppate, si deve escludere che il ramo ETS di un ente religioso possa assumere una denominazione diversa da quella dell’ente religioso medesimo.

# 9.*Il Regolamento del “Ramo Impresa sociale”*

Si propone di seguito lo schema di un possibile contenuto di Regolamento qualora l’ente ecclesiastico voglia costituire un “Ramo Impresa sociale”, assoggettato alla disciplina di cui al D.lgs. 112/2017.

**Art. 1 – Regolamento.** Ai sensi e per gli effetti dell’art. 1, co. 3, d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112, Decreto sull’impresa sociale (d’ora in poi, “DIS”), l’ente ecclesiastico denominato [*inserire la denominazione dell’ente ecclesiastico*] adotta il presente regolamento per lo svolgimento delle attività d’impresa di interesse generale previste dall’art. 2 DIS. Il Regolamento è adottato nel rispetto della struttura e della finalità degli enti ecclesiastici come previsto dagli accordi tra la Santa Sede e la Repubblica Italiana.

**Art. 2 - Attività d’impresa di interesse generale**. Per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, l’Ente svolge, in via stabile e principale, le seguenti attività d’impresa di interesse generale [*indicare le attività d’impresa di interesse generale effettivamente svolte con l’esplicito riferimento all’art. 2 DIS, come, per esempio:*

1. *interventi e prestazioni sanitarie, ai sensi dell’art. 1, co. 3, lett. b), DIS;*
2. *prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni, ai sensi dell’art. 1, co. 3, lett. c), DIS*].

**Art. 3 - Attività diverse**. Per la realizzazione, in via esclusiva, delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite, l’Ente può svolgere attività secondarie e strumentali rispetto alle Attività di Interesse Generale (Attività Diverse), nei modi e nei limiti previsti dalla legge. L’Ente documenta il carattere secondario e strumentale delle Attività Diverse in conformità a quanto previsto dalla legge.

**Art. 4 - Assenza di scopo di lucro**

1. A norma dell’art. 3, co. 1 e 2, DIS, l’Ente destina eventuali utili o avanzi di gestione allo svolgimento delle attività di interesse generale e attività diverse o ad incremento del patrimonio destinato. Salvo quanto previsto dal comma successivo, è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili e avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, soci o associati, o altri soggetti a cui l’Ente sia riferibile, nonché a lavoratori, collaboratori, amministratori e altri componenti degli organi dell’Ente.
2. Nei limiti e alle condizioni stabilite dalla legge, l’Ente può destinare una quota degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, a erogazioni gratuite in favore di enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, che non siano società controllate dall’Ente, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale.

**Art. 5 - Patrimonio destinato.** Il patrimonio destinato per lo svolgimento delle Attività di Interesse Generale è costituito dai beni individuati nell’Allegato XXXX.

**Art. 6 - Scritture contabili e bilancio**

1. Con riferimento alle Attività di Interesse Generale e alle Attività Diverse, l’Ente tiene separatamente il libro giornale e il libro degli inventari e redige il bilancio di esercizio a norma, a seconda dei casi, degli artt. 2423 e seguenti, 2435-*bis* o 2435-*ter* c.c. in quanto applicabili. L’Ente deposita il bilancio di esercizio presso il registro delle imprese.
2. L’esercizio finanziario ha inizio il [●] e termina il [●] di ciascun anno.

**Art. 7 - Bilancio sociale**. L’Ente redige e deposita presso il registro delle imprese e pubblica nel proprio sito internet il bilancio sociale redatto in conformità alle Linee Guida adottate dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (d’ora in poi, “MLPS”).

**Art. 8 - Libri obbligatori.** Oltre alle scritture previste nei precedenti artt. 6 e 7, l’Ente, per l’esercizio delle Attività di Interesse Generale e delle Attività Diverse, tiene:

1. il libro delle adunanze e delle deliberazioni del [*inserire denominazione dell’organo* *amministrativo*];
2. il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell’Organo di controllo;
3. il registro dei volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale.

**Art. 9 - Trattamento economico e normativo dei lavoratori.** Nell’esercizio delle Attività di Interesse Generale e delle Attività Diverse, l’Ente garantisce ai lavoratori un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi di cui all’art. 51, d.lgs. 15 giugno 2015, n. 81. In ogni caso, la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti non può essere superiore al rapporto uno a otto, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda. L’Ente dà conto del rispetto di tale parametro nel bilancio sociale.

**Art. 10 - Lavoro volontario**

1. Nello svolgimento delle attività di interesse generale e delle attività diverse, l’Ente può avvalersi di volontari.
2. L’attività del volontario non può essere retribuita in alcun modo nemmeno da eventuali beneficiari delle attività dell’Ente. Al volontario possono essere rimborsate soltanto le spese effettivamente sostenute e documentate per l’attività prestata, entro limiti massimi e alle condizioni preventivamente stabiliti dal [*inserire denominazione dell’organo amministrativo*]. Sono in ogni caso vietati i rimborsi spese di tipo forfettario. Le spese sostenute dal volontario possono essere rimborsate anche a fronte di una autocertificazione resa ai sensi dell’art. 46, D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, purché: (1) non superino gli importi stabiliti dalla legge e (2) [*inserire denominazione dell’organo competente a deliberare*] deliberi sulle tipologie di spese e le attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso.

**Art. 11 -** **Poteri di gestione e di rappresentanza**

1. Le Attività di Interesse Generale e le Attività Diverse sono gestite dal [*inserire il soggetto dotato dei poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione*] che esercita i poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione nel rispetto delle disposizioni in materia di autorizzazioni e controlli previsti dal Codice di diritto canonico e dalla Conferenza Episcopale Italiana (delibera n. 38; delibera n. 20 del 6 settembre 1984, con aggiornamento del 27 marzo 1999; n. 75 dell’Istruzione in Materia Amministrativa della Conferenza Episcopale Italiana del 1° settembre 2005), nonché dal [*inserire per es.: Decreto del Vescovo diocesano, diritto proprio, Statuto*] [*verificare la coincidenza di questo comma con le risultanze del registro delle persone giuridiche*].
2. Per lo svolgimento delle attività di interesse generale e delle attività diverse, i poteri di rappresentanza legale competono al …. [*verificare la coincidenza di questo comma con le risultanze del registro delle persone giuridiche*].

**Art. 12 - Condizioni di validità ed efficacia degli atti giuridici.** In conformità alle previsioni dell’art. 18, l. 20 maggio 1985, n. 222, gli atti giuridici per i quali è richiesta l’autorizzazione della competente autorità ecclesiastica, a norma del Codice di diritto canonico e delle delibere della Conferenza Episcopale Italiana [nonché *inserire, a seconda dei casi*: *dal Decreto del Vescovo diocesano, ai sensi del can. 1281 § 2, CIC*; *dal diritto proprio dell’Istituto;* *dallo Statuto*], producono effetti nell’ordinamento civile solo in presenza di tale autorizzazione.

**Art. 13 - Organo di controllo e revisione** **legale dei conti**

* 1. In conformità alle previsioni di legge e nel rispetto delle norme canoniche, l’Ente provvede a incaricare un Organo di controllo, composto da un sindaco unico o da un collegio sindacale, aventi i requisiti di cui all’art. 2397, co. 2, e 2399, c.c.
  2. L’Organo di controllo vigila sull’osservanza della legge e del Regolamento e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, qualora applicabili, nonché sull’adeguatezza dell’assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento.
  3. L’Organo di controllo esercita, inoltre, compiti di monitoraggio dell’osservanza delle finalità sociali da parte dell’Ente, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui agli artt. 2, 3 e 13, DIS, e attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida adottate dal MLPS. Il bilancio sociale dà atto degli esiti del monitoraggio svolto dall’Organo di controllo.
  4. L’Organo di controllo può in qualsiasi momento procedere ad atti di ispezione e controllo. A tal fine può chiedere al [*inserire denominazione dell’organo amministrativo*] notizie, anche sull’andamento delle operazioni o su determinati affari.
  5. Qualora, nell’esercizio delle Attività di Interesse Generale e Attività Diverse e per due esercizi consecutivi, vengano superati due dei limiti di cui all’art. 2435-*bis* c.c., l’Ente provvede ad incaricare della revisione legale dei conti l’Organo di controllo, qualora i sindaci siano iscritti al registro dei revisori legali o, in caso contrario, un revisore legale o una società di revisione iscritti nell’apposito registro.

**Art. 14 - Composizione, durata e funzionamento dell’Organo di controllo**

1. Nel caso l’Organo di controllo sia costituito da un collegio, l’Ente nomina tre membri effettivi e due supplenti.
2. L’Organo di controllo dura in carica tre esercizi e scade all’approvazione del bilancio relativo all’ultimo esercizio della sua carica.
3. Delle riunioni dell’Organo di controllo deve redigersi verbale che deve essere trascritto nel libro delle decisioni dell’Organo di controllo e sottoscritto dagli intervenuti.

**Art. 15 - Raccolta fondi**. Per il finanziamento delle Attività di Interesse Generale l’Ente può promuovere raccolte fondi in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, in conformità alle Linee Guida adottate dal MLPS.

**Art. 16 - Modifiche al Regolamento.** Il presente Regolamento può essere modificato dal [*inserire* *l’organo competente; per es.: Parroco, Superiore con il Suo Consiglio, Consiglio di amministrazione*], osservando le norme previste dal diritto canonico universale e particolare. Le suddette modifiche devono essere depositate nel registro delle imprese.

Infine, in riferimento alla previsione contenuta nei modelli di regolamento proposti e riportata, rispettivamente, all’art. 12.2. per il modello di regolamento per lo svolgimento di attività di interesse generale ai sensi del CTS, e all’art. 11.2. per il modello di regolamento per lo svolgimento di attività di impresa di interesse generale ai sensi del DIS, consente - come previsto dall’art. 14, co. 1, lett. *g)*, D.M. 15 settembre 2020, n. 106 - che il legale rappresentante delle attività di interesse generale possa essere un soggetto differente rispetto a colui al quale è attribuita la legale rappresentanza dell’ente ecclesiastico civilmente riconosciuto. Talune circostanze possono sollecitare la coincidenza dei soggetti a cui è attribuita 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 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).

# 10.Il patrimonio destinato e le scritture contabili separate. Normativa, recenti orientamenti giurisprudenziali e modifiche introdotte dal PNRR

La previsione della costituzione di un patrimonio destinato permette di delimitare i beni che dovranno essere utilizzati esclusivamente per le attività di interesse[[85]](#footnote-85).

Tale adempimento risulta funzionale al rispetto del principio generale di non lucratività e quindi al divieto di distribuzione degli utili/avanzi di gestione sia durante il pieno esercizio delle sue attività sia in sede di devoluzione del patrimonio a seguito di estinzione (volontaria o coattiva) del Ramo[[86]](#footnote-86).

Per altro verso soddisfa specifiche esigenze di certezza e trasparenza sui beni coinvolti nell’esercizio di attività secolari in quanto una corretta individuazione di tutti i beni (mobili e immobili) garantisce che i proventi e gli eventuali utili o avanzi di gestione non siano utilizzati per attività esterne al Ramo.

In aggiunta rappresenta senza dubbio una forma di tutela non solo nei confronti dei creditori dell’ente che vantano diritti maturati in rifermento alle sole attività esercitate dal Ramo ETS, ma è anche una garanzia per lostesso ente confessionale, a sua volta interessato a non pregiudicare il patrimonio destinato allo svolgimento delle proprie attività istituzionali, di religione o di culto (cd. patrimonio stabile)[[87]](#footnote-87).

Sul piano funzionale, il richiamato obbligo di costituire il patrimonio destinato si allinea con quello di tenuta delle scritture contabili separate. La distinzione contabile risulta essere un principio consolidato nel nostro ordinamento, applicabile in riferimento all’esercizio delle attività non commerciali da parte di enti no profit[[88]](#footnote-88) ed era già stato previsto per l’ente ecclesiastico che intendeva costituirsi come Onlus parziale o Impresa sociale[[89]](#footnote-89).

Anche in questo caso, il rispetto del predetto adempimento risponde alle medesime esigenze di trasparenza e certezza nelle operazioni poiché consente di evitare commistionitra la gestione dell’attività istituzionale e quella dell’attività di interesse generale; permette, inoltre, ai creditori una puntuale conoscenzadella situazione patrimoniale e reddituale dell’ente ecclesiastico con riguardo all’attività di interesse generale svolta e, da ultimo, consente una corretta applicazione delle norme sulla devoluzione del patrimonio in ipotesi di estinzione del ramo secolare.

Per ciò che concerne le modalità concrete di tenuta della contabilità separata, si evidenzia che non si prevede l’istituzione di un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività, essendo sufficiente un piano dei conti, dettagliato nelle singole voci, al fine di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività. Del resto, la tenuta di un unico impianto contabile e di un unico piano dei conti, strutturato in modo da poter individuare, in ogni momento, le voci destinate all’attività istituzionale e quelle destinate all’attività commerciale, non è di ostacolo all’eventuale attività di controllo esercitata dagli organi competenti[[90]](#footnote-90).

Recentemente la Cassazione è intervenuta sulla questione confermando il principio per cui:

«per il rispetto della contabilità separata, non si richiede la predisposizione di due bilanci completi di conto economico e stato patrimoniale, ma solo la distinzione tra due diverse tipologie di “fatti amministrativi”, quelli collegati all’attività istituzionale e quelli relativi alla porzione di attività commerciale».

In altri termini, ai fini della «tenuta di una contabilità separata [risulta] sufficiente un piano dei conti non troppo dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività»[[91]](#footnote-91).

Pertanto, pur non essendo richiesti specifici obblighi in tal senso, risulta comunque necessaria, ai fini pratici, la tenuta di una contabilità anche “elementare”, non necessariamente con il metodo della partita doppia, oltre alla predisposizione di un rendiconto annuale, come strumento di trasparenza e di controllo dell’intera gestione economica e finanziaria dell’ente[[92]](#footnote-92).

D’altronde, l’attività istituzionale diretta al fine di religione di culto dell’ente ecclesiastico non ha alcuna rilevanza tributaria e le operazioni non riferibili all’attività commerciale non vanno obbligatoriamente contabilizzate fini fiscali.

Si potrebbe prospettare dunque la ripartizione delle attività con riferimento alla redazione del bilancio, così che, da un lato, vi sarà un bilancio istituzionale, che concerna unicamente la vita interna dell’ente e l’esercizio delle attività proprie di religione di culto, e dall’altro un bilancio fiscale-commerciale, relativo alle attività di tale natura eventualmente svolte[[93]](#footnote-93).

In conclusione, alla luce dei richiamati orientamenti dei giudici di legittimità, in pratica il bilancio può essere redatto con qualsiasi metodo ovvero secondo qualsiasi schema, purché conformi ai principi della tecnica contabile, non essendovi alcun obbligo di adeguarsi alle disposizioni previste per il bilancio delle società di capitali[[94]](#footnote-94).

Infine, si segnala che l’art. 66, comma 01, lett. b) della già richiamata Legge di conversione del PNRR[[95]](#footnote-95), aggiunge un ultimo periodo all’art. 4, comma 3 CTS, disponendo che: «*I beni che compongono il patrimonio destinato sono indicati nel regolamento, anche con atto distinto ad esso allegato. Per le obbligazioni contratte in relazione alle attività di cui agli articoli 5 e 6, gli enti religiosi civilmente riconosciuti rispondono nei limiti del patrimonio destinato. Gli altri creditori dell'ente religioso civilmente riconosciuto non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di cui ai citati articoli 5 e 6*».

Sicuramente una disposizione che concretizza ancora di più quella garanzia di trasparenza e correttezza nella gestione del patrimonio destinato alle attività di Terzo settore, che porta vantaggi sia per l’ente stesso che per gli eventuali creditori del predetto patrimonio destinato.

Si prevede, inoltre, una disciplina analoga per l’ente religioso che si costituisce in forma di Impresa sociale.

Sul punto, l’art. 66, comma 02, punto 1-bis, L. n. 108/2021, cit. va ad integrare l’art. 1, comma 3 del D.lgs. n. 112/2017 aggiungendo un periodo finale di tale contenuto: «*I beni che compongono il patrimonio destinato sono indicati nel regolamento, anche con atto distinto ad esso allegato. Per le obbligazioni contratte in relazione alle attività di cui all'articolo 2, gli enti religiosi civilmente riconosciuti rispondono nei limiti del patrimonio destinato. Gli altri creditori dell'ente religioso civilmente riconosciuto non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di cui al citato articolo 2*»[[96]](#footnote-96).

# 11.Norme non applicabili agli enti religiosi. Profili di specialità

Per espressa disposizione normativa, determinate norme del CTS e del D.lgs. n. 112/2017 non si applicano agli enti religiosi al fine di garantire il rispetto delle specificità e peculiarità di tali persone giuridiche.

1. Il riferimento va, ad esempio, al disposto (analogo a quella dettato a suo tempo per le Onlus)[[97]](#footnote-97), che esonera gli enti ecclesiastici dall’obbligo di utilizzare l’indicazione di “ente del Terzo settore o dell’acronimo ETS”; tale acronimo deve, invece, essere inserito obbligatoriamente per tutti gli altri soggetti giuridici, nella denominazione sociale, nonché negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico[[98]](#footnote-98). La stessa disposizione si ritrova nel caso di costituzione del ramo in forma di Impresa sociale[[99]](#footnote-99)
2. riguardo ai libri sociali[[100]](#footnote-100), gli ETS sono obbligati a predisporre e tenere aggiornato una serie di documenti contabili, tra cui: il libro degli associati o aderenti, il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, dell’organo di amministrazione, di quello preposto al controllo e di eventuali altri organi sociali. Sul punto, il legislatore stabilisce che gli associati hanno diritto di esaminare i libri sociali, secondo le modalità previste dall’atto costitutivo o dallo statuto; tuttavia, tale facoltà non spetta, agli aderenti gli enti religiosi[[101]](#footnote-101).
3. Relativamente all’organo di amministrazione[[102]](#footnote-102), la cui presenza è necessaria nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute e nelle fondazioni[[103]](#footnote-103) di Terzo settore, la norma dispone che la nomina[[104]](#footnote-104) degli amministratori spetti all’assemblea. Qualora sia previsto nell’atto costitutivo o nello statuto, la facoltà di nomina può essere attribuita anche a lavoratori o ad utenti dell’ente, nonché agli enti religiosi[[105]](#footnote-105).
4. Si esclude poi la facoltà di sporgere denuncia dinanzi alla competente Autorità giudiziaria[[106]](#footnote-106) o all’organo di controllo dell’ente stesso, in ipotesi di fondato sospetto di gravi irregolarità nella gestione compiute da parte degli amministratori, che possono arrecare danno all’ente collettivo[[107]](#footnote-107).
5. in materia di Impresa sociale, il legislatore stabilisce che per la verifica dell’attività principale e della valutazione circa il rapporto numerico tra lavoratori e persone svantaggiate, per l’ente religioso, occorre tener conto delle sole attività inserite nel «Ramo I.S.», nonché unicamente del personale impiegato in tali attività[[108]](#footnote-108); analogamente, le scritture contabili separate devono riguardare esclusivamente le attività inerenti al predetto Ramo[[109]](#footnote-109)
6. L’ente religioso è, inoltre, obbligato a depositare presso il Registro delle Imprese solo il Regolamento (e le sue successive eventuali modifiche) e non anche lo statuto che lo disciplina[[110]](#footnote-110).
7. Un’importante deroga alla disciplina comune in materia di Impresa sociale si individua nel mancato obbligo, in capo all’ente religioso, di coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e, in generale, degli *stakeholders* direttamente interessati all’attività dell’ente. Si ricorda come per «coinvolgimento» deve intendersi un meccanismo di consultazione o di partecipazione mediante il quale lavoratori, utenti e altri soggetti direttamente interessati alle attività siano posti in grado di esercitare un’influenza sulle decisioni dell’Impresa sociale, con particolare attenzione alle questioni che incidano direttamente sulle condizioni di lavoro e sulla qualità dei beni o dei servizi[[111]](#footnote-111).
8. le scritture contabili separate riguardano esclusivamente quella parte di opere dell’ente religioso che sono inserite nel Ramo d’Impresa Sociale (art. 9, comma 3);
9. le norme sulla trasformazione, fusione, scissione, cessione dell’azienda e devoluzione del patrimonio si applicano limitatamente ai beni dell’ente religioso (il cosiddetto ‘patrimonio destinato’) inseriti nel Ramo d’Impresa Sociale (art. 12, comma 1);
10. in caso di scioglimento volontario dell’ente o perdita volontaria della qualifica di Impresa Sociale i vincoli per il “patrimonio destinato” non si applicano ai beni dell’ente religioso (il cosiddetto “patrimonio destinato”) inseriti nel Ramo d’Impresa Sociale (art. 12, comma 5) [[44]];
11. per determinare il numero massimo di volontari che possono essere impiegati nelle attività inserite nel Ramo d’Impresa Sociale non devono essere conteggiati i membri degli enti religiosi (art. 13, comma 2) [[45]];
12. all’ente religioso si applicano le norme comuni sulle procedure concorsuali e non solo quelle relative alla liquidazione coatta, come, invece, accade per gli enti che hanno assunto a tutto tondo la qualifica di Impresa Sociale (art. 14, comma 6)

# 12.La disciplina tributaria per il ramo ETS dell’ente ecclesiastico

La “non commercialità” dell’ente di Terzo settore si fonda, come detto, su parametri collegati alla “capacità tributaria” dell’ente medesimo che viene valutata per ogni esercizio finanziario sulla base della prevalenza del reddito conseguito a seguito dell’esercizio dell’attività commerciale, senza riguardo alla qualificazione soggettiva dell’ente.

Il già citato art. 79 del Codice di Terzo settore considera di natura non commerciale le attività svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi. Tali attività, qualora rispettino i richiamati parametri, non sono soggetti a ordinaria tassazione.

Di recente, con Decreto ministeriale, sono stati individuati anche specifici criteri e limiti riferiti alle “attività diverse” esercitabili dagli enti del Terzo settore[[112]](#footnote-112).

Il Decreto definisce i due tratti caratterizzanti delle attività diverse:

1. la strumentalità
2. la secondarietà.

In particolare, le attività diverse sono considerate **strumentali**

1. quando sono finalizzate a supportare, sostenere, promuovere o agevolare il perseguimento delle finalità istituzionali dell’ente del Terzo settore.

La **secondarietà**, invece, ricorre in una delle seguenti ipotesi:

* + 1. i ricavi da attività diverse non sono superiori al 30% delle entrate complessive dell’ente del Terzo settore;
    2. i ricavi da attività diverse non sono superiori al 66% dei costi complessivi dell’ente del Terzo settore.

A tal fine, occorre tenere conto dell’insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate in tali attività in rapporto all’insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate nelle attività di interesse generale.

Al riguardo, rientrano tra i costi complessivi dell'ente del Terzo settore anche:

1. i **costi figurativi** relativi all'impiego di **volontari iscritti nell'apposito registro** previsto dall'art. 17 CTS. Nel dettaglio tali costi vanno calcolati attraverso l'applicazione, alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai contratti collettivi di riferimento;
2. le **erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi**, per il loro valore normale;
3. la **differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto**.

Non rientrano invece nel computo di entrambe le percentuali indicate nel primo comma dell'art. 3, i proventi e gli oneri generati dal distacco del personale degli ETS presso enti terzi, né al numeratore né al denominatore rapporto.

L’ente del Terzo settore può scegliere uno dei due criteri, che dovrà poi essere indicato nella relazione di missione o in un’annotazione in calce al rendiconto per cassa.

Siamo quindi in presenza di criteri alternativi ed è sufficiente il rispetto di uno dei due affinchè lo svolgimento delle predette attività diverse, che sostanzialmente è finalizzato all’auto-finanziamento dell’ente, sia considerato legittimo.

Qualora si presenti uno “sforamento” delle citate percentuali, da parte dell'ETS, il legislatore prevede una possibilità di **ravvedimento per rientrare nei parametri**, **senza applicazione immediata di sanzioni**.

Nello specifico, l'ETS nel termine di **trenta giorni** dalla data di approvazione del bilancio da parte dell'organo competente, deve inviare apposita segnalazione all'ufficio del Registro unico nazionale territorialmente competente nonché, eventualmente, agli enti altri autorizzati, ossia alle **reti associative iscritte** **nell'apposita sezione del RUNTS** ovvero agli enti accreditati come Centri di servizio per il volontariato (CSV), appositamente autorizzati dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali (v., art. 93, comma 5 CTS).

Tale previsione si intreccia con la disciplina in **materia di competenze e responsabilità** dell'**organo di controllo** di cui all'art. 30 CTS.

Infatti, tale l'organo (nelle ipotesi in cui sia prevista la nomina da parte dell'ETS) oltre ad **esercitare vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione** - anche con riferimento alle disposizioni del D.lgs. n. 231/2001, qualora applicabili - nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concretofunzionamento, deve **farsi garante anche della verifica dei richiamati requisiti di secondarietà e strumentalità delle attività economiche eventualmente esercitate**, in linea con quanto stabilito dalrecente D.M.

Inoltre, con una formulazione che non brilla per chiarezza, si stabilisce che a seguito della segnalazione agli Uffici competenti, l'ente del Terzo settore è tenuto ad adottare, nell'esercizio successivo, un rapporto tra attività secondarie ed attività principali di interesse generale «*per cui applicando il medesimo criterio di* *calcolo di cui all'articolo 3, comma 1, sia inferiore alla soglia massima per una percentuale almeno pari alla* *misura del superamento dei limiti nell'esercizio precedente*» (v., art. 4, comma 2).

In altri termini, l'ente è tenuto a **riequilibrare il rapporto tra attività secondarie e istituzionali**, regolarizzando nell'esercizio successivo il mancato rispetto della soglia percentuale. Infine, in caso di omessa segnalazione o mancato rispetto del computo delle percentuali nel successivo esercizio, viene disposta una sanzione gravosa: l'ufficio del RUNTS territorialmente competente, infatti, dispone la cancellazione dell'ETS dal Registro medesimo (art. 4, comma 3).[[113]](#footnote-113)

Il legislatore ha inoltre previsto una serie di agevolazioni fiscali applicabili agli enti di Terzo settore in generale[[114]](#footnote-114) e, nello specifico, anche al Ramo ETS dell’ente religioso.

1. Ad esempio, si stabilisce che l’attività di raccolta occasionale di fondi non generi reddito imponibile e di conseguenza le entrate (derivanti, ad esempio da cessione di beni di modico valore o di servizi ai sovventori) non concorrono a formare il reddito imponibile[[115]](#footnote-115). Allo stesso modo, le quote versate dagli associati non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini IRES.
2. Relativamente a eventuali atti di trasferimento a titolo gratuito si prevede la completa esenzione dall’imposta di donazione e di successione, nonché dall’imposta ipocatastale, mentre per gli acquisti proprietà di immobili si applica una riduzione dell’imposta di registro (tuttavia tale regime di favore si applica solo qualora le *res* acquistate siano utilizzati direttamente per gli scopi istituzionali, entro 5 anni dall’acquisto).
3. L’ente può beneficiare anche della completa esenzione dall’imposta di bollo per tutti gli eventuali atti, documenti, istanze, certificazioni richieste, etc.
4. Un regime differenziato viene, invece stabilito in relazione all’imposta di registro. Sul punto il Codice di Terzo settore stabilisce che per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie - comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da enti del Terzo settore - le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa. Per altro verso, le predette modifiche statutarie sono esenti dall’imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative. Tuttavia, gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle organizzazioni di volontariato sono sempre esenti dall’imposta di registro[[116]](#footnote-116).In altri termini si stabilisce un particolare regime di favore per le organizzazioni di volontariato che possono usufruire dell’esenzione dell’imposta di registro per «*gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività»* istituzionale dell’ente.Viene, dunque rispristinata l’esenzione già prevista fino al periodo di imposta 2017, dall’art. 8, comma 1, Legge 11 agosto 1991, n. 266. Di contro, per tutti gli altri ETS l’esenzione si riferisce solo ad eventuali modifiche statutarie poste in essere per adeguare gli Statuti alle disposizioni del Codice del Terzo settore[[117]](#footnote-117).Il legislatore ha disposto tale norma per non gravare gli enti no profit di oneri amministrativi dovuti in seguito ad una specifica disposizione di legge che richiede, appunto, l’adeguamento alla normativa recentemente emanata in materia di Terzo settore. Tuttavia, ha stabilito che ogni altra eventuale modifica statutaria posta in essere a discrezione dell’ente risulti soggetta alla normale imposizione[[118]](#footnote-118).
5. Tra le altre agevolazioni previste, si segnala anche l’esenzione dall’imposta sugli intrattenimenti in occasione di forme di «intrattenimento occasionale» in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze ovvero campagne di sensibilizzazione.
6. Da ultimo, il legislatore richiama anche la (dibattuta) disciplina in materia di tributi locali (imposta municipale propria e tributo per i servizi indivisibili)[[119]](#footnote-119) stabilendo il principio consolidato per cui gli immobili posseduti e utilizzati dall’ente di Terzo settore, destinati esclusivamente all’esercizio di attività istituzionali (di religione o di culto/ di interesse generale) qualora siano svolte con modalità non commerciali, sono esenti dalla richiamata imposta.

## 12.1 Ramo ETS dell’ente ecclesiastico. Novità previste nella Legge Delega fiscale

Con la **Legge Delega fiscale (l. n. 111/2023)** si prevede l’attuazione di un **regime speciale** in caso di **passaggio dei beni dall'attività commerciale a quella non commerciale e viceversa**per effetto del mutamento della qualificazione fiscale di tali attività. Infatti, l’articolo 6, norma cit. reca i princìpi e i criteri direttivi per la **revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti e al comma 1, lett. g) introduce** un **regime speciale,** in caso di passaggio dei beni **dall’attività commerciale a quella non commerciale** (e viceversa) per effetto del mutamento della qualificazione fiscale di tali attività, in conformità alle disposizioni in materia di **Terzo Settore** (attuazione della legge 6 giugno 2016, n. 106).

La *ratio*  della norma è quella di introdurre norme volte ad attenuare il carico impositivo che potrebbe emergere a fronte dell’ingresso dell’ente o di un suo ramo nell’ambito applicativo della disciplina fiscale del terzo settore.

In particolare, per gli **enti di natura non commerciale** che **svolgono attività commerciali,** l’ingresso nel terzo settore è suscettibile di mutare la qualifica fiscale dell’attività svolta e trasformarla in non commerciale, al momento dell’applicazione dei nuovi criteri di cui all’articolo 79 del d.lgs. n. 117 del 2017 (CTS).

Si rileva che **a fronte di tale mutamento non verrebbe modificata la natura fiscale dell’ente**, ma si determinerebbe ai fini Ires e Iva la produzione di **effetti fiscali**, legati alla fuoriuscita dal regime d’impresa dei beni prima dedicati all’attività commerciale.

In altri termini, il mutamento della qualificazione fiscale dell’attività potrebbe determinare

**l’emersione di plusvalenze imponibili** e **l’assoggettamento dell’operazione ad Iva**, anche in mancanza di un trasferimento o di una cessione dei beni utilizzati nell’attività.

In pratica, il principio indicato nel richiamato art. 6, L. 111/23, è volto all’applicazione di una nuova disposizione finalizzata a mitigare gli effetti connessi proprio alla fuoriuscita dei beni dalla sfera d’impresa e al loro ingresso nella sfera “non commerciale”.

**Si attende l’emanazione di un decreto attuativo** che possa meglio chiarire e “parametrare” questo disposto.

## RASSEGNA GIURISPRUDENZIALE IN TEMA DI ESENZIONI TRIBUTARIE

## Cassazione sentenza n. 4027 del 14 marzo 2012

Tarsu ed esenzione degli istituti ecclesiastici

**In fatto**

La controversia concerne l’impugnazione dell’avviso di accertamento ai fini TARSU per gli anni 2001-2002 a carico della Pontificia Università Gregoriana per i locali siti in (omissis), adibiti a Pontificia Università; avviso contestato dall’ente preteso debitore in ragione della reclamata esenzione ad esso spettante ai sensi **dell’art. 16 del Trattato lateranense[[120]](#footnote-120)**.

La Commissione adita rigettava il ricorso, ritenendo che l’esenzione potesse riguardare esclusivamente gli edifici destinati al culto.

L’appello dell’ente era accolto con la sentenza in epigrafe, che riteneva sussistente l’esenzione sulla base delle norme del Trattato lateranense.

Avverso tale sentenza il Comune di Roma propone ricorso per cassazione con cinque motivi. Resiste la Pontificia Università Gregoriana con controricorso, illustrato anche con memoria.

**In diritto**

L’art. 16 del Trattato lateranense – che non ha subito modificazioni a seguito dell’Accordo di Villa Madama del 1984 (con il quale è stata attuata la c.d. Gregoriana, come gli altri immobili nella stessa norma elencati e adibiti a sedi di istituti pontifici, non sarà mai assoggettato a vincoli o ad espropriazioni per causa di pubblica utilità, se non previo accordo con la Santa Sede, e sarà esente da tributi sia ordinari che straordinari tanto verso lo Stato quanto verso qualsiasi altro ente.

Si tratta di una norma programmatica che impegna lo Stato a darvi attuazione. A tanto lo Stato ha provveduto, ad es., per quanto riguarda l’imposta sui redditi (art. 2, D.P.R. n. 601 del 1973, che dichiara gli immobili in questione esenti dall’imposta locale sui redditi e dall’imposta sui redditi e i relativi incrementi di valore esenti dall’imposta comunale sull’incremento di valore degli immobili), la dichiarazione e l’accertamento catastale (art. 6, R.D.L. n. 652 del 1939 e art. 38, D.P.R. n. 1142 del 1949) e l’ICI (art. 7, lettera e), D.lgs. n. 504 del 1992), non per quanto riguarda la tassa sui rifiuti, con ciò convalidando l’ipotesi che l’esenzione di cui trattasi concerna, ed è ragionevole che concerna, esclusivamente le imposte che gravano sui redditi degli immobili in questione. **Peraltro, la “tassa sui rifiuti**” ha avuto sempre, e in particolare a partire dalla disciplina dettata con il c.d. “decreto Ronchi”, una valenza specifica di **corrispettivo di un servizio legato alla qualità e quantità dei rifiuti prodotti dal soggetto passivo**, articolandosi in una “quota fissa”, commisurata alle necessità pubbliche di erogazione del servizio, ed in una “quota variabile”, commisurata ai rifiuti prodotti.

**Sicché è la produzione e il conferimento di rifiuti la ratio dell’imposizione e, al tempo stesso, delle relative agevolazioni. Ma nel caso di specie non viene allegata alcuna condizione oggettiva di esclusione dell’immobile in questione dal conferimento dei rifiuti che, come edificio universitario, produce allo stesso modo degli altri edifici alla stessa funzione destinati: l’edificio in questione non è un edificio destinato al culto** - edifici che l’art. 10 del Regolamento comunale di Roma n. 24 del 2003 sulla applicazione sperimentale.

della Tariffa per la Gestione dei Rifiuti Urbani esclude dal calcolo delle superfici, ma sempre perché ritenuti “incapaci di produrre rifiuti, per loro natura e caratteristiche e per il particolare uso cui sono adibiti” e, in assenza di una specifica norma di legge o regolamentare, non è sufficiente ai fini dell’esenzione dalla “tassa dei rifiuti” la condizione soggettiva considerata nella richiamata (e sotto questo profilo **inattuata**) norma del Trattato lateranense.

## Cassazione civile, Sez. VI, 19 dicembre 2018, ordinanza n. 32789

*In tema di tassa per la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Tarsu), non è esentato dall’imposizione* ***l’immobile adibito a sede di un seminario****, atteso che l’art. 16 della 1. n. 222 del 1985 nell’equiparare l’attività di formazione del clero a quella di culto e religione, indicando gli immobili esentati da tributi ordinari e straordinari, pone una norma programmatica, che postula una disposizione di attuazione specifica mancante con riferimento alla tassa anzidetta.*

**In fatto**

Con sentenza n. 20/2/2017, depositata il 20 gennaio 2017, notificata il 28 febbraio 2017, la Commissione tributaria regionale della Calabria rigettò l’appello proposto dalla concessionaria del servizio di accertamento e riscossione dei tributi comunali (di seguito società) nei confronti del Seminario Arcivescovile (Seminario) avverso la sentenza di primo grado resa tra le parti dalla CTP di Cosenza, che aveva accolto il ricorso proposto dall’ente ecclesiastico avverso avviso di accertamento per Tarsu relativo agli anni dal 2007 al 2011.

Avverso la pronuncia della CTR la società ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

Il Seminario resiste con controricorso.

**In diritto**

L’interpretazione, fatta propria dalla CTR, che ipotizza quale sostrato normativo idoneo a giustificare l’esenzione la norma regolamentare Tarsu del Comune (10, comma 1, lett. b), che decreta l’esenzione da Tarsu dei locali destinati al culto, quale attuazione in materia dell’art. 16 della 1. n. 222/1985, compie un vero e proprio salto logico **nell’estendere al possesso di un fabbricato idoneo a produrre rifiuti, l’esenzione indiscriminata dal tributo sulla base di un’equiparazione, da parte del menzionato art. 16 della 1. n. 222/1985, ai soli effetti delle leggi civili, alle “attività” di religione e di culto, di quelle, per quanto qui interessa, dirette alla formazione del clero**».

Il ricorso va pertanto accolto e la sentenza impugnata cassata con rinvio alla CTR della Calabria in diversa composizione, che si uniformerà al principio di diritto secondo cui “**In tema di tassa per la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Tarsu), non è esentato dall’imposizione l’immobile adibito a sede di un seminario, atteso che l’art. 16 della 1. n. 222 del 1985 nell’equiparare l’attività di formazione del clero a quella di culto e religione, indicando gli immobili esentati da tributi ordinari e straordinari, pone una norma programmatica, che postula una disposizione di attuazione specifica mancante con riferimento alla tassa anzidetta”**.

## Cass., sent. n. 42, 3 gennaio 2018

*Un istituto scolastico gestito da una congregazione religiosa può assumere la natura di impresa industriale, e quindi usufruire degli sgravi contributivi a favore delle imprese industriali operanti nel Mezzogiorno, se svolge il servizio scolastico non per fini di religione e di culto ma per fini di lucro – alla cui integrazione può essere sufficiente l’idoneità almeno tendenziale dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio – e con organizzazione degli elementi personali e materiali necessari per il funzionamento del servizio stesso*

Il caso concerne la rilevanza della (presunta) qualifica di impresa industriale in capo ad un istituto scolastico gestito da Congregazione religiosa

**In fatto**

Il Tribunale adito dichiarava il diritto del citato Istituto scolastico, di accedere agli sgravi contributivi previsti dalla legge n. 1089/1968[[121]](#footnote-121), in quanto impresa esercente attività industriale; condannava di conseguenza l’Inps alla restituzione delle somme ricevute dal 1990 al 2000.

A seguito di gravame, la sentenza era riformata dalla Corte d’Appello competente. Osservava, in particolare, la Corte territoriale che il diritto dell’Istituto scolastico agli sgravi previsti dalla legge n. 1089 del 1968 non poteva che essere riconosciuto in relazione alla qualità del richiedente di imprenditore industriale ex art. 2195, n. 1 c.c. e l’Istituto scolastico appellato non rivestiva tale qualità perché non operava per fine lucro per cui non poteva fruire degli sgravi.

Il caso veniva sottoposto ai Giudici di legittimità

**In diritto**

Secondo la giurisprudenza di questa Corte di Cassazione, **un istituto scolastico gestito da una congregazione religiosa può assumere la natura di impresa industriale, e quindi usufruire degli sgravi contributivi a favore delle imprese industriali operanti nel mezzogiorno, se svolge il servizio scolastico non per fini di religione e di culto ma per fini di lucro – alla cui integrazione può essere sufficiente l’idoneità almeno tendenziale dei ricavi a perseguire il e con organizzazione degli elementi personali e materiali necessari per il funzionamento del servizio stesso.**

**Le scuole confessionali possono considerarsi produttrici di un servizio laddove hanno per scopo la gestione di istituti scolastici, senza che rilevi in contrario la qualità di congregazione religiosa, propria del gestore, allorché il detto servizio venga svolto per fini di lucro e non di religione e di culto** (vedi Cass. S.U., 11 aprile 1994, n. 3353; Cass., 6 settembre 1995, n. 9395).

La formula utilizzata contiene elementi eterogenei, quali l’esercizio dell’impresa ed il perseguimento di finalità religiose per cui, al fine di operare correttamente la concreta disamina della fattispecie, la giurisprudenza citata ha elaborato il **criterio secondo cui, al fine di giungere all’attribuzione della natura di impresa industriale anche all’istituto scolastico confessionale** che organizza gli elementi personali e quelli materiali che sono necessari per l’istituzione e il funzionamento del complesso servizio scolastico, **va verificata la condizione che tale organizzazione – almeno tendenzialmente – sia diretta a ricavare dalla cessione dei beni o dei servizi prodotti quanto occorra per compensare i fattori produttivi impiegati e cioè a perseguire tendenzialmente il pareggio del bilancio**.

Il fatto contestato e decisivo per la risoluzione della controversia, riguarda l’esistenza oggettiva – al di là della definizione astratta di fine di lucro – di una condizione utile all’inquadramento come impresa industriale.

La Corte territoriale ha accertato che nella specie **non ricorre l’economicità** dell’attività in quanto le prove testimoniali assunte e la documentazione allegata al ricorso introduttivo del giudizio di primo grado avevano evidenziato **l’ammissione ai corsi scolastici anche di allievi non paganti per spirito di liberalità ed assistenza e ciò in linea con la finalità di svolgere l’attività**, canonicamente riconosciuta dalla Sacra Congregazione, di assistere e formare gli studenti.

Inoltre, come riportato dalla relazione ispettiva prodotta dall’INPS e datata 18 gennaio 2001, le sovvenzioni regionali e statali ricevute (seppure definite irrisorie) erano erogate solo a condizione che il servizio reso nelle scuole materne fosse gratuito.

Per tali ragioni l’appellato non poteva quindi qualificarsi come imprenditore tanto meno industriale ex art. 2195, n. 1, e, in quanto tale, non aveva diritto agli sgravi previsti dalla legge n. 1089/1968.

## Corte di cassazione - Sentenza 29 aprile 2015, n. 8649

**In fatto**

La controversia concerne l’impugnazione di un avviso di accertamento ai fini ICI per l’anno 2002, contestato perché compiuto senza tenere conto dell’esenzione spettante all’Istituto religioso, in qualità di Onlus svolgente attività di assistenza sanitaria, ai sensi dell’art. 7, comma 1, lettera i), del medesimo decreto, perché non esercente attività commerciale, bensì attività di assistenza sanitaria ai malati di mente nel quadro del servizio sanitario nazionale.

La Commissione adita rigettava il ricorso non ritenendo bastevole all’esenzione la qualifica di Onlus posseduta dall’Istituto religioso e non provato l’esclusivo esercizio di attività non commerciale.

La decisione era riformata con la sentenza in epigrafe, che, invece, riteneva dovuta l'esenzione in relazione alla natura di Onlus dell’lstituto debitore.

Avverso tale sentenza il Comune di Potenza propone ricorso per cassazione con due motivi, illustrato anche con memoria. Resiste l’istituto religioso con controricorso, illustrato anche con memoria.

**In diritto**

Con il primo motivo di ricorso l’ente locale contesta, sotto il profilo della violazione di legge e dell’insufficienza di motivazione, le conclusioni alle quali è prevenuto il giudice di merito laddove ha ritenuto applicabile l'esenzione prevista dall’art. 7, comma 1 lettera i), del D.lgs. n. 504 del 1992 all’ente religioso in questione per il solo fatto della riconosciuta qualità di ONLUS in capo all’ente medesimo: da tale qualità soggettiva la sentenza impugna trae la conseguenza che «non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali (nel caso, assistenza sanitaria ai malati di mente) nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale ed i proventi derivanti dall’esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito». Il motivo è fondato sulla base del principio presso da questa Corte con la sentenza n. 24500 del 2009: «In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l’esenzione prevista dall’art. 7, comma l lett., i), del D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 è limitata all’ipotesi in cui gli immobili siano destinati in via esclusiva allo svolgimento di una delle attività di religione o di culto indicate nell’art. 16, lett. a), della Legge 20 maggio 1985, n. 222, e pertanto **non si applica ai fabbricati di proprietà di cuti ecclesiastici nei quali si svolga attività sanitaria, non rilevando in contrario né la destinazione degli utili eventualmente ricavati al perseguimento di fini sociali o religiosi, che costituisce un momento successivo alla loro produzione e non fa venir meno il carattere commerciale dell'attività, né il principio della libertà di svolgimento di attività commerciale da parte di un ente ecclesiastico** - fondato, oltre che sull’art. 16, lett. a), della Legge n. 222 del 1985, anche sulla legge 25 marzo 1985, n. 121 in tema di revisione del concordato -, né la successiva evoluzione normativa, in quanto a) l’art. 7, comma 2-bis, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 (aggiunto dalla legge di conversione 2 dicembre 2005, n. 248, poi modificato dal comma 133 dell’art. 1 della Legge 23 dicembre 2005, n. 266 ed infine sostituito dall’art. 39, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito nella Legge 4 agosto 2006, n. 248) nell’estendere l’esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lett. I), cit. alle attività ivi indicate "a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse" (versione originaria) e poi a quelle "che non abbiano esclusivamente natura commercialo" (versione vigente), ha carattere innovativo e non interpretativo.

Peraltro questa Corte ha, in linea generale, stabilito che «l'esenzione prevista dall’art. 7, comma primo, lett. i), del D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, è subordinata alla compresenza di un **requisito oggettivo**, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell’immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, e di un **requisito soggettivo** costituito dal diretto svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali.

**La sussistenza del requisito oggettivo deve essere accertata in concreto**, verificando che l’attività cui l’immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un’attività commerciale» (Cass. n. 4502 del 2012).

Nel caso di specie risulta che l’ente religioso percepisce a fronte dell'attività esercitata corrispettivi sia per le attività svolte nel quadro del Servizio Sanitario Nazionale, sia per le attività svolte (anch’esse presenti) al di fuori del Servizio. In particolare è stato stabilito, con effetti estensibili ad altre analoghe fattispecie, che «le esenzioni previste dall’art. 7, comma primo, lett. a) ed i), del D.lgs. n. 504 del 1992 non si applicano agli immobili di proprietà del Fondo edifici di culto, locati a terzi, in quanto, ai fini in esame, non ha alcuna rilevanza la natura giuridica dell’ente e la sua qualità di soggetto passivo di imposizione astrattamente possibile destinatario dell’una o dell'altra esenzione ma il fatto che, in concreto, l'utilizzo degli immobili de quibus non risponda alle condizioni previste dalla legge per l'operatività delle esenzioni medesime, risultando, di conseguenza irrilevante anche che i proventi della locazione siano poi destinati alle attività istituzionali dell’ente» (Cass. n. 3733 del 2010).

**La prova della sussistenza del requisito oggettivo spetta al soggetto che pretende l’applicazione dell’esenzione**, secondo quanto ha già riconosciuto questa Corte: «La sussistenza del requisito oggettivo - che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare - non può essere desunta esclusivamente sulla base di documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare che tale attività, pur rientrante tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un’attività commerciale» (Cass. n. 5485 del 2008; sull’onere della prova gravante sul contribuente v. anche Cass. n. 27165 del 2011).

## Cassazione civile sez. trib., sent. 08/07/2015 n. 14225

**In fatto**

L’Ufficio tributi del Comune di Livorno notificava ai legali rappresentanti di due enti ecclesiastici, distinti avvisi di accertamento per “omessa dichiarazione e omesso pagamento dell’ICI” per gli anni 2004-2009, relativamente ad unità immobiliari adibite allo svolgimento di attività didattiche (scuole primarie, paritarie secondarie e scuole dell’infanzia).

Avverso gli avvisi di accertamento veniva proposto tempestivo gravame alla Commissione tributaria provinciale, eccependo l’illegittimità della pretesa del Comune. In appello, la Commissione tributaria regionale della Toscana (sent. nn. 108/10/2012 e 109/10/2012 del 15 giugno 2012), accoglieva entrambi i ricorsi dei rappresentanti degli enti ecclesiastici.

Il Comune di Livorno presentava ricorso per Cassazione

**In diritto**

L’esenzione “è limitata all’ipotesi in cui gli immobili siano destinati in via esclusiva allo svolgimento di una delle attività di religione o di culto e, pertanto, *non si applica ai fabbricati di proprietà di enti ecclesiastici nei quali si svolgano attività diverse, non rilevando la destinazione degli utili al perseguimento di fini sociali o religiosi - che costituisce un momento successivo alla loro produzione e non fa venir meno il carattere commerciale dell'attività”* (Cass. 29 aprile 2015, n. 8649. V., inoltre, Cass. 13 febbraio 2013, n. 3591).

Inoltre, l'esenzione prevista dal D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i), è subordinata alla compresenza di **un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate**, e di un **requisito soggettivo, costituito dal diretto svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali** (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c), cui il citato art. 7 rinvia).

**La sussistenza del requisito oggettivo deve essere accertata in concreto**, verificando che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale (Cass. n. 4502 del 2012). **La prova della sussistenza del requisito oggettivo** spetta al soggetto che pretende l'applicazione dell'esenzione: "La sussistenza del requisito oggettivo - che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare - non può essere desunta esclusivamente sulla base di documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare che tale attività, pur rientrante tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale”

Nel caso di specie si tratta della gestione di una scuola paritaria i cui utenti (per quanto risulta dalla stessa sentenza impugnata) pagano un corrispettivo, che erroneamente il giudice di merito ritiene irrilevante ai fini ICI, in quanto è un fatto rivelatore dell'esercizio dell'attività con modalità commerciali. Altrettanto erroneamente il giudicante attribuisce rilievo al fatto che la gestione operi in perdita (questione assolutamente priva di rilievo, in quanto anche un imprenditore può operare in perdita) e ritiene che l'esenzione spetti sempre laddove l'ente si proponga finalità diverse dalla produzione di reddito.

In verità secondo l'orientamento di questa Corte, "*la nozione di imprenditore, ai sensi dell'art. 2082 c.c., va intesa in senso oggettivo, dovendosi riconoscere il carattere imprenditoriale all'attività economica organizzata che sia ricollegabile ad un dato obiettivo inerente all'attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, rimanendo giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro, che riguarda il movente soggettivo che induce l'imprenditore ad esercitare la sua attività e dovendo essere, invece, escluso il suddetto carattere imprenditoriale dell'attività nel caso in cui essa sia svolta in modo del tutto gratuito, dato che non può essere considerata imprenditoriale l'erogazione gratuita dei beni o servizi prodotti*. *Peraltro, ai fini dell'industrialità dell'attività svolta (art. 2195, primo comma, cod. civ.), per integrare il fine di lucro è sufficiente l'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio; nè ad escludere tale finalità è sufficiente la qualità di congregazione religiosa dell'ente*" (Cass. n. 16612 del 2008).

## FAC SIMILI REGOLAMENTO RAMO ETS E RAMO IS

## 

Tali modelli, predisposti dalla Cei, sono reperibili al sito [**https://giuridico.chiesacattolica.it/modelli-di-regolamento-per-la-costituzione-di-un-ramo-ente-del-terzo-settore-o-impresa-sociale-da-parte-di-un-ente-ecclesiastico/**](https://giuridico.chiesacattolica.it/modelli-di-regolamento-per-la-costituzione-di-un-ramo-ente-del-terzo-settore-o-impresa-sociale-da-parte-di-un-ente-ecclesiastico/)

**REGOLAMENTO**

PER LO SVOLGIMENTO DI ATTIVITÀ D’IMPRESA DI INTERESSE GENERALE

AI SENSI DEL D.LGS. 3 LUGLIO 2017, N. 112

**1. Regolamento**

Ai sensi e per gli effetti dell’art. 1, co. 3, d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112, Decreto sull’impresa sociale (d’ora in poi, “DIS”), l’ente ecclesiastico denominato [●: *inserire la denominazione dell’ente ecclesiastico*] (d’ora in poi, “Ente”) adotta il presente regolamento (d’ora in poi, “Regolamento”) per lo svolgimento delle attività d’impresa di interesse generale previste dall’art. 2 DIS. Il Regolamento è adottato nel rispetto della struttura e della finalità degli enti ecclesiastici come previsto dagli accordi tra la Santa Sede e la Repubblica Italiana.

**2. Attività d’impresa di interesse generale**

Per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, l’Ente svolge, in via stabile e principale, le seguenti attività d’impresa di interesse generale (d’ora in poi, “Attività di Interesse Generale”) [*indicare le attività d’impresa di interesse generale effettivamente svolte con l’esplicito riferimento all’art. 2 DIS, come, per esempio:*

1. *interventi e prestazioni sanitarie, ai sensi dell’art. 1, co. 3, lett. b), DIS;*
2. *prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni, ai sensi dell’art. 1, co. 3, lett. c), DIS*].

**3. Attività diverse**

Per la realizzazione, in via esclusiva, delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite, l’Ente può svolgere attività secondarie e strumentali rispetto alle Attività di Interesse Generale (d’ora in poi, “Attività Diverse”), nei modi e nei limiti previsti dalla legge. L’Ente documenta il carattere secondario e strumentale delle Attività Diverse in conformità a quanto previsto dalla legge.

**4. Assenza di scopo di lucro**

4.1. A norma dell’art. 3, co. 1 e 2, DIS, l’Ente destina eventuali utili o avanzi di gestione allo svolgimento delle Attività di Interesse Generale e Attività Diverse o ad incremento del patrimonio destinato. Salvo quanto previsto dal comma successivo, è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili e avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, soci o associati, o altri soggetti a cui l’Ente sia riferibile, nonché a lavoratori, collaboratori, amministratori e altri componenti degli organi dell’Ente.

4.2. Nei limiti e alle condizioni stabilite dalla legge, l’Ente può destinare una quota degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, a erogazioni gratuite in favore di enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, che non siano società controllate dall’Ente, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale.

**5. Patrimonio destinato**

Il patrimonio destinato per lo svolgimento delle Attività di Interesse Generale è costituito dai beni individuati nell’Allegato [●].

**6. Scritture contabili e bilancio**

6.1. Con riferimento alle Attività di Interesse Generale e alle Attività Diverse, l’Ente tiene separatamente il libro giornale e il libro degli inventari e redige il bilancio di esercizio a norma, a seconda dei casi, degli artt. 2423 e seguenti, 2435-*bis* o 2435-*ter* c.c. in quanto applicabili. L’Ente deposita il bilancio di esercizio presso il registro delle imprese.

6.2. L’esercizio finanziario ha inizio il [●] e termina il [●] di ciascun anno.

**7. Bilancio sociale**

L’Ente redige e deposita presso il registro delle imprese e pubblica nel proprio sito internet il bilancio sociale redatto in conformità alle Linee Guida adottate dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (d’ora in poi, “MLPS”).

**8. Libri obbligatori**

Oltre alle scritture previste nei precedenti artt. 6 e 7, l’Ente, per l’esercizio delle Attività di Interesse Generale e delle Attività Diverse, tiene:

1. il libro delle adunanze e delle deliberazioni del [●: *inserire denominazione dell’organo* *amministrativo*];
2. il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell’Organo di controllo;
3. il registro dei volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale.

**9. Trattamento economico e normativo dei lavoratori**

Nell’esercizio delle Attività di Interesse Generale e delle Attività Diverse, l’Ente garantisce ai lavoratori un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi di cui all’art. 51, d.lgs. 15 giugno 2015, n. 81. In ogni caso, la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti non può essere superiore al rapporto uno a otto, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda. L’Ente dà conto del rispetto di tale parametro nel bilancio sociale.

**10. Lavoro volontario**

10.1. Nello svolgimento delle Attività di Interesse Generale e delle Attività Diverse, l’Ente può avvalersi di volontari.

10.2. L’attività del volontario non può essere retribuita in alcun modo nemmeno da eventuali beneficiari delle attività dell’Ente. Al volontario possono essere rimborsate soltanto le spese effettivamente sostenute e documentate per l’attività prestata, entro limiti massimi e alle condizioni preventivamente stabiliti dal [●: *inserire denominazione dell’organo amministrativo*]. Sono in ogni caso vietati i rimborsi spese di tipo forfettario. Le spese sostenute dal volontario possono essere rimborsate anche a fronte di una autocertificazione resa ai sensi dell’art. 46, D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, purché: (1) non superino gli importi stabiliti dalla legge e (2) [●: *inserire denominazione dell’organo competente a deliberare*] deliberi sulle tipologie di spese e le attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso.

**11. Poteri di gestione e di rappresentanza**

11.1. Le Attività di Interesse Generale e le Attività Diverse sono gestite dal [●: *inserire il soggetto dotato dei poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione*] che esercita i poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione nel rispetto delle disposizioni in materia di autorizzazioni e controlli previsti dal Codice di diritto canonico e dalla Conferenza Episcopale Italiana (delibera n. 38; delibera n. 20 del 6 settembre 1984, con aggiornamento del 27 marzo 1999; n. 75 dell’Istruzione in Materia Amministrativa della Conferenza Episcopale Italiana del 1° settembre 2005), nonché dal [●: *inserire per es.: Decreto del Vescovo diocesano, diritto proprio, Statuto*] [*verificare la coincidenza di questo comma con le risultanze del registro delle persone giuridiche*].

11.2. Per lo svolgimento delle Attività di Interesse Generale e delle Attività Diverse, i poteri di rappresentanza legale competono al [●] [*verificare la coincidenza di questo comma con le risultanze del registro delle persone giuridiche*].

**12. Condizioni di validità ed efficacia degli atti giuridici**

In conformità alle previsioni dell’art. 18, l. 20 maggio 1985, n. 222, gli atti giuridici per i quali è richiesta l’autorizzazione della competente autorità ecclesiastica, a norma del Codice di diritto canonico e delle delibere della Conferenza Episcopale Italiana [nonché ●: *inserire, a seconda dei casi*: *dal Decreto del Vescovo diocesano, ai sensi del can. 1281 § 2, CIC*; *dal diritto proprio dell’Istituto;* *dallo Statuto*], producono effetti nell’ordinamento civile solo in presenza di tale autorizzazione.

**13. Organo di controllo e revisione** **legale dei conti**

13.1. In conformità alle previsioni di legge e nel rispetto delle norme canoniche, l’Ente provvede a incaricare un Organo di controllo, composto da un sindaco unico o da un collegio sindacale, aventi i requisiti di cui all’art. 2397, co. 2, e 2399, c.c.

13.2. L’Organo di controllo vigila sull’osservanza della legge e del Regolamento e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, qualora applicabili, nonché sull’adeguatezza dell’assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento.

13.3. L’Organo di controllo esercita, inoltre, compiti di monitoraggio dell’osservanza delle finalità sociali da parte dell’Ente, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui agli artt. 2, 3 e 13, DIS, e attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida adottate dal MLPS. Il bilancio sociale dà atto degli esiti del monitoraggio svolto dall’Organo di controllo.

13.4. L’Organo di controllo può in qualsiasi momento procedere ad atti di ispezione e controllo. A tal fine può chiedere al [●: *inserire denominazione dell’organo amministrativo*] notizie, anche sull’andamento delle operazioni o su determinati affari.

13.5. Qualora, nell’esercizio delle Attività di Interesse Generale e Attività Diverse e per due esercizi consecutivi, vengano superati due dei limiti di cui all’art. 2435-*bis* c.c., l’Ente provvede ad incaricare della revisione legale dei conti l’Organo di controllo, qualora i sindaci siano iscritti al registro dei revisori legali o, in caso contrario, un revisore legale o una società di revisione iscritti nell’apposito registro.

**14. Composizione, durata e funzionamento dell’Organo di controllo**

14.1. Nel caso l’Organo di controllo sia costituito da un collegio, l’Ente nomina tre membri effettivi e due supplenti.

14.2. L’Organo di controllo dura in carica tre esercizi e scade all’approvazione del bilancio relativo all’ultimo esercizio della sua carica.

14.3. Delle riunioni dell’Organo di controllo deve redigersi verbale che deve essere trascritto nel libro delle decisioni dell’Organo di controllo e sottoscritto dagli intervenuti.

**15. Raccolta fondi**

Per il finanziamento delle Attività di Interesse Generale l’Ente può promuovere raccolte fondi in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, in conformità alle Linee Guida adottate dal MLPS.

**16. Modifiche al Regolamento**

Il presente Regolamento può essere modificato dal [●*: inserire* *l’organo competente; per es.: Parroco, Superiore con il Suo Consiglio, Consiglio di amministrazione*], osservando le norme previste dal diritto canonico universale e particolare. Le suddette modifiche devono essere depositate nel registro delle imprese.

## ****ADOZIONE DEL REGOLAMENTO E DESTINAZIONE DEL PATRIMONIO AI SENSI DELL’ART. 1, CO. 3, D.LGS. 3 LUGLIO 2017, N. 112****

**Il giorno** [●] a [●], in via [●], n. [●] davanti a me [●] notaio residente a [●], iscritto al collegio notarile di [●], è presente:

* [●], nato a [●], il [●] e residente in [●], legale rappresentante dell’ente ecclesiastico [●], della cui identità personale sono certo, che mi richiede di ricevere il seguente atto.

**Premesso che**

1. l’ente ecclesiastico [●] con sede in via [●], eretto con decreto del [●], prot. [●], in data [●] e riconosciuto agli effetti civili con decreto del Ministero dell’Interno, in data [●], è un [●: *inserire la natura canonica dell’ente ecclesiastico, per es.: Parrocchia, Istituto di vita consacrata, Fonda**zione di culto*] (d’ora in poi, “Ente”) iscritto al n. [●] del registro delle persone giuridiche tenuto dalla Prefettura di [●] (d’ora in poi, “Registro delle Persone Giuridiche”);
2. l’Ente è amministrato, ai sensi del [●: *inserire per es.:* *Codice di diritto canonico, Costituzioni, Statuto*] e in conformità alle risultanze del Registro delle Persone Giuridiche, da [●: *inserire per es.:* *Parroco, Economo sotto la direzione del rispettivo Superiore, Consiglio di amministrazione*] che esercita i poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione nel rispetto delle disposizioni in materia di autorizzazioni e controlli previsti dal Codice di diritto canonico e dalla Conferenza Episcopale Italiana (delibera n. 38 del 21 settembre 1990; delibera n. 20 del 6 settembre 1984, con aggiornamento del 27 marzo 1999; n. 75 dell’Istruzione in Materia Amministrativa della Conferenza Episcopale Italiana del 1° settembre 2005), nonché dal [●: *inserire* *per es.: Decreto del Vescovo diocesano,* *diritto proprio,* *Statuto*];
3. la rappresentanza legale dell’Ente spetta al [●: *inserire per es.: Parroco, Legale rappresentante, Presidente*] in forza del [●: *inserire per es., alternativamente: canone di riferimento all’interno del Codice di diritto canonico, diritto proprio, Statuto*] [*verificare la conformità alle risultanze del Registro delle Persone Giuridiche*];
4. ai sensi dell’art. 15, l. 20 maggio 1985, n. 222, l’Ente può svolgere attività diverse da quelle di religione o di culto e, in particolare, svolge attività diverse che rientrano nella nozione di attività d’impresa di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, ai sensi dell’art. 2, d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112 (d’ora in poi, “DIS”);
5. il DIS prevede che gli enti religiosi civilmente riconosciuti, limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all’art. 2: (1) adottino un regolamento che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del DIS e venga depositato nel registro delle imprese; (2) costituiscano un patrimonio destinato e (3) tengano separatamente le scritture contabili di cui all’art. 9 DIS;
6. l’Ente è stato autorizzato all’adozione del regolamento e alla costituzione del patrimonio destinato in virtù di [●: *inserire i riferimenti dell’atto di autorizzazione canonica*], come da allegato *sub* [●] e, pertanto, è autorizzato all’iscrizione al registro delle imprese.

*in alternativa*

1. l’adozione del regolamento, la costituzione del patrimonio destinato e l’iscrizione al registro delle imprese non necessitano dell’autorizzazione della competente autorità canonica come da dichiarazione allegata *sub* [●].

**Tutto ciò premesso e considerato**

1. - l’Ente adotta il regolamento per lo svolgimento di attività d’impresa di interesse generale ai sensi del DIS, di cui all’Allegato *sub* [●];

2. - l’Ente destina i beni come individuati nell’Allegato *sub* [●] all’esclusivo svolgimento delle attività di cui all’art. 2 del DIS;

3. - l’Ente delega il legale rappresentante a chiede l’iscrizione al registro delle imprese mediante il deposito del regolamento, del presente atto e dei relativi allegati nonché dell’atto di autorizzazione canonica [in alternativa: *e della dichiara*zione *dell’autorità canonica che esclude la necessità di autorizzazione*]. L’Ente delega, inoltre, il legale rappresentante a svolgere ogni altra pratica a tal fine necessaria, conferendogli tutti i poteri necessari, nessuno escluso o eccettuato, con espressa facoltà di sottoscrivere ogni atto e documento e apportare al regolamento le modifiche che venissero richieste.

*in alternativa, nel caso di adesione dell’ente religioso a una rete associativa*

3. - l’Ente delega, come da mandato di cui all’Allegato *sub* [●], il legale rappresentante della rete associativa [●] cui l’Ente aderisce in forza dell’attestazione di adesione di cui all’Allegato *sub* [●], a depositare presso il registro delle imprese: il regolamento, il presente atto e i relativi allegati, nonché l’atto di autorizzazione canonica [in alternativa: *la dichiara*zione *dell’autorità canonica che esclude la necessità di autorizzazione*]. L’Ente delega, altresì, il legale rappresentante della rete associativa a svolgere ogni altra pratica a tal fine necessaria, conferendogli tutti i poteri necessari, nessuno escluso o eccettuato, con espressa facoltà di sottoscrivere ogni atto e documento e apportare al regolamento le modifiche non sostanziali che venissero richieste.

Di quest’atto ho dato lettura alle parti, omessa la lettura degli allegati per volontà delle stesse e viene sottoscritto alle ore [●].

## ****REGOLAMENTO PER LO SVOLGIMENTO DI ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE AI SENSI DEL D.LGS. 3 LUGLIO 2017, N. 117****

**1. Regolamento**

Ai sensi e per gli effetti dell’art. 4, co. 3, d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, Codice del Terzo settore (d’ora in poi, “CTS”), l’ente ecclesiastico denominato [●: *inserire la denominazione dell’ente ecclesiastico*] (d’ora in poi, “Ente”) adotta il presente regolamento (d’ora in poi, “Regolamento”) per lo svolgimento delle attività di interesse generale previste dall’art. 5 CTS. Il Regolamento è adottato nel rispetto della struttura e della finalità degli enti ecclesiastici come previsto dagli accordi tra la Santa Sede e la Repubblica Italiana.

**2. Attività di interesse generale**

Per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, l’Ente svolge le seguenti attività di interesse generale (d’ora in poi, “Attività di Interesse Generale”) [*indicare le attività di interesse generale effettivamente svolte con l’esplicito riferimento all’art. 5 CTS, come, per esempio:*

1. *educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa, ai sensi dell’art. 5, co. 1, lett. d), CTS;*
2. *accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti, ai sensi dell’art. 5, co. 1, lett. r), CTS.*]

**3. Attività diverse**

Per la realizzazione, in via esclusiva, delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite, l’Ente può svolgere attività secondarie e strumentali rispetto alle Attività di Interesse Generale (d’ora in poi, “Attività Diverse”), nei modi e nei limiti previsti dalla legge.

**4. Divieto di distribuzione di utili**

A norma dell’art. 8, co. 2 e 3, CTS, è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili e avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate ai fondatori, associati, o altri soggetti a cui l’Ente sia riferibile, nonché a lavoratori, collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi dell’Ente.

**5. Patrimonio destinato**

Il patrimonio destinato per lo svolgimento delle Attività di Interesse Generale è costituito dai beni individuati nell’Allegato [●].

**6. Devoluzione dell’incremento patrimoniale**

Qualora il regime previsto dal CTS cessi di trovare applicazione, gli incrementi patrimoniali realizzati nel periodo in cui l’Ente è stato iscritto nel Registro Unico del Terzo Settore (d’ora in poi, “RUNTS”) sono devoluti a uno o più enti iscritti nel RUNTS identificati dal [●: *indicare l’organo competente all’identificazione*], previo parere positivo dell’Ufficio di cui all’art. 45, co. 1, CTS, e salva diversa destinazione imposta dalla legge.

**7. Scritture contabili e bilancio**

7.1. Con riferimento alle Attività di Interesse Generale e alle Attività Diverse, l’Ente tiene una contabilità separata e rendiconta i risultati della gestione mediante la redazione del bilancio di esercizio, formato da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione, in conformità alla modulistica definita dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (d’ora in poi, “MLPS”). Nel caso in cui i ricavi, le rendite, i proventi o le entrate comunque denominate siano inferiori a € 220.000, l’Ente può redigere un rendiconto per cassa, in conformità alla modulistica definita dal MLPS.

7.2. Nella relazione di missione o in un’annotazione in calce al rendiconto per cassa, o nella nota integrativa al bilancio il [●: *indicare organo competente*] documenta il carattere secondario e strumentale delle Attività Diverse.

7.3. Il bilancio di esercizio o il rendiconto per cassa sono depositati presso il RUNTS.

7.4. L’esercizio finanziario ha inizio il [●] e termina il [●] di ciascun anno.

**8. Bilancio sociale**

Nel caso in cui i ricavi, le rendite, i proventi o le entrate comunque denominate relative allo svolgimento delle Attività di Interesse Generale e delle Attività Diverse siano superiori a € 1 milione, l’Ente redige e deposita presso il RUNTS il bilancio sociale, in conformità alle Linee Guida adottate dal MLPS.

**9. Libri obbligatori**

Oltre alle scritture previste nei precedenti artt. 7 e 8, l’Ente, per lo svolgimento delle Attività di Interesse Generale e delle Attività Diverse, tiene:

1. il libro delle adunanze e delle deliberazioni del [●: *inserire denominazione dell’organo* *amministrativo*];
2. il registro dei volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale.

**10. Trattamento economico e normativo dei lavoratori**

Nell’esercizio delle Attività di Interesse Generale e delle Attività Diverse, l’Ente garantisce ai lavoratori un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi di cui all’art. 51, d.lgs. 15 giugno 2015, n. 81. In ogni caso, la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti non può essere superiore al rapporto uno a otto, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda. L’Ente dà conto del rispetto di tale parametro nel bilancio sociale o, in mancanza, nella relazione di missione.

**11. Lavoro volontario**

11.1. Nello svolgimento delle Attività di Interesse Generale e delle Attività Diverse, l’Ente può avvalersi di volontari.

11.2. L’attività del volontario non può essere retribuita in alcun modo nemmeno da eventuali beneficiari delle attività dell’Ente. Al volontario possono essere rimborsate soltanto le spese effettivamente sostenute e documentate per l’attività prestata, entro limiti massimi e alle condizioni preventivamente stabiliti dal [●: *inserire denominazione dell’organo amministrativo*]. Sono in ogni caso vietati i rimborsi spese di tipo forfettario. Le spese sostenute dal volontario possono essere rimborsate anche a fronte di una autocertificazione resa ai sensi dell’art. 46, D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, purché: (1) non superino gli importi stabiliti dalla legge e (2) [●: *inserire denominazione dell’organo amministrativo*] deliberi sulle tipologie di spese e le attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso.

**12. Poteri di gestione e di rappresentanza**

12.1. Le Attività di Interesse Generale e le Attività Diverse sono gestite dal [●: *inserire il soggetto dotato dei poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione*] che esercita i poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione nel rispetto delle disposizioni in materia di autorizzazioni e controlli previsti dal Codice di diritto canonico e dalla Conferenza Episcopale Italiana (delibera n. 38 del 21 settembre 1990; delibera n. 20 del 6 settembre 1984, con aggiornamento del 27 marzo 1999; n. 75 dell’Istruzione in Materia Amministrativa della Conferenza Episcopale Italiana del 1° settembre 2005), nonché dal [●: *inserire per es.: Decreto del Vescovo diocesano, diritto proprio, Statuto*] [*verificare la coincidenza delle previsioni di questo comma con le risultanze del registro delle persone giuridiche*].

12.2. Per lo svolgimento delle Attività di Interesse Generale e delle Attività Diverse, i poteri di rappresentanza legale competono al [●: *su questo punto vedere la nota contenuta nell’allegato: “Modelli per l’adesione alle previsioni della riforma del Terzo settore da parte degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti”*].

[*Eventuale articolo dedicato all’organo di controllo;* *v. la nota contenuta nell’allegato: “Modelli per l’adesione alle previsioni della riforma del Terzo settore da parte degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti”*

**13. Condizioni di validità ed efficacia degli atti giuridici**

In conformità alle previsioni dell’art. 18, l. 20 maggio 1985, n. 222, gli atti giuridici per i quali è richiesta l’autorizzazione della competente autorità ecclesiastica, a norma del Codice di diritto canonico e delle delibere della Conferenza Episcopale Italiana [nonché ●: *inserire, a seconda dei casi*: *dal Decreto del Vescovo diocesano, ai sensi del can. 1281 § 2, CIC*; *dal diritto proprio dell’Istituto,* *dallo Statuto*], producono effetti nell’ordinamento civile solo in presenza di tale autorizzazione.

**14. Raccolta fondi**

Per il finanziamento delle Attività di Interesse Generale l’Ente può promuovere raccolte fondi in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, in conformità alle Linee Guida adottate dal MLPS.

**15. Modifiche al Regolamento**

Il presente Regolamento può essere modificato dal [●*: inserire* *l’organo competente; per es.: Parroco, Superiore con il Suo consiglio, Consiglio di amministrazione*] osservando le norme previste dal diritto canonico universale e particolare. Tali modifiche devono essere depositate nel RUNTS.

## ****ADOZIONE DEL REGOLAMENTO E DESTINAZIONE DEL PATRIMONIO AI SENSI DELL’ART. 4 CO. 3, D.LGS. 3 LUGLIO 2017, N. 117****

**Il giorno** [●] a [●], in via [●], n. [●] davanti a me [●] notaio residente a [●], iscritto al collegio notarile di [●], è presente:

* [●], nato a [●], il [●] e residente in [●], legale rappresentante dell’ente ecclesiastico [●], della cui identità personale sono certo, che mi richiede di ricevere il seguente atto.

**Premesso che**

1. l’ente ecclesiastico [●] con sede in via [●], eretto con decreto del [●], prot. [●], in data [●] e riconosciuto agli effetti civili con decreto del Ministero dell’Interno, in data [●], è un [●: *inserire la natura canonica dell’ente ecclesiastico, per es.: Parrocchia, Istituto di vita consacrata, Fondazione di culto*] (d’ora in poi, “Ente”) iscritto al n. [●] del registro delle persone giuridiche tenuto dalla Prefettura di [●] (d’ora in poi, “Registro delle Persone Giuridiche”);
2. l’Ente è amministrato, ai sensi del [●: *inserire per es.:* *Codice di diritto canonico, Costituzioni, Statuto*] e in conformità alle risultanze del Registro delle Persone Giuridiche, da [●: *inserire per es.:* *Parroco, Economo sotto la direzione del rispettivo Superiore, Consiglio di amministrazione*] che esercita i poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione nel rispetto delle disposizioni in materia di autorizzazioni e controlli previsti dal Codice di diritto canonico e dalla Conferenza Episcopale Italiana (delibera n. 38 del 21 settembre 1990; delibera n. 20 del 6 settembre 1984, con aggiornamento del 27 marzo 1999; n. 75 dell’Istruzione in Materia Amministrativa della Conferenza Episcopale Italiana del 1° settembre 2005), nonché dal [●: *inserire* *per es.: Decreto del Vescovo diocesano,* *diritto proprio, Statuto*];
3. la rappresentanza legale dell’Ente spetta al [●: *inserire per es.: Parroco, Legale rappresentante, Presidente*] in forza del [●: *inserire per es., alternativamente: canone di riferimento all’interno del Codice di diritto canonico, diritto proprio, Statuto*] [*verificare la conformità alle risultanze del Registro delle Persone Giuridiche*];
4. ai sensi dell’art. 15, l. 20 maggio 1985, n. 222, l’Ente può svolgere attività diverse da quelle di religione o di culto e, in particolare, svolge attività diverse che rientrano nella nozione di attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, ai sensi dell’art. 5, d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (d’ora in poi, “CTS”);
5. il CTS prevede che gli enti religiosi civilmente riconosciuti, limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all’art. 5: (1) adottino un regolamento che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del CTS e venga depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore (d’ora in poi, “RUNTS”); (2) costituiscano un patrimonio destinato e (3) tengano separatamente le scritture contabili di cui all’art. 13 CTS;
6. l’Ente è stato autorizzato all’adozione del regolamento e alla costituzione del patrimonio destinato in virtù di [●: *inserire i riferimenti dell’atto di autorizzazione canonica*], come da allegato *sub* [●] e, pertanto, è autorizzato all’iscrizione al RUNTS.

*in alternativa*

1. l’adozione del regolamento, la costituzione del patrimonio destinato e l’iscrizione al RUNTS non necessitano dell’autorizzazione della competente autorità canonica come da dichiarazione allegata *sub* [●].

**Tutto ciò premesso e considerato**

1. - l’Ente adotta il regolamento per lo svolgimento di attività di interesse generale ai sensi del CTS, di cui all’Allegato *sub* [●];

2. - l’Ente destina i beni come individuati nell’Allegato *sub* [●] all’esclusivo svolgimento delle attività di cui all’art. 5 CTS;

3. - l’Ente delega il legale rappresentante a chiedere l’iscrizione al RUNTS mediante il deposito del regolamento e dell’atto di autorizzazione canonica [in alternativa: *e della dichiarazione dell’autorità canonica* *che esclude la necessità di autorizzazione*] e a svolgere ogni altra pratica a tal fine necessaria, conferendogli tutti i poteri necessari, nessuno escluso o eccettuato, con espressa facoltà di sottoscrivere ogni atto e documento e apportare al regolamento le modifiche che venissero richieste.

*in alternativa, nel caso di adesione dell’ente religioso ad una rete associativa*

3. - l’Ente delega, come da mandato di cui all’Allegato *sub* [●], il legale rappresentante della rete associativa [●] cui l’Ente aderisce in forza dell’attestazione di adesione di cui all’Allegato *sub* [●] a depositare presso il RUNTS: il regolamento, il presente atto e i relativi allegati, nonché l’atto di autorizzazione canonica [in alternativa: *la dichiarazione dell’autorità canonica* *che esclude la necessità di autorizzazione*]. L’Ente delega, altresì, il legale rappresentante della rete associativa a svolgere ogni altra pratica a tal fine necessaria, conferendogli tutti i poteri necessari, nessuno escluso o eccettuato, con espressa facoltà di sottoscrivere ogni atto e documento e apportare al regolamento le modifiche non sostanziali che venissero richieste.

Di quest’atto ho dato lettura alle parti, omessa la lettura degli allegati per volontà delle stesse e viene sottoscritto alle ore [●].

# Parte terza – Il “ramo” ETS/IS degli enti religiosi: il patrimonio, aspetti contabili ed il bilancio

# 1.Dagli enti ecclesiastici agli enti religiosi: la prospettiva economico-aziendale ed il bilancio

## 1.1 Dall’ente ecclesiastico all’ente religioso: la modifica nominale nel Codice del Terzo Settore e la *compliance* contabile

Alla luce delle definizioni di profilo giuridico e tributario trattate nei capitoli precedenti, in questo capitolo si esamina la prospettiva economico-aziendale dell’ente ecclesiastico che nel Codice del Terzo Settore viene rinominato “ente religioso” in funzione delle aree funzionali che lo caratterizzano:

* **istituzionale-caratteristica** finalizzata al perseguimento della missione. Si articola nell’attività c.d. di “religione e culto” e “attività di interesse generale”[[122]](#footnote-122), ad esempio: scuola, sanità, assistenza, e simili;
* **extra-caratteristica,** “non istituzionale”, ovvero economico-commerciale non finalizzata al perseguimento della missione;
* **patrimoniale e finanziaria**, finalizzata alla gestione patrimoniale dell’ente.

La riforma del Terzo Settore apportando la suddetta modifica nominale da “ente ecclesiastico” ad “ente religioso”[[123]](#footnote-123) - laddove l’art. 4, comma 3, CTS, recita: “*Agli enti religiosi civilmente riconosciuti ((e alle fabbricerie di cui all'articolo 72 della legge 20 maggio 1985, n. 222,)) le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5, nonché' delle eventuali attività diverse di cui all'articolo 6 a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata* ..” - perimetra la condizione per la quale l’ente religioso può beneficiare della disciplina del Codice del Terzo Settore, allo svolgimento di “attività di interesse generale”[[124]](#footnote-124),come definite nell’art. 5, CTS.

Sotto il profilo pratico, ciò può avvenire attraverso:

* la **costituzione** di un “**ramo ETS**” o un “**ramo impresa sociale**”, “**ramo IS**”, o
* la **trasformazione** del “ramo” ONLUS preesistente in “ramo ETS”, a condizione che l’attività svolta rientri tra quelle elencate nell’ art. 5, comma 1, CTS, nonché nell’art. 2, comma 1, D. Lgs n. 112/2019 (ramo che non essendo autonomo resta disciplinato in prima istanza dalla normativa della Confessione che interessa l’ente religioso “controllante” del ramo d’azienda, sotto il profilo sostanziale e non giuridico[[125]](#footnote-125)).

La ratio della norma deve leggersi nella caratteristica essenziale dell’ente del Terzo Settore e dell’Impresa Sociale, legata all’esercizio in via esclusiva e stabile o principale, ad una o più attività di interesse generale e tra queste non vi è l’attività di religione o di culto. Siccome gli enti religiosi hanno come attività principale quella del culto religioso, nessun ente religioso potrà essere ETS o impresa sociale. Le due attività, dunque, non potrebbero coesistere se non con l’accorgimento della creazione di un ramo ad *hoc*[[126]](#footnote-126). Ai fini di una corretta gestione della *compliance* della norma la costituzione del “ramo ETS/IS” (rispettivamente ai sensi dell’art. 4, comma 3, CTS e dell’art. 1, comma 3, D. Lgs. n. 112/2017), deve rispettare alcune condizioni:

* l’attività esercitata nel “ramo” deve essere adottata con 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 CTS oppure quelle del D. Lgs. n. 112/2017 e sia depositato nel registro unico nazionale del terzo settore (RUNTS) e nella relativa sezione speciale del registro imprese qualora si tratti di un “ramo impresa sociale”;
* per lo svolgimento delle attività il ramo ETS/impresa sociale deve essere dotato di un proprio **patrimonio (fondo di dotazione)**;
* è soggetto agli **obblighi contabili** nel rispetto delle norme di cui all’art. 13, CTS per gli ETS e art. 9, D. Lgs. n. 112/2019 per le imprese sociali[[127]](#footnote-127).

Di conseguenza, la principale peculiarità dei “rami ETS” e dei “rami/IS” degli enti religiosi sta proprio nel loro assoggettamento sia alle norme proprie della rispettiva Confessione, sia alla disciplina contenuta nel CTS o nel D. Lgs. n. 112/2017, in quanto trattandosi appunto di “ramo”, questo resta sempre disciplinato in prima istanza dalla normativa che interessa l’intero ente. Ciò significa che anche il regolamento, non potrà mai essere in contrasto con le norme proprie della Confessione cui appartiene l’ente, di cui il ramo continua a costituirne una parte.

Alla luce di quanto detto sopra, nel prosieguo si approfondiranno gli aspetti contabili del “ramo” ETS o IS[[128]](#footnote-128), legati ai profili giuridici e tributari delle scelte dell’ente religioso[[129]](#footnote-129) “figurativamente controllante” (espressione questa senza rilevanza giuridica), giacché a monte della costituzione del ramo deve sussistere la decisione dell’ente religioso.

## 1.2 Le condizioni per l’accesso al regime contabile del terzo settore

Come già argomentato sopra, e anche nei precedenti capitoli, l’ente religioso che decide per opportunità e/o convenienza di accedere al regime contabile ed ai benefici fiscali del terzo settore, deve costituire un “ramo” che rispetti tre condizioni:

* l’adozione di un **regolamento** delle attività di interesse generale che, «nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme» del CTS e della disciplina delle imprese sociali, secondo la sezione di iscrizione al RUNTS;
* la costituzione di un « proprio patrimonio o **fondo di dotazione**» e quindi dei beni e delle risorse a sostegno dello svolgimento dell’attività di interesse generale;
* la tenuta di **scritture contabili**.

### 1.2.1 Le attività di interesse generale e le risorse

L’ente religioso che costituisce il ramo deve innanzitutto perimetrare l’attività o le attività di interesse generale che dovranno essere svolte dal “ramo” così come quella delle risorse che vi rientrano. La rappresentazione contabile trova la sua forma nella “situazione patrimoniale” dalla cui contrapposizione tra attività e passività emerge il “patrimonio netto” del ramo.

Le attività di interesse generale sono individuate tassativamente dall’art. 5 del CTS, 26 tipologie, che rivestono la caratteristica di essere attività senza scopo di lucro integrando il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale previste dall’art. 4, co. 1, CTS[[130]](#footnote-130).

|  |
| --- |
| **Sintesi elenco tassativo delle attività a carattere generale, ex art. 5, CTS** |
| * 1. interventi e servizi sociali   2. interventi e prestazioni sanitarie;   3. prestazioni sociosanitarie   4. educazione, istruzione e formazione professionale,   5. ambiente e risorse naturali   6. tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio   7. formazione universitaria e post-universitaria;   8. ricerca scientifica di particolare interesse sociale;   9. attività culturali, artistiche o ricreative … incluse attività di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato   10. radiodiffusione sonora a carattere comunitario,   11. organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;   12. formazione extra-scolastica   13. servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al 70% da ETS   14. cooperazione allo sviluppo;   15. commercio equo e solidale   16. inserimento o reinserimento nel mercato del lavoro   17. alloggio sociale   18. accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;   19. agricoltura sociale   20. organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;   21. beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti   22. cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;   23. promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici   24. cura di procedure di adozione internazionale   25. protezione civile   26. riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata. |

La lista comprende tutte le attività già storicamente svolte dagli ETS e quelle per le quali gli ETS possono avere un ruolo fondamentale per la promozione dell’interesse generale (tra queste anche la riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata). Tale elencazione, se pur disomogenea in termini di classificazione, è caratterizzata da categorie generali, da categorie più specifiche e da attività con specifici riferimenti normativi, con la criticità che può essere talvolta difficoltoso circoscrivere il reale ambito di azione degli enti. Le iniziative esercitabili in via esclusiva o prevalente con una o più delle attività elencate dalla norma, devono essere non commerciali, non possono quindi essere caratterizzate da margini economici positivi assorbendo il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale di cui al citato art. 4, co. 1, del CTS.

Di seguito, in uno schema di sintesi si ricordano tutte le attività di interesse generale definite dalla norma ETS e dalla disciplina delle imprese sociali, DIS.

|  |  |
| --- | --- |
| **Articolo 5, CTS** | **Articolo 2, Impresa Sociale** |
| 1. Gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività 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, e interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni;  b) interventi e prestazioni sanitarie;  c) prestazioni sociosanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;  d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, 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, nonché alla tutela degli animali e prevenzione del randagismo, ai sensi della legge 14 agosto 1991, n. 281; (1)  f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni;  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, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni;  k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;  l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;  m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;  n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della legge 11 agosto 2014, 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, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;  p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n. 106;  q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 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) agricoltura sociale, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni;  t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;  u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, 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 di cui all'articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n. 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;  x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184;  y) protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni;  z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata. | 1. L'impresa sociale esercita in via stabile e principale una o più attività d'impresa di interesse generale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. 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, ed interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e successive modificazioni, e di cui alla legge 22giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni;  b) interventi e prestazioni sanitarie;  c) prestazioni sociosanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;  d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, 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, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni;  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, ai sensi dell’articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni;  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 legge 11 agosto 2014, 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 situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato, e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché' di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;  p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui al comma 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’articolo 111 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, e successive modificazioni;  t) agricoltura sociale, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, 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. |

### 1.2.2 La finalità non lucrativa

Lo scopo del “ramo” è lo svolgimento delle attività senza conseguimento di lucro, ovvero con finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Ciò ovviamente con riferimento esclusivo al ramo e non anche all’ente religioso, che in base al diritto canonico, ha finalità di religione e culto.

### 1.2.3 Lo svolgimento di attività diverse: ammissibilità

Un’interpretazione restrittiva dell’art. 4, comma 3, CTS porterebbe ad affermare per la non accessibilità alle disposizioni del CTS per i rami che svolgono anche attività diverse ai sensi dell’art. 6, CTS. Tuttavia, a rigore di norma, ciò apparirebbe incongruente nel senso che non si riescono a capire le motivazioni di questa esclusione dal momento che il ramo deve sottostare alla disciplina del terzo settore in cui rientrano le attività diverse. Tanto è vero che il Decreto istitutivo del RUNTS, all’art. 14, comma 2, recita “*Il regolamento deve a) individuare le attività di interesse generale ed eventualmente prevedere lo svolgimento di attività diverse ai sensi degli artt. 5,6 del Codice”.* Di conseguenza si può convergere anche per i “rami” ETS per lo svolgimento di attività diverse accanto a quelle di interesse generale per le quali si costituiscono.

### 1.2.4 Il divieto di distribuzione di utili o avanzi di gestione: l’utilità della contabilità separata

Il “ramo” è soggetto al divieto di lucro soggettivo posto a tutela della conservazione dell’integrità patrimoniale dell’ente in funzione del perseguimento delle finalità statutarie. La norma di riferimento è il comma 1, dell’art. 8 che recita: “*Il patrimonio degli Enti del terzo settore, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrambe comunque denominate, è destinato allo svolgimento dell’attività statutaria di interesse generale per l’esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e utilità sociale*”. Di conseguenza, il “ramo” deve rispettare il divieto di distribuzione degli utili, anche indiretta, per gli ETS. Configurano casi di distribuzione indiretta di utili:

* la corresponsione di compensi non proporzionati all’attività svolta a chi rivesta cariche sociali nell’ente;
* il pagamento ai lavoratori subordinati ed autonomi di compensi superiori al 40% rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi per le medesime qualifiche, salvo la presenza di competenze specifiche;
* l’acquisto di beni e servizi a prezzi superiori al valore normale senza valide ragioni economiche;
* la cessione di beni e prestazioni di servizi a coloro che a qualsiasi titolo operino nell’ente a condizioni più favorevoli di quelle di mercato;
* la corresponsione di interessi passivi superiori di oltre quattro punti rispetto al tasso annuo di riferimento a soggetti diversi da banche e intermediari finanziari autorizzati.

Il divieto di distribuzione di utili o di avanzi implica l’obbligo di reimpiego di eventuali utili conseguiti nell’attività del ramo, senza possibilità di altre destinazioni. Sotto il profilo operativo e contabile significa che ad esempio non potranno esservi trasferimenti di fondi dal ramo ETS all’attività istituzionale dell’ente religioso. Proprio qui, trova la sua fondamento la regola della contabilità separata che ha lo scopo di evitare eventuali commistioni.

### 1.2.5 L’obbligo di devoluzione del patrimonio e le implicazioni contabili

Ai fini dell’obbligo di devoluzione del patrimonio si possono distinguere due ipotesi:

1. ipotesi di **estinzione o scioglimento**, ai sensi dell’art. 9, comma 1, CTS. Il patrimonio residuo deve essere devoluto previo parere positivo dell’ufficio, ex art. 45, comma 1 e salva diversa destinazione imposta dalla legge, ad altri Enti del Terzo settore, secondo le disposizioni statutarie o dell’organo sociale competente (o in mancanza di indicazioni alla fondazione Italia sociale)[[131]](#footnote-131).

Di fatto, in tale ipotesi, la preoccupazione del legislatore è che il patrimonio destinato non ritorni all’ente.

Tale regola generale, non si applica all’ ente religioso e nell’ipotesi del comma 5, art. 12, DIS, D. Lgs 112/2017 che prevede una deroga all’obbligo appena citato, in caso di scioglimento o perdita volontaria della qualifica di impresa sociale.

1. L’altra ipotesi è quella del “ramo” che **perde i requisiti di permanenza al RUNTS**. ai sensi del comma 2, art. 50, CTS. L’ente cancellato dal RUNTS per assenza dei requisiti e intende operare ai sensi del Codice civile deve preventivamente devolvere il patrimonio ai sensi dell’art. 9 CTS, limitatamente all’incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l’ente è stato iscritto al RUNTS. Il patrimonio da devolvere è ovviamente solo quello del “ramo”. Sotto il profilo contabile si determina una scissione tra patrimonio preesistente e quello cumulato.[[132]](#footnote-132) Per quanto concerne i beni immobili, finché sarà sempre valido l’orientamento nell’atto di indirizzo dell’agenzia del Terzo settore del 7 maggio 2008, la perdita della qualifica di ETS senza scioglimento, fa salvi invece gli incrementi patrimoniali relativi alla rivalutazione degli immobili.

### 1.2.6 Le novità IVA

Con l’articolo 5, comma 15-quater, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, sono state apportate rilevanti modifiche al regime IVA di alcune operazioni effettuate da enti non commerciali di tipo associativo. In sostanza, si prevede l’assoggettamento ad IVA, seppure in regime di esenzione, dei contributi integrativi e dei corrispettivi specifici in precedenza esclusi dall’ambito di applicazione dell’imposta (ai sensi dell’articolo 4 del d.P.R. n. 633 del 1972).

La modifica normativa si è resa necessaria a seguito della procedura di infrazione n. 2008/2010 avviata dalla Commissione europea per il non corretto recepimento, da parte dell’ordinamento italiano, delle esenzioni di cui all’articolo 132 della direttiva 2006/112/CE e delle condizioni di cui all’articolo 134 della medesima direttiva.

L’efficacia della cennata modifica normativa (Decreto Milleproroghe 2024) entra a regime dal 1° gennaio 2025.

La novità IVA interessano alcune operazioni poste in essere dagli enti non commerciali di tipo associativo che, stando alla previgente legislazione del nostro ordinamento, erano considerate operazioni fuori campo IVA, mentre la normativa unionale le considera rilevanti ai fini dell’IVA, seppure in regime di esenzione al verificarsi di determinate condizioni.

La nuova disciplina interessa:

* le cessioni di beni e prestazioni di servizi rese a soci, associati o partecipanti, dietro il pagamento di corrispettivi specifici o contributi integrativi, effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un’unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, articolo 4, comma 4, secondo periodo, d.P.R. n. 633 del 1972;
* cessioni di proprie pubblicazioni (prevalentemente) agli associati dei medesimi soggetti, articolo 4, comma 5, lettera a), D.P.R. n. 633 del 1972;
* operazioni effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali, articolo 4, comma 5, secondo periodo, d.P.R. n. 633 del 1972;
* somministrazione a soci, associati e partecipanti di alimenti e bevande, effettuata, anche verso pagamento di corrispettivi specifici, da bar ed esercizi similari, presso le sedi istituzionali delle associazioni di promozione sociale (ricomprese tra gli enti di cui all’articolo 3, comma 6, lettera e), della legge n. 287 del 1991), le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell’Interno e sempre che tale attività sia complementare a quella istituzionale, Articolo 4, comma 6, d.P.R. n. 633 del 1972.

Contestualmente, alla riconduzione nell’ambito di applicazione dell’IVA delle menzionate operazioni sono state introdotte alcune nuove fattispecie di esenzione IVA, nuovo comma 4, articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972 (per il dettaglio si veda tabella sottostante). È bene evidenziare inoltre che, diversamente da quanto avviene con la vigente disciplina, il passaggio di alcune operazioni da escluse ad esenti IVA farà sì che l’ammontare di dette operazioni contribuirà alla determinazione del volume d’affari dell’ente, di cui all’articolo 20 del d.P.R. n. 633 del 1972.

A bene vedere, la nuova disciplina non avrà effetti economici a carico degli enti, in quanto l’esenzione non comporta l’addebito dell’IVA in fattura, quanto un rilevante aggravio degli adempimenti cui fare fronte e quindi degli oneri amministrativi con riferimento a:

* l’acquisizione della soggettività passiva IVA (laddove non fosse già presente),
* la fatturazione delle operazioni,
* la registrazione contabile delle fatture,
* gli adempimenti periodici
* la dichiarazione delle operazioni interessate.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Fino al 31 dicembre 2024** |  | **Dal 1° gennaio 2025** |
| Enti che **non dispongono di partita Iva** |  | **devono** assumere la partita iva  - aggravio oneri amministrativi per i piccoli enti |
| I corrispettivi specifici e le quote supplementari versate dagli associati, soci, partecipanti e tesserati sono fuori campo Iva e dunque escluse da ogni adempimento |  | I corrispettivi specifici e le quote supplementari versate dagli associati, soci, partecipanti e tesserati rientrano nel campo seppure in regime di esenzione |
| Nessun adempimento iva |  | Adempimenti iva *(attese forme di esonero per enti di piccole dimensioni non commerciali)* |

L’ente associativo potrà esercitare l’opzione per la dispensa degli adempimenti, articolo 36-bis del d.P.R. n. 633 del 1972. In tale ipotesi, nel caso vengano svolte in via residuale anche operazioni IVA imponibili, sarà opportuno valutare se optare per la separazione delle attività (ex articolo 36 del d.P.R. n. 633 del 1972), ovvero applicare il pro-rata di detrazione (ex articolo 19 del d.P.R. n. 633 del 1972) per l’IVA assolta sugli acquisti.

È bene dire che, l’ambito di applicazione delle nuove esenzioni IVA non è esattamente sovrapponibile a quello del previgente regime di esclusione da imposta. In alcune ipotesi la norma di esenzione è più stringente di quella di esclusione, con la conseguenza che alcune operazioni attualmente escluse da IVA diventeranno IVA imponibili. Viceversa, quando la norma di esenzione è più ampia di quella di esclusione, alcune operazioni attualmente IVA imponibili potranno fruire di un regime IVA di esenzione.

In base al novellato comma 5 dell’articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, affinché le operazioni indicate al comma 4 possano beneficiare del regime di esenzione IVA si dovranno verificare alcuni requisiti che sottintendono:

* + l’assenza della finalità lucrativa dell’ente, nonché
  + la democraticità e la trasparenza della vita associativa del medesimo.

Si tratta, come evidenziato anche dalla circolare dell’Agenzia delle entrate 25 febbraio 2022, n. 5/E, di requisiti analoghi a quelli attualmente contenuti, ai fini dell’esclusione da IVA, nei commi 7 e 8 dell’articolo 4 del d.P.R. n. 633 del 1972.

|  |
| --- |
| Requisiti commi 7,8 articolo 4 DPR 633/72:   * divieto di distribuzione, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell’associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge; * presenza delle clausole statutarie, da inserire negli atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell’atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, ovvero delle corrispondenti clausole previste dal codice del Terzo settore di cui al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117:  1. obbligo di devolvere il patrimonio dell’ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l’organismo di controllo e salva diversa destinazione imposta dalla legge; 2. disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l’effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d’età il diritto di voto per l’approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione; 3. obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie; 4. eleggibilità libera degli organi amministrativi; principio del voto singolo di cui all’articolo 2538, comma 2, c.c.; sovranità dell’assemblea dei soci, associati o partecipanti e criteri di loro ammissione ed esclusione; criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell’articolo 2538, ultimo comma, c.c. e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale; *5*. intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.   In base al nuovo comma 6 dell’articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, le clausole statutarie di cui ai precedenti numeri 2) e 4), riguardanti la disciplina del rapporto associativo e le caratteristiche degli organi amministrativi e societari, non sono richieste ai fini dell’esenzione da IVA **nel caso di associazioni religiose riconosciute** dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché nel caso di associazioni politiche, sindacali e di categoria. |

A fronte delle novità IVA, il comma 15-*quinquies* dell’ articolo 5, del D.L. 146/21 ha previsto che, in attesa della piena operatività delle disposizioni fiscali contenute nel titolo X del Codice del Terzo settore, le organizzazioni di volontariato ODV e le associazioni di promozione sociale, APS, che hanno conseguito ricavi, ragguagliati ad anno, non superiori a 65.000 euro potranno optare, a decorrere dal **1° gennaio 2024** (e, quindi, con circa sei mesi di anticipo rispetto all’entrata in vigore della novella normativa in rassegna), ai soli fini IVA, per l’applicazione delle speciali disposizioni previste per il regime forfettario, di cui all’articolo 1, commi da 58 a 63, della legge 23 dicembre 2014, n. 190. L’opzione per il predetto regime forfettario è una facoltà e non un obbligo, come è stato chiarito e confermato dalla risposta all’interrogativo parlamentare (in tema di semplificazioni del Terzo settore) dalla Commissione dell’Economia e delle Finanze, il 6 dicembre 2023, potendo l’ente continuare ad avvalersi del regime iva di cui alla legge 398/91.

Gli enti/rami ETS con la qualifica di ODV e APS, che integreranno i predetti requisiti, optando per il regime forfettario potranno beneficiare di alcune semplificazioni:

* emettono la fattura senza addebitare l’IVA, seppure non operi la detrazione sulle fatture di acquisto;
* sono esonerati dagli obblighi di versamento dell’IVA, di presentazione della dichiarazione IVA e delle relative comunicazioni e liquidazioni periodiche;
* sono comunque tenuti ad integrare le fatture per le operazioni di cui risultino debitori d’imposta con l’indicazione dell’aliquota e della relativa imposta, da versare entro il 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni;
* rimangono fermi gli obblighi di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e bollette doganali, la certificazione dei corrispettivi e conservazione dei relativi documenti.

# **2. Il bilancio dei “rami” ETS/IS degli enti religiosi**

## 2.1 Gli obblighi contabili in capo al “ramo” ETS/IS

Il “ramo” deve rispettare gli obblighi contabili del Codice del Terzo Settore, secondo il principio della contabilità separata, al fine di separare le operazioni relative al ramo da quelle istituzionali di religione e di culto, nonché le attività di interesse generale da quelle diverse.

Detta separazione corrisponde all’obiettivo di garantire più trasparenza all’attività del “ramo” (con rilevanza fiscale), ed evitare commissioni con l’attività istituzionale. Ciò significa, sotto il profilo operativo, la tenuta di un piano dei conti strutturato in modo da poter individuare in ogni momento le voci destinate all’attività istituzionale e quelle destinate all’attività o alle altre attività del ramo, anche ai fini di un eventuale attività di controllo esercitata dagli organi competenti[[133]](#footnote-133). La tenuta della contabilità separa, non impone dunque, l’istituzione di un libro giornale e di un piano dei conti separato per ogni attività esercitata essendo sufficiente un piano dettagliato delle singole voci che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività

Alla luce della disciplina del Terzo Settore, il “ramo” è soggetto alle disposizioni previste:

* dall’**art. 13, CTS, co. 1**, che individua i contenuti fissi secondo i quali gli Enti del Terzo settore devono redigere il bilancio di esercizio formato da: stato patrimoniale; rendiconto gestionale; relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l’andamento economico e finanziario dell’ente e le a quelli canonici divergono tra di loro. In genere, modalità di perseguimento delle finalità statutarie. L’Allegato 1, del DM n. 39 del 2020, individua i Modelli dei prospetti di bilancio[[134]](#footnote-134), le cui voci possono essere adattate con riferimento alle specificità del “ramo”:
* Modello A (Mod. A), Stato patrimoniale;
* Modello B (Mod. B), Rendiconto gestionale;
* Modello C (Mod. C), Relazione di missione;
* Modello D (Mod. D), Rendiconto per cassa;
* dall’**art. 87, che al co. 4** sancisce il principio della tenuta della “contabilità separa”: “*In relazione all’attività commerciale esercitata, gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata*” Il medesimo articolo prevede che gli enti del Terzo settore non commerciali, e che non applicano il regime forfetario di cui all'articolo 86, a pena di decadenza dai benefici fiscali per esse previsti, devono:

1. redigere le scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con compiutezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentareadeguatamente nel bilancio di cui all'articolo 13 distintamente le attività indicate all'articolo 5 da quelle di cui all'articolo 6, con obbligo di conservazione delle stesse scritture e della la relativa documentazione per un periodo non inferiore a 10 anni ( o comunque come previsto dall'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600) - art. 87, co. 1, CTS -;
2. detti obblighi contabili si considerano assolti qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli [articoli 2216](https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:regio.decreto:1942-03-16;262:2~art2216) e [2217 del codice civile](https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:regio.decreto:1942-03-16;262:2~art2217) (art. 87, co. 2, CTS);
3. i soggetti c.d. “enti piccoli” che nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6 non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 220.000 euro (ex art. 13 co. 2) possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili il rendiconto di cassa.
4. gli enti del Terzo settore limitatamente alle attività non commerciali di cui agli articoli 5 e 6, e pertanto i “rami ETS” non sono soggetti all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale (né' agli obblighi previsti dall'articolo 2 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, in materia di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi) - art. 87, co. 5 -;
5. i rami ETS che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono inserire all'interno del bilancio redatto ai sensi dell'articolo 13 un rendiconto specifico redatto ai sensi del comma 3 dell'articolo 48, tenuto dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'articolo 79, comma 4[[135]](#footnote-135), lettera a). Il rendiconto e la documentazione allegata devono essere conservati per 10 anni presso la sede dell’ente per eventuali contri da parte dell’Amministrazione, ai sensi dell'art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Non sono soggetti all’obbligo i soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui all'articolo 86, CTS.

Relativamente all’attività istituzionale e alle altre attività non rientranti nel ramo gli enti religiosi seguiranno gli obblighi contabili previsti dai relativi statuti. In particolare, gli enti civilmente riconosciuti seguono gli obblighi canonici di contabilità e rendiconto. Pertanto, i sistemi contabili stabiliti agli effetti civili e a quelli canonici possono divergere tra di loro. In genere per quanto riguarda l’attività istituzionale, gli enti ecclesiastici redigono un bilancio per cassa, essendo necessario monitorare gli aspetti finanziaria, mentre come si approfondirà di seguito, per il ramo nell’ipotesi di superamento del limite di 220.000 euro di proventi, la norma prevede l’obbligo di stesura del rendiconto gestionale, nonché un bilancio per competenza.

Per quanto riguarda il ramo IS relativamente agli obblighi contabili bisognerà tenere in considerazione la materia codicistica prevista in materia di bilancio d’esercizio ai sensi dell’art. 9, D.lgs. 112/2017.

## 

## 2.2 Lo schema ed il Modello del bilancio d’esercizio: la distinzione tra “rami non piccoli” e “rami piccoli”

L’articolo 13[[136]](#footnote-136) CTS, “Scritture contabili e bilancio” esamina gli adempimenti concernenti la redazione del bilancio e disciplina gli aspetti rendicontativi, nonché, gli obblighi di tenuta delle scritture contabili[[137]](#footnote-137). I Rami ETS sono soggetti alla norma in esame e al decreto del 5 marzo 2020 del Ministero Lavori Politiche Sociali (in breve “MLPS”) che definisce la modulistica di bilancio.

Si ricorda che, la legge delega (L. 106/2016, art. 4, co. 1 lett. g) differenzia la redazione del bilancio secondo le dimensioni economiche dell’ETS e con un approccio modulare che analizza distintamente gli adempimenti degli gli ETS “non piccoli” da quelli “piccoli”. In particolare, l’art. 13, co. 2 del CTS definisce soggetti di piccole dimensioni, gli enti “*con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000 euro[[138]](#footnote-138)*”. Il superamento (o il non superamento) del limite dimensionale, indica la tecnica di rilevazione contabile da adottare: competenza economica per gli enti non piccoli, cassa o competenza economica per gli enti piccoli. La lettura coordinata della norma regolamenta il passaggio da un regime all’altro:

* gli **enti non piccoli** divengono piccoli nel momento in cui hanno componenti (economici) positivi di reddito complessivamente intesi inferiori a 220.000 euro;
* gli **enti piccoli** che adottano le norme semplificate divengono non piccoli nel momento in cui hanno:
  + entrate complessivamente uguali o superiori a 220.000 euro, nel caso utilizzino un sistema di rilevazione articolato sulle **misurazioni monetarie**;
  + componenti (economici) positivi di reddito complessivamente uguali o superiori a 220.000 euro, nel caso utilizzino un sistema di rendicontazione basato sulla **competenza economica**.

### 2.2.1 Alcune considerazioni sul passaggio di regime da ente piccolo a non piccolo e viceversa

È bene precisare che, laddove gli enti piccoli decidano di utilizzare in via facoltativa le norme ordinarie, il passaggio di dimensione economica da “piccolo” a “non piccolo” (e viceversa) non crea problematiche, in quanto irrilevante ai fini contabili. Tuttavia, il tema del cambiamento di regime rischia di divenire particolarmente delicato per quegli enti di minori dimensioni che, avendo adottato il sistema semplificato per cassa dovranno mutare il sistema di rilevazione[[139]](#footnote-139). Il superamento della soglia è ripreso e trattato anche dall’art. 30, CTS anche ai fini degli obblighi di controllo interno e di revisione. In particolare, il dato dimensionale a partire dal primo esercizio di superamento/non superamento (così come inteso in precedenza) pone la necessità di adottare le nuove previsioni. Per cui, per esemplificazione, se un ente supera nell’esercizio “t” la soglia di 220.000 euro di entrate, adotterà il sistema di rilevazione per competenza a partire dall’esercizio “t+1”. Ciò comporta anche attenzione da parte dell’ente stesso, in quanto, considerato che il bilancio viene solitamente approvato dopo circa 4 mesi dalla chiusura dell’esercizio, si potrebbe verificare che la contabilità per il primo periodo dell’esercizio “t+1” (ossia nel nostro caso dal 1° gennaio sino alla data di approvazione) continui ad essere mantenuta secondo il precedente sistema. L’ente, già prima della preparazione del bilancio, è necessario che abbia contezza della situazione in essere per equipaggiarsi amministrativamente ai fini del passaggio.

Il controllo della soglia deve tener conto, dunque:

* i riferimenti quantitativi;
* gli esercizi per i quali debba essere soddisfatta la condizione per determinare la transizione;
* l’ esercizio a partire dal quale avviene il passaggio.

I rami ETS piccoli nel calcolo del limite dimensionale devono in ogni caso, “… *escludere le entrate relative a disinvestimenti, intendendo come tali le alienazioni a qualsiasi titolo di elementi aventi natura di immobilizzazioni, in quanto entrate non afferenti alla gestione corrente dell’ente e quelle relative al reperimento di fonti finanziarie*”. Tale specifica previsione, dell’art. 13, è orientata a distinguere le entrate “correnti” da quelle “straordinarie” ed “eccezionali” dal punto di vista gestionale. Ad esempio, la dismissione di elementi strumentali e l’accensione di finanziamenti esterni a medio-lungo termine. Per l’approfondimento, sul punto, segue la rappresentazione di un’ipotesi meramente esemplificativa.

Si ipotizzi un ramo Ets piccolo con entrate “correnti” di 160.000 che assume la decisione di effettuare la ristrutturazione di un immobile per renderlo agibile. In un esercizio vende un altro immobile incassando 50.000 e ottiene un finanziamento per 20.000. L’inclusione tra le entrate dell’incasso da disinvestimento e del finanziamento ottenuto diventa cruciale ai fini della scelta del modello di bilancio. Senza l’inclusione delle entrate non correnti, l’ETS ricade tra gli Ets di piccole dimensioni (sotto la soglia di 220.000 euro); con l’inclusione di tali entrate, l’ETS sarebbe considerato un ente “non piccolo” (superiore alla soglia di 220.000 euro).

Tale impostazione confermata e sostanziata negli schemi di bilancio degli ETS “piccoli”, in cui è compresa una apposita distinta sezione che accoglie le solo entrate ed uscite non legate alla gestione corrente, vale di fatto anche per gli ETS di non piccole dimensioni, nella redazione del rendiconto gestionale. Questi ultimi articolando il proprio comportamento in funzione di una tenuta dei conti basata sul sistema partiduplistico, rilevano le entrate da finanziamenti con una scrittura di permutazione finanziaria. Le entrate derivanti dai disinvestimenti risultano controbilanciate dall’eliminazione dell’immobile e dalla contemporanea rilevazione della plusvalenza (nel caso in cui l’immobile sia ceduto ad un prezzo più alto del valore contabile) o della minusvalenza (nel caso in cui l’immobile sia ceduto ad un prezzo più basso del valore contabile). Di fatto, la sola plusvalenza inciderebbe sulla determinazione dei proventi del periodo, impattando sul calcolo della soglia che configura l’ente come piccolo o non piccolo. Bisogna dire che, tale plusvalenza non trova collocazione nel rendiconto per cassa, in quanto componente puramente economica.

Ciò evidenziato, al verificarsi del superamento/non superamento della soglia bisogna individuare l’esercizio in cui deve perfezionarsi il passaggio da un regime all’altro. In altre parole, nel caso in cui l’ETS superi il limite nell’esercizio t, sarebbe lecito domandarsi, se l’obbligo scatti nell’esercizio t o dall’esercizio t+1[[140]](#footnote-140).

La soluzione perorata dal CNDCEC[[141]](#footnote-141) già prima dell’emanazione del decreto, sostiene che il passaggio al nuovo regime deve perfezionarsi a partire dall’esercizio successivo a quello in cui il limite è superato, (t+1) anche alla luce degli obblighi amministrativi e fiscali e nuove dall’evidenza dal fatto che il cambiamento del regime comporterebbe, come sopra evidenziato, anche un cambiamento di tenuta dei conti e questo non può che avvenire in via prospettica, ossia per il futuro, e non in via retroattiva, anche per il passato. Altresì, sarebbe eccessivo l’onere e discutibile probabilmente il risultato di ricostruzione.

La soluzione prospettica consente anche un allineamento con le relative disposizioni di natura fiscale, per le quali “*i soggetti di cui al comma 1, art. 13, che nell’esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6 non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore all’importo stabilito dall’articolo 13, comma 2 possono tenere per l’anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il rendiconto di cassa di cui all’articolo 13, comma 2” (art. 87, co. 3 del CTS)*.

Il cambio di regime comporta una serie di adempimenti amministrativi e per gli enti di piccole dimensioni “spostarsi” tra una classe e l’altra con frequenza, implica necessariamente la scelta verso il regime più appropriato. La scelta del regime per competenza monetaria è un sistema semplificato conveniente se si ipotizza di utilizzarlo in via durevole.

## 2.3 Lo schema di Stato Patrimoniale: il Modello A)

La rilevanza del bilancio di un ente si legge nella lettura “aziendalistica” dello stesso e lo stato patrimoniale, pur rappresentando un prospetto rendicontativo, fornisce informazioni importanti in una logica di analisi prospettica, in quanto evidenzia le risorse che l’ente ha a disposizione per la gestione futura. Ha dunque, la funzione di fornire ai lettori del bilancio una rappresentazione della posizione finanziaria e patrimoniale del ramo ETS e dovrà tener conto delle specificità dell’ente. Il modello, da seguire è quello previsto dal DM 39/2020: Modello (A).

|  |
| --- |
| **(MOD. A DM 39/2020)**  **STATO PATRIMONIALE**  **Lo stato patrimoniale deve essere redatto in conformità al seguente schema.**  **Attivo**  **A) Quote associative o apporti ancora dovuti**  **B) Immobilizzazioni:**  **I - Immobilizzazioni immateriali:**  **1) costi di impianto e di ampliamento**  **2) costi di sviluppo**  **3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell’ingegno**  **4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili**  **5) avviamento**  **6) immobilizzazioni in corso e acconti**  **7) altre Totale**  **II - Immobilizzazioni materiali:**  **1) terreni e fabbricati**  **2) impianti e macchinari**  **3) attrezzature**  **4) altri beni**  **5) immobilizzazioni in corso e acconti Totale**  **III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l’esercizio successivo:**  **1) partecipazioni in:**  **a) imprese controllate**  **b) imprese collegate**  **c) altre imprese**  **2) crediti:**  **a) verso imprese controllate**  **b) verso imprese collegate**  **c) verso altri enti del Terzo settore**  **d) verso altri**  **3) altri titoli Totale**  **Totale immobilizzazioni**  **C) Attivo circolante:**  **Rimanenze:**  **1) materie prime, sussidiarie e di consumo**  **2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati**  **3) lavori in corso su ordinazione**  **4) prodotti finiti e merci**  **5) acconti Totale**  **II - Crediti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l’esercizio successivo:**  **1) verso utenti e clienti**  **2) verso associati e fondatori**  **3) verso enti pubblici**  **4) verso soggetti privati per contributi**  **5) verso enti della stessa rete associativa**  **6) verso altri enti del Terzo settore**  **7) verso imprese controllate**  **8) verso imprese collegate**  **9) crediti tributari**  **10) da 5 per mille**  **11) imposte anticipate**  **12) verso altri Totale**  **III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:**  **1) partecipazioni in imprese controllate**  **2) partecipazioni in imprese collegate**  **3) altri titoli Totale**  **IV -Disponibilità liquide:**  **1) depositi bancari e postali**  **2) assegni**  **3) danaro e valori in cassa Totale**  **Totale attivo circolante**  **D) Ratei e risconti attivi**  **Passivo**  **B) Fondi per rischi e oneri:**  **1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili**  **2) per imposte, anche differite**  **3) Totale**  **C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato**  **D) Debiti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l’esercizio successivo:**  **1) debiti verso banche**  **2) debiti verso altri finanziatori**  **3) debiti verso associati e fondatori per finanziamenti**  **4) debiti verso enti della stessa rete associativa**  **5) debiti per erogazioni liberali condizionate**  **6) acconti**  **7) debiti verso fornitori**  **8) debiti verso imprese controllate e collegate**  **9) debiti tributari debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale**  **10) debiti verso dipendenti e collaboratori**  **11) altri debiti Totale**  **E) Ratei e risconti passivi** |

## 2.4 Il rendiconto gestionale: il Modello B)

La funzione del rendiconto gestionale di un ramo ETS che non è quella di evidenziare il reddito prodotto nel corso dell’esercizio, stante la finalità non lucrativa con cui si muove l’organizzazione, ma assuma un ruolo cruciale per comprendere la capacità dell’ente di ottimizzare le risorse e poter raggiungere un equilibrio economico, che è condizione necessaria per consentire all’organizzazione di continuare ad essere operativa nel medio-lungo periodo. L’economicità di gestione deve essere analizzata unitamente all’analisi della produzione sociale, per poter esprimere un giudizio esauriente sull’attività dell’organizzazione.

La stesura del rendiconto gestionale terrà conto delle specificità dell’attività svolta: scuola, assistenza, sanità, ecc. e segue il Modello (B) del DM 39/2020.

La classificazione proposta dal Modello MLPS opta per un criterio volto a raggruppare i componenti di reddito in funzione delle diverse aree gestionali, distinguendo nei fatti i proventi per provenienza e gli oneri per destinazione[[142]](#footnote-142). La distinzione tra ricavi, rendite e proventi, è rilevante anche ai fini fiscali, laddove per ricavi si intendono i corrispettivi ricevuti quali sinallagma per una prestazione resa o per un’attività ceduta, mentre i proventi accolgono anche i componenti positivi che non trovano correlazione diretta o associata nell’attività svolta e tra queste le liberalità. Tale approccio conferma sostanzialmente quanto già compiuto, fatte le debite eccezioni dovute alle scelte organizzative effettuate dal legislatore del CTS, dalla prassi del CNDCEC (e dell’Agenzia per le Onlus).Vale la pena ricordare che, a prescindere dal bilancio, il ramo ETS deve utilizzare una contabilità che sia in grado di distinguere le attività di interesse generale da quelle eventuali diverse, ex art. 87 del CTS, rendicontare la raccolta pubblica, ex art. 48, co. 3, CTS, evidenziare l’area figurativa, proventi ed oneri figurativi.

**Costi e oneri/, rendite e proventi da attività generali** - componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività diverse di cui all’art- 5 del CTS;

**Costi e oneri/, rendite e proventi da attività diverse** - componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività diverse di cui all’art- 6 del CTS;

**Costi e oneri/Ricavi e proventi da attività di raccolta fondi**, componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento di raccolta fondi occasionali e non occasionali, ex art. 7 CTS;

**Costi e oneri/Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali**- componenti negativi/positivi di reddito derivanti da operazioni aventi natura di raccolta finanziaria /generazione di profitti di natura finanziaria e di matrice patrimoniale, primariamente connessa alla gestione del patrimonio immobiliare, laddove tale attività non sia attività di interesse generale ex art. 5 CTS, laddove si tratti invece di attività di interesse generale, i componenti di reddito sono imputabili nell’area A del rendiconto gestionale.

**Oneri/proventi figurativi:** componenti negativi/positivi classificati all’area figurativa.

La classificazione per aree gestionali comporta anche una serie di ulteriori possibili considerazioni sull’operatività dell’ente funzionali non solo alla predisposizione del bilancio consuntivo e alla rendicontazione dei progetti, bensì anche all’attività direzionale e alla preparazione del bilancio previsionale. Inoltre, la rappresentazione dei risultati per sezioni (componenti negativi e positivi di competenza) contrapposte appare sempre appropriata ed attuale[[143]](#footnote-143) e consente di avere una visione immediata del peso e dei risultati delle singole aree[[144]](#footnote-144): (Il Decreto MLPS ha optato per un criterio volto a raggruppare i componenti positivi di reddito in funzione delle diverse aree gestionali, distinguendo i proventi per provenienza e i costi per destinazione). Per il ramo ETS assume rilevanza l’area figurativa dove si darà conto dell’attività gratuita di volontariato sia religioso che laico. Un tema questo, che andrà ad incidere anche sulla natura del ramo, commerciale o non commerciale.

|  |  |
| --- | --- |
| Oneri da attività di interesse generale | Proventi da attività di interesse generale |
| Oneri da attività diverse | Proventi da attività diverse |
| Oneri da raccolta fondi | Proventi da raccolta fondi |
| Oneri da attività patrimoniale-finanziaria | Proventi da attività patrimoniale-finanziaria |
| Oneri di support generale | Proventi di supporto generale |
| Oneri figurative | Proventi figurative |

L’ indicazione dei componenti economici legati alle attività diverse consente, di individuare con impatto immediato il raggiungimento o il non raggiungimento di almeno uno degli indicatori del test della secondarietà delle attività diverse. Il primo indicatore conclude, infatti, che i proventi derivanti da attività diverse inferiori al 30% dei proventi complessivi - entrate complessive - sostanziano una situazione di secondarietà delle attività di cui all’art. 6 del CTS. Per molti versi complessa è la presentazione di dati funzionali alla misurazione del secondo criterio dello schema di regolamento dell’art. 6 del CTS, per il quale le attività diverse hanno natura secondaria se i relativi ricavi non superano il 66% dei costi complessivi. All’interno dei costi complessivi, si ricorda, sono fatti rientrare anche i costi figurativi dell’impiego dei volontari abituali di cui all’art. 17, co. 1 del CTS determinati sulla base delle ore di attività spese per l’organizzazione e quantificate a livello monetario secondo le retribuzioni lorde previste per le corrispondenti qualifiche dei contratti collettivi di cui all’art. 51 del D.lgs. n.81/2015, nonché le erogazioni di beni e servizi gratuite e la differenza tra valore normale e costo effettivo dei beni o servizi acquistati.

L’esposizione dei risultati per aree rende possibile anche effettuare alcuni ragionamenti di efficacia ed efficientamento dell’attività svolta. Tanto per fare alcuni esempi, partendo da alcuni casi virtuosi già in essere:

* sarebbe possibile relazionare i costi delle attività di interesse generale sui costi complessivi, evidenziando quanto l’ETS sta investendo sulle attività portanti della struttura;
* potrebbero essere comparati i costi dell’attività di *fundraising* con i pertinenti proventi, verificando quanto costa raccogliere 1 euro;
* sarebbe possibile relazionare i costi di supporto generale con i costi complessivi, evidenziando quanto drena l’attività della struttura all’attività istituzionale dell’ente. L’analisi delle singole aree può apparire, ancora, funzionale ad alcuni ragionamenti di riconciliazione con la sezione fiscale: se i proventi da attività diverse di una ODV - dove le attività di interesse generale che hanno marginalità positive rientrano tra le attività diverse e sono, per tale motivo, qualificabili ai fini fiscali come entrate commerciali - superano il 50% dei proventi complessivi, per esempio, risulterebbe ovvio che l’ente non abbia le caratteristiche per superare il test di non commercialità di cui all’art. 79, co.5.

Segue la rappresentazione del rendiconto gestionale per singola area di gestione:

**A) Attività di interesse generale**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **ONERI E COSTI** | Est | Es t-1 | **PROVENTI E RICAVI** | Est | Es t-1 |
| **A) costi e oneri da attività di interesse generale** |  |  | **A) Ricavi, vendite e proventi da attività di interesse generale** |  |  |
| 1) Materie prime sussidarie, e merci |  |  | 1) Proventi da quote associative e apporti dei fondatori |  |  |
| 2) Servizi |  |  | 2) proventi associati per attività mutuali |  |  |
| 3) Godimento di beni di terzi |  |  | 3) ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori |  |  |
| 4) Personale |  |  | **4) erogazioni liberali** |  |  |
| 5) Ammortamenti |  |  | **5) proventi del 5 per mille** |  |  |
| 6) Accantonamenti per Rischi ed oneri |  |  | 6) contributi da soggetti privati |  |  |
| 7) Oneri diversi di gestione |  |  | 7) ricavi per prestazioni e cessioni a terzi |  |  |
| 8) Rimanenze iniziali |  |  | 8) Contributi da enti pubblici |  |  |
|  |  |  | **9) Proventi da contratti con enti pubblici** |  |  |
|  |  |  | 10) altri ricavi, rendite e proventi |  |  |
|  |  |  | 11) Rimanenze finali |  |  |
| Totale |  |  | Totale |  |  |
|  |  |  | **Avanzo/disavanzo attività di interesse generale** |  |  |

**B) Attività diverse**[[145]](#footnote-145)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **B) costi e oneri da attività diverse** | Est | Es t-1 | **B) Ricavi, vendite e proventi da attività diverse** | Est | Es t-1 |
| 1) Materie prime sussidiarie, di e di merci |  |  | 1) Proventi da quote associative e apporti dei fondatori |  |  |
| 2) Servizi |  |  | 2) contributi da soggetti privati |  |  |
| 3) Godimento di beni di terzi |  |  | 3) ricavi per prestazioni e cessioni a terzi |  |  |
| 4) Personale |  |  | **4) contributi da enti pubblici** |  |  |
| 5) Ammortamenti |  |  | 5) proventi da contratti da enti pubblici |  |  |
| 6) Accantonamenti per Rischi ed oneri |  |  | 6) altri ricavi, rendite e proventi |  |  |
| 7) Oneri diversi di gestione |  |  | 7) rimanenze finali |  |  |
| 8) Rimanenze iniziali |  |  |  |  |  |
| Totale |  |  | Totale |  |  |
|  |  |  | **Avanzo/disavanzo attività diverse** |  |  |

**C) Raccolta fondi**[[146]](#footnote-146)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **C) costi e oneri da attività di raccolta** | Est | Es t-1 | **C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta di fondi** | Est | Es t-1 |
| 1) Oneri per raccolte fondi abituali |  |  | 1) Proventi da raccolta fondi abituali |  |  |
| 2) Oneri per raccolta fondi occasionali |  |  | 2) proventi da raccolte fondi occasionali |  |  |
| 3) altri oneri |  |  | 3) Altri proventi |  |  |
| Totale |  |  | Totale |  |  |
|  |  |  | **Avanzo/disavanzo attività raccolta fondi** |  |  |

**D) Attività finanziarie e patrimoniali[[147]](#footnote-147)**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **D) costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali** | Est | Es t-1 | **D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali** | Est | Es t-1 |
| 1) su rapporti bancari |  |  | 1) da rapporti bancari |  |  |
| 2) su prestiti |  |  | 2) da prestiti |  |  |
| 3) da patrimonio netto |  |  | 3) da patrimonio netto |  |  |
| 4) da altri beni patrimoniali |  |  | 4) da altri beni patrimoniali |  |  |
| 5) accantonamenti per rischi ed oneri |  |  |  |  |  |
| 6) altri oneri |  |  |  |  |  |
| Totale |  |  | Totale |  |  |
|  |  |  | **Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali** |  |  |

**E) Avanzo-disavanzo d’esercizio**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **E) costi e oneri da supporto generale** | Est | Es t-1 | **E) Proventi da Supporto generale** | Est | Es t-1 |
| 1)Materie prime sussidiarie, di e di merci |  |  | 1) Proventi da distacco del personale |  |  |
| 2) Servizi |  |  | 2) altri proventi di supporto generale |  |  |
| 3) Godimento di beni di terzi |  |  |  |  |  |
| 4) Personale |  |  |  |  |  |
| 5) Ammortamenti |  |  |  |  |  |
| 6) Accantonamenti per Rischi ed oneri |  |  |  |  |  |
| 7) Altri oneri |  |  |  |  |  |
| Totale |  |  | Totale |  |  |
| **Totale oneri e costi** |  |  | **Totale proventi e ricavi** |  |  |
|  |  |  | **Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte** |  |  |
| Imposte |  |  |  |  |  |
|  |  |  | **Avanzo/disavanzo d'esercizio** |  |  |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Costi e proventi figurativi** |  |  |  |  |  |
| Costi figurativi | Est | Es t-1 | Proventi figurativi | Est | Es t-1 |
| 1) da attività di interesse generale |  |  | 1) da attività di interesse generale |  |  |
| 2) da attività diverse |  |  | 2) da attività diverse |  |  |
| Totale |  |  | Totale |  |  |

### 2.4.1 L’attività volontaristica, il peso dei costi e proventi figurativi nel “ramo” ETS

La valorizzazione dell’attività volontaristica prende forma nell’area degli oneri e dei proventi figurativi. Il legislatore per gli ETS ha previsto:

* la facoltà di indicare a piè del rendiconto gestionale i costi ed i proventi figurativi;
* l’illustrazione nella relazione di missione di un prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi.

Il Glossario del DM MLPS 39/2020definisce costi e proventi figurativi quei componenti economici di competenza dell’esercizio che non rilevano ai fini della tenuta della contabilità, pur originando egualmente dalla gestione dell’ente.

Un esempio di costi figurativi è dato dall’impiego di volontari iscritti nel registro di cui all’articolo 17, comma 1, del decreto legislativo n. 117 del 2017, calcolati attraverso l’applicazione, alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai contratti collettivi di cui all’articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, così come un esempio di proventi figurativi è riferibile alla traduzione in termini economici dell’apporto che i volontari forniscono attraverso lo svolgimento della propria attività personale, spontanea e gratuita.

L’apporto dell’attività volontaristica è un elemento essenziale di funzionamento di molti ETS, ed anche la più grande risorsa. Di conseguenza, sotto diversi profili gli enti optano per la rilevazione. Una motivazione si legge nello schema del decreto laddove richiede di effettuare il calcolo per dimostrare la secondarietà delle attività diverse. Ci si riporta alla disposizione contenuta nell’art. 5 del CTS che definisce l’attività di interesse generale dell’ente, e la possibilità che l’ente possa svolgere attività diverse, qualora queste risultino strumentali e secondarie[[148]](#footnote-148) se:

* + i relativi ricavi non superano il 30% delle entrate complessive dell’ente del Terzo settore; oppure
  + i relativi ricavi non superano il 66% dei costi complessivi[[149]](#footnote-149) dell’ente del Terzo settore.

Nel caso in cui, quindi, l’ente opti per il secondo criterio di calcolo, punto ii., sarà necessario dimostrare i risultati derivanti dalla misurazione dei costi complessivi per provare la secondarietà delle attività diverse. Ed è rilevante il fatto che seppur il costo figurativo non abbiamo un peso contabilmente, di fatto rilevi nella misurazione dei costi complessivi.

Al riguardo, il glossario, specifica che i costi e i proventi figurativi sono quei componenti economici di competenza dell’esercizio che non rilevano ai fini della tenuta della contabilità, pur originando egualmente dalla gestione dell’ente. Un esempio di costo e onere figurativo è dato, appunto, dall’opera prestata dai volontari, la cui attività non entra in contabilità proprio perché non comporta (meglio, non può comportare) movimentazioni finanziarie. Questa è, allo stesso tempo, costo e provento: è costo figurativo in quanto l’ente non paga il servizio comunque prestato, è provento figurativo, perché contestualmente il volontario dona la sua attività. Entrambi i due componenti - economici in quanto contribuiscono, eccome, alla gestione dell’organizzazione- dovrebbero essere bilancianti. Se un volontario effettua servizi per 100, l’ente rileva, con le modalità indicate, in calce al rendiconto gestionale (non al suo interno) un costo di 100 e un provento di 100. Ad ogni modo, il decreto prevede la possibilità di misurare tale apporto, indicando che poi l’onere figurativo del costo dei volontari sia considerato per il computo del costo complessivo. Un aiuto per tutte le organizzazioni di volontariato, per esempio, che tramite l’ampliamento del denominatore del calcolo del parametro, si potranno permettere di svolgere qualche attività di autofinanziamento in più. I ricavi derivanti dalle attività diverse saranno, poi, considerati ai fini fiscali come entrate commerciali. Veniamo adesso alla rappresentazione scelta dal Ministero. È bene ricordare che la rappresentazione in bilancio è facoltativa, anche una volta che l’ente opta per la sua rap presentazione in bilancio occorre rispettare tutte le previsioni in materia. Tuttavia, se l’ente utilizza il parametro del costo complessivo per documentare la secondarietà delle attività diverse non può esimersi dalla sua esposizione in bilancio.

Si deve, in ultimo, osservare che anche gli ETS di piccole dimensioni di cui all’art. 13, co. 2 del CTS (quelli in sostanza che hanno proventi o entrate inferiori a 220.000,00 euro) possono indicare tali importi in calce al rendiconto per cassa. In ogni caso, anche loro, infatti, devono giustificare (sempre in calce al rendiconto) la secondarietà dell’attività svolta.

### 2.4.2 Il rendiconto per cassa: Modello D)

Il bilancio dei “rami piccoli” si concretizza in una sorta di estratto conto ragionato dei movimenti finanziari dell’esercizio che in modo sintetico, rileva le entrate e le uscite dell’anno. Qui, si giustifica la modifica introdotta del D.lgs. n. 105 del 2018 che sostituisce il termine “rendiconto finanziario per cassa” con “rendiconto per cassa”. Al pari del rendiconto gestionale, il rendiconto per cassa evidenzia l’andamento dei flussi dell’esercizio. La sostanziale differenza tra il rendiconto gestionale degli enti non minori e il rendiconto per cassa dei minori comporta che il sistema di rilevazione nel primo caso è articolato sulla competenza economica e si basa sulla tenuta dei conti con il metodo della partita doppia, mentre nel secondo rilevano le sole movimentazioni monetarie. La semplificazione di tenuta della contabilità connessa alla mancanza dello stato patrimoniale è, quindi, piuttosto rilevante, stante la facilità del sistema di rilevazione degli incassi e dei pagamenti a partita semplice. Valgono alcune considerazioni specifiche:

* + occorre evidenziare che una volta che un ETS opta per la soluzione semplificata, lo deve fare integralmente. Questo significa che un ETS piccolo non può scegliere di fare il rendiconto per cassa e, poi, predisporre lo stato patrimoniale; né può aggiungere una relazione di missione (magari incompleta). In sintesi, i regimi vanno presi per blocchi ed una volta scelto il regime questo deve essere adottato in maniera completa;
  + gli ETS sono chiamati a fornire, in ogni caso, talune informazioni indipendentemente dalle loro dimensioni economiche. Pertanto, anche gli ETS piccoli dovranno riportare in calce al bilancio:

1. una documentazione del carattere secondario e strumentale delle attività diverse di cui all’articolo 6 del CTS;
2. l’illustrazione anche per mezzo della forma tabellare delle raccolte pubbliche dei fondi. A tale riguardo, occorrerà definire in modo più attento quale sia l’ambito rendicontativo per gli ETS di minori dimensioni che, applicando gli schemi semplificati, non redigono la relazione di missione.

Segue la rappresentazione del Modello.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **USCITE** | | **Es.t** | | **Es.t-1** | | **ENTRATE** | **Es.t** | **Es.t-1** |
| **A) Uscite da attività di interesse generale** | |  | |  | | **A) Entrate da attività di interesse generale** |  |  |
|  | |  | |  | | 1) Entrate da quote associative e apporti dei fondatori |  |  |
| 1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci | |  | |  | | 2) Entrate dagli associati per attività mutuali |  |  |
| 2) Servizi | |  | |  | | 3) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori |  |  |
|  | |  | |  | | 4) Erogazioni liberali |  |  |
| 3) Godimento beni di terzi | |  | |  | | 5) Entrate del 5 per mille |  |  |
| 4) Personale | |  | |  | | 6) Contributi da soggetti privati |  |  |
|  | |  | |  | | 7) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi |  |  |
| 5) Uscite diverse di gestione | |  | |  | | 8) Contributi da enti pubblici |  |  |
|  | |  | |  | | 9) Entrate da contratti con enti pubblici |  |  |
|  | |  | |  | | 10) Altre entrate |  |  |
| Totale | |  | |  | | Totale |  |  |
|  | |  | |  | | Avanzo/disavanzo attività di  interesse generale |  |  |
|  | |  | |  | | Avanzo/disavanzo attività di  interesse generale |  |  |
| **B) Uscite da attività diverse** | |  | |  | | **B) Entrate da attività diverse** |  |  |
| 1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci | |  | |  | | 1) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori |  |  |
| 2) Servizi | |  | |  | | 2) Contributi da soggetti privati |  |  |
| 3) Godimento beni di terzi | |  | |  | | 3) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi |  |  |
| 4) Personale | |  | |  | | 4) Contributi da enti pubblici |  |  |
| 5) Uscite diverse di gestione | |  | |  | | 5) Entrate da contratti con enti pubblici |  |  |
|  | |  | |  | | 6) Altre entrate |  |  |
| Totale | |  | |  | | Totale |  |  |
|  | |  | |  | | Avanzo/disavanzo attività diverse |  |  |
| **C) Uscite da attività di raccolta fondi** | |  | |  | | **C) Entrate da attività di raccolta fondi** |  |  |
| 1) Uscite per raccolte fondi abituali | |  | |  | | 1) Entrate da raccolte fondi abituali |  |  |
| 2) Uscite per raccolte fondi occasionali | |  | |  | | 2) Entrate da raccolte fondi occasionali |  |  |
| 3) Altre uscite | |  | |  | | 3) Altre entrate |  |  |
| Totale | |  | |  | | Totale |  |  |
|  | |  | |  | | Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi |  |  |
| **D) Uscite da attività finanziarie e patrimoniali** | |  | |  | | **D) Entrate da attività finanziarie e patrimoniali** |  |  |
| 1) Su rapporti bancari | |  | |  | | 1) Da rapporti bancari |  |  |
| 2) Su investimenti finanziari | |  | |  | | 2) Da altri investimenti finanziari |  |  |
| 3) Su patrimonio edilizio | |  | |  | | 3) Da patrimonio edilizio |  |  |
| 4) Su altri beni patrimoniali | |  | |  | | 4) Da altri beni patrimoniali |  |  |
| 5) Altre uscite | |  | |  | | 5) Altre entrate |  |  |
| Totale | |  | |  | | Totale |  |  |
|  | |  | |  | | Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali |  |  |
| **E) Uscite di supporto generale** | |  | |  | | **E) Entrate di supporto generale** |  |  |
| 1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci | |  | |  | | 1) Entrate da distacco del personale |  |  |
| 2) Servizi | |  | |  | | 2) Altre entrate di supporto generale |  |  |
| 3) Godimento beni di terzi | |  | |  | |  |  |  |
| 4) Personale | |  | |  | |  |  |  |
| 5) Altre uscite | |  | |  | |  |  |  |
| Totale | |  | |  | | Totale |  |  |
| Totale uscite della gestione | |  | |  | | Totale entrate della gestione |  |  |
|  | |  | |  | | Avanzo/disavanzo d’esercizio prima delle imposte |  |  |
|  | |  | |  | | Imposte |  |  |
|  | |  | |  | | Avanzo/disavanzo d’esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali, e finanziamenti |  |  |
| **Uscite da investimenti in immobilizzazioni o da deflussi di capitale di terzi** | | **Es.t** | | **Es.t-1** | **Entrate da disinvestimenti in immobilizzazioni o da flussi di capitale di terzi** | **Es.t** | **Es.t-1** |
| 1) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale | |  | |  | 1) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale |  |  |
| 2) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività diverse | |  | |  | 2) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività diverse |  |  |
| 3) Investimenti in attività finanziarie e patrimoniali | |  | |  | 3) Disinvestimenti di attività finanziarie e patrimoniali |  |  |
| 4) Rimborso di finanziamenti per quota capitale e di prestiti | | |  | |  | 4) Ricevimento di finanziamenti e di prestiti |  |  |
| Totale | | |  | |  | Totale |  |  |
|  | | |  | |  | Imposte |  |  |
|  | | |  | |  | Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti |  |  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Es.t** | **Es.t-1** |
| Avanzo/disavanzo d’esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti |  |  |
| Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti |  |  |
| Avanzo/disavanzo complessivo |  |  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Es.t** | **Es.t-1** |
| **Cassa e banca** |  |  |
| Cassa |  |  |
| Depositi bancari e postali |  |  |

**Costi e proventi figurativi**

92

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Costi figurativi** | **Es.t** | **Es.t-1** | **Proventi figurativi** | **Es.t** | **Es.t-1** |
| 1) da attività di interesse generale |  |  | 1) da attività di interesse generale |  |  |
| 2) da attività diverse |  |  | 2) da attività diverse |  |  |
| Totale |  |  | Totale |  |  |

## 

## 2.5 La relazione di missione: Modello C)

La relazione di missione rappresenta il completamento dell’informativa di bilancio degli ETS. Mentre, stato patrimoniale e rendiconto gestionale configurano prospetti quantitativi di sintesi, la relazione di missione rappresenta un prospetto di informativa qualitativa e di dettaglio. Al riguardo, l’art. 13, co. 1, CTS precisa che la relazione di missione debba illustrare “*le poste di bilancio, l’andamento economico e gestionale dell’ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie*”.

I piccoli ETS non commerciali non sono obbligati alla redazione della relazione di missione, in quanto analogamente a quanto avviene per le microimprese diritto societario ai sensi dell’art.2435-ter, cc, in virtù del ridotto range di *stakeholders* costituirebbe un onere amministrativo superfluo.

La funzione attribuita alla relazione, quindi, si pone come un mix delle funzioni storicamente richieste nelle società commerciali in nota integrativa e nella relazione sulla gestione. È assimilabile per alcuni tratti:

* alla nota integrativa, in quanto illustra le poste di bilancio e richiama la funzione di esplicazione, integrazione e illustrazione tipica della nota integrativa delle società di capitali;
* acquisisce alcuni caratteri comunicativi della relazione sulla gestione, in quanto dovrebbe collocare la missione e l’attività svolta dall’ETS nel suo ambiente economico-sociale di riferimento, delineando i caratteri essenziali dell’andamento gestionale e dando la possibilità, in tal modo, di fornire alcuni spunti utili per delineare la presumibile attività futura.

È opportuno considerare che il legislatore ha specificato le informazioni che devono essere presenti nella relazione di missione, quali:

* la documentazione relativa al carattere secondario e strumentale delle attività di cui all’art. 6 (ex art.13, co. 6 del CTS). Il legislatore stesso indica che tale informazione debba essere inserita nella relazione di missione, oppure per gli enti di piccole dimensioni in calce al rendiconto per cassa, oppure per gli ETS commerciali in nota integrativa;
* un rendiconto specifico (redatto ai sensi del comma 3 dell’art. 48, tenuto e conservato ai sensi dell’art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600), dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all’art. 79, co. 4, lettera a). Tale prospetto deve essere inserito all’interno del bilancio in ossequio a:
* le indicazioni dell’art. 13 del CTS;
* le indicazioni degli artt. 2427 e 2428 del codice civile;
* le considerazioni di prassi contabile.

### 2.5.1 Il principio di rilevanza delle informazioni nella relazione di missione

Prima di passare al sintetico esame del contenuto delle richieste informative, appare opportuno soffermarsi su alcuni aspetti di carattere generale sul principio di “rilevanza” dell’informazione della relazione di missione (il decreto indica che le informazioni richieste devono essere indicate se rilevanti).

Il principio deve essere considerato un rafforzativo della norma alla luce dell’articolo 2423, co. 4, c.c., In sostanza, nel caso in cui le informazioni non siano utili agli *stakeholders* primari per prendere decisioni in merito alle relazioni da mantenere con l’ente, le informazioni possono essere omesse per mantenere il *focus* sulle informazioni rilevanti[[150]](#footnote-150). Resta da comprendere, in applicazione del rinvio alla disciplina societaria, anche quale sarà nella pratica lo spazio di intervento soggettivo da parte dei singoli redattori. Nella pratica per gli ETS non piccoli si applica il rinvio all’applicabilità dei principi di cui all’art. 2423 del c.c. implica la validità dell’applicabilità, 3° comma in base al quale *“se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo”.*

Le “informazioni complementari” divengono, quindi, obbligatorie, laddove si rinvengano situazioni che contestualmente risultano:

* ulteriori rispetto a quelle che sono specificatamente richieste dal decreto;
* significative per orientare il processo decisionale degli stakeholders.

L’ordine con cui sono collocate le informazioni della relazione di missione non è, quindi, casuale. Le richieste informative possono essere raggruppate in *cluster* di argomenti volti a soddisfare specifiche esigenze informative. La classificazione delle informazioni può essere suddivisa come segue:

* informazioni di carattere generale, inclusa un’analisi delle principali linee guida seguite per la redazione dei prospetti di sintesi (punti 1-3);
* informazioni in merito alle poste dello stato patrimoniale (punti 4-10);
* informazioni in merito alle poste del rendiconto gestionale (punti 11-12);
* informazioni concernenti la struttura e il funzionamento sociale (punti 13-17);
* comunicazione in relazione all’andamento gestionale (punti 18-19);
* rispetto di richieste informative ai fini del CTS (punti 20-24) e più precisamente;
* comunicazione delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie (punto 20);
* documentazione del carattere secondario e strumentale delle attività diverse (punto 21);
* prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi (punto 22);
* differenze retributive tra lavoratori dipendenti (punto 23);
* descrizione dell’attività di raccolta fondi (punto 24).

### 

### 2.5.2 L’identikit del ramo religioso ETS

I primi tre punti tendono a fornire un identikit dell’ente:

1. le informazioni generali sull’ente, la missione perseguita e le attività di interesse generale di cui all’articolo 5 richiamate nello statuto, l’indicazione della sezione del Registro unico nazionale del Terzo settore in cui l’ente è iscritto;
2. i dati sull’ Ente ecclesiastico “controllante” e sulle attività svolte nei loro confronti;
3. i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all’origine in moneta avente corso legale nello Stato; eventuali accorpamenti ed eliminazioni delle voci di bilancio rispetto al modello ministeriale

Le informazioni generali (punto 1) sull’ente includono, oltre al nominativo, la finalità per cui l’ente si è costituito ed opera, le attività di interesse generale richiamate nel regolamento, la sezione del Runts in cui l’ente è iscritto e la sede. Il punto 2), intende fornire una rappresentazione sintetica dell’ente, le attività svolte nei confronti degli enti ecclesiastici, in termini generali e, se del caso, specifiche (incluso il numero delle assemblee tenute), nonché indicazioni sulla partecipazione degli associati alla vita dell’ente, anche per comprendere l’effettiva e concreta esistenza dell’organizzazione. Il punto 3) configura la tipica illustrazione dei criteri valutativi adottati per la costruzione del bilancio, con l’inclusione della rilevazione degli eventuali (auspicabili) accorpamenti ed eliminazioni di voci e sottovoci.

69

### 2.5.3 Le informazioni patrimoniali-finanziarie

I punti dal n. 4 al n. 10 includono le informazioni sugli elementi patrimoniali-finanziari (l’OIC 28):

1. *i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; eventuali contributi ricevuti; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell’esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell’esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell’esercizio;*
2. *la composizione delle voci “costi di impianto e di ampliamento” e “costi di sviluppo”, nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;*
3. *distintamente per ciascuna voce, l’ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie;*
4. *la composizione delle voci “ratei e risconti attivi” e “ratei e risconti passivi” e della voce “altri fondi” dello stato patrimoniale;*
5. *le movimentazioni delle voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione, con indicazione della natura e della durata dei vincoli eventualmente posti, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi;*
6. *una indicazione degli impegni di spesa o di reinvestimento di fondi o contributi ricevuti con finalità specifiche*;
7. *una descrizione dei debiti per erogazioni liberali condizionate.*

I punti sopra citati, non richiedono particolari specifiche rispetto a quanto già indicato con riferimento all’informativa societaria. In particolare, nei limitati casi in cui siano presenti i costi di impianto e di ampliamento capitalizzati, le norme di comportamento dell’Organo di controllo degli ETS prevedono sia necessario, in ossequio al richiamo dell’art. 3, co. 2, l’espressine della propria opinione in merito.

Il punto 8) pone l’accento sulla rilevanza del prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti del patrimonio netto. (Nell’applicazione delle disposizioni dovrà essere tenuto in considerazione, con i sostanziali accorgimenti dell’Oic 28 con riguardo al prospetto previsto dal numero 7-*bis* dell’articolo 2427, comma 1, del codice civile).

### 2.5.4 Le informazioni su impegni e reinvestimento fondi

La relazione di missione ai punti successivi richiede la descrizione degli impegni di spesa o di reinvestimento di fondi o contributi ricevuti con finalità specifiche. Si tratta di informazioni sui debiti fuori bilancio, ossia sugli impegni esistenti alla data di chiusura dell’esercizio, ma che ancora non rilevano ai fini dell’iscrizione di una passività in bilancio. In ambito societario, il paragrafo 124 dell’OIC 12 dispone che “*gli impegni, non risultanti dallo stato patrimoniale, rappresentano obbligazioni assunte dalla società verso terzi che traggono origine da negozi giuridici con effetti obbligatori certi ma non ancora eseguiti da nessuna delle due parti”*. La categoria impegni comprende sia impegni di cui è certa l’esecuzione e il relativo ammontare (ad esempio: acquisto e vendita a termine), sia impegni di cui è certa l’esecuzione ma non il relativo importo (ad esempio: contratto con clausola di revisione prezzo). L’importo degli impegni è il valore nominale che si desume dalla relativa documentazione. Qualora l’impegno non sia quantificabile se ne dà informativa in nota integrativa.

Le informazioni inerenti all’andamento economico e gestionale originate dalla lettura del rendiconto gestionale ed incluse nella relazione di missione, in realtà, sono riferibili anche ai punti 11) e 12), che rivedono:

1. *un’analisi delle principali componenti del rendiconto gestionale, organizzate per categoria, con indicazione dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali*;
2. *una descrizione della natura delle erogazioni liberali ricevute.*

Il punto 11 è dedicato specificamente all’analisi dell’andamento gestionale e si riferisce ai singoli elementi di ricavo e di costo dell’entità o alla sua incidenza eccezionale. Invero, seppur avente una descrizione ampia risulta focalizzato sull’esame del dettaglio delle componenti del rendiconto gestionale, in linea con lo scopo della relazione di missione di illustrare i dati riportati nei prospetti quantitativi. In questa circostanza, si espleta in modo evidente la funzione della relazione di trasformare i dati in informazioni. È importante evidenziare che la rilevanza che la relazione includa, partendo dal piano dei conti, un dettaglio più esaustivo delle aree del rendiconto gestionale, evidenziando i punti di for- za e criticità anche in un’ottica comparativa.

### 2.5.5 Le informazioni sul funzionamento sociale[[151]](#footnote-151)

I punti che vanno dal 13) al 17) riguardano specifiche informazioni concernenti la modalità di adempimento di obblighi normativi oppure il funzionamento sociale, con riferimento a:

1. *il numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria, nonché il numero dei volontari iscritti nel registro dei volontari di cui all’articolo 17, comma 1, che svolgono la loro attività in modo non occasionale;*
2. *l’importo dei compensi spettanti all’organo esecutivo, all’organo di controllo, nonché al soggetto incaricato della revisione legale. Gli importi possono essere indicati complessivamente con riferimento alle singole categorie sopra indicate;*
3. *un prospetto identificativo degli elementi patrimoniali e finanziari e delle componenti economiche inerenti ai patrimoni destinati ad uno specifico affare di cui all’articolo 10 del D.Lgs 117/2017 e s.m.i.;*
4. *le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l’importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico dell’ente;*
5. *la proposta di destinazione dell’avanzo, con indicazione degli eventuali vincoli attribuiti all’utilizzo parziale o integrale dello stesso, o di copertura del disavanzo.*

Le informazioni relative ai punti di cui sopra sono rilevanti, perché dovranno trovare corrispondenza ed evidenza nelle conseguenti attività gestionali dell’organizzazione. Ad esempio, riguardo le informazioni sull’attività dei volontari, l’art. 17, co. 1 del CTS recita che *“gli enti del Terzo settore possono avvalersi di volontari nello svolgimento delle proprie attività e sono tenuti a iscrivere in un apposito registro i volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale*”.

L’altro aspetto rilevante dell’informativa, riguarda le operazioni non concluse a standard di mercato con parti correlate[[152]](#footnote-152), intese come operazioni che potrebbero essere alterate, dato il ruolo ricoperto dell’organizzazione dai soggetti stessi che le compiono (o soggetti loro vicini), Se, per esempio, un ETS vende un immobile a lui donato al figlio di un componente dell’organo di amministrazione al 50% del valore che il mercato attribuisce allo stesso, probabilmente c’è un problema di corretta amministrazione. L’informazione, così peraltro integrata nelle Linee guida dell’Agenzia per le Onlus, ha anche il pregio di prevenire situazioni ambigue e consentire la migliore *accountability* degli ETS.

### 2.5.6 L’andamento economico ed il raggiungimento dello scopo sociale

I punti 18 e 19 evidenziano che l’illustrazione dell’andamento economico e gestionale dell’ente è funzione e descrizione attribuita specificamente dal legislatore alla relazione di missione, con riferimento a:

1. *l’illustrazione della situazione dell’ente e dell’andamento della gestione. L’analisi è coerente con l’entità e la complessità dell’attività svolta e può contenere, nella misura necessaria alla comprensione della situazione dell’ente e dell’andamento e del risultato della sua gestione, indicatori finanziari e non finanziari, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze. L’analisi contiene, ove necessario per la comprensione dell’attività, un esame dei rapporti sinergici con altri enti e con la rete associativa di cui l’organizzazione fa parte;*
2. *l’evoluzione prevedibile della gestione e le previsioni di mantenimento degli equilibri economici e finanziari;*
3. *indicazione delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie, con specifico riferimento alle attività di interesse generale;*
4. *informazioni e riferimenti in ordine al contributo che le attività diverse forniscono al perseguimento della missione dell’ente e l’indicazione del carattere secondario e strumentale delle stesse;*
5. *un prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi, se riportati in calce al rendiconto gestionale, da cui si evincano:*

* *i costi figurativi relativi all’impiego di volontari iscritti nel registro di cui all’articolo 17, comma 1 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117 e s.m.i.;*
* *le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;*
* *la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell’attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto;*
* *accompagnato da una descrizione dei criteri utilizzati per la valorizzazione degli elementi di cui agli anni precedenti;*

1. *la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti, per finalità di verifica del rispetto del rapporto uno a otto, di cui all’articolo 16 del D.lgs. 117/2017 e s.m.i., da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda, ove tale informativa non sia già stata resa o debba essere inserita nel bilancio sociale dell’ente;*
2. *una descrizione dell’attività di raccolta fondi rendicontata nella Sezione C del rendiconto gestionale, nonché il rendiconto specifico previsto dall’articolo 87, comma 6 dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione effettuate occasionalmente di cui all’articolo 79, comma 4, lettera a) del d. lgs. 117/2017 e s.m.i***. ..**

L’informativa al punto *20)* è un’informazione di fonte primaria richiesta in conformità all’art. 13, co. 1). L’informazione dovrebbe sostanziarsi, in buona misura, nei principali strumenti tramite cui viene perseguita (vengono perseguite) l’attività (le attività) di interesse generale. Se, per esempio, l’ente svolge interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell’ambiente e all’utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, il punto dovrebbe esaminare il modello di intervento ed eventualmente un riferimento ai principali interventi/bandi rappresentativi dell’attività svolta. Il punto *21)* richiede di illustrare il ruolo che le attività diverse svolgono per il perseguimento della missione. Il decreto, più specificamente, richiede di indicare informazioni e riferimenti in merito a:

* il contributo fornito al perseguimento della missione dell’ente;
* l’indicazione del carattere secondario e strumentale, fornito da parte delle attività diverse.

Il primo aspetto coglie lo scopo di autofinanziamento attribuito dalla Riforma alle attività diverse (originariamente eseguibili solo in via limitata da parte degli enti non profit e, in *primis*, da parte delle Onlus). Per esempio, se l’ETS con riferimento all’ attività di interesse generale registra uno squilibrio di 90, una prima informazione del punto dovrebbe aiutare a comprendere se le attività diverse svolgono il ruolo attribuitogli di finanziare le attività di interesse generale. Se le attività diverse sono in perdita (marginalità negativa), la spiegazione del contributo fornito al perseguimento della missione potrebbe, per esempio, essere rinvenibile nella stretta correlazione che tali attività ricoprono per il perseguimento della missione, pur essendo le attività di per sé non inquadrabili come attività di interesse generale.

Il punto *22)* della relazione richiede l’illustrazione della composizione dei costi complessivi. A tal proposito, gli elementi di bilancio dovrebbero dare tutti i riferimenti necessari per il calcolo dei medesimi. Nel caso in cui, infatti, l’ente basi il proprio calcolo sulla determinazione quantitativa dell’attività volontaristica (secondo parametro indicato sopra nella tabella), i costi complessivi saranno desumibili dalla sommatoria dei costi contabili e di quelli figurativi.

Il punto *23)* richiede di rendere noto la forbice concernente le differenze retributive dei dipendenti dell’ETS (art. 16 del D.L.gs n. 117 del 3 agosto 2017), laddove questa informazione non sia contenuta nel bilancio sociale.

L’ultimo punto, il *24),* soddisfa l’adempimento fiscale e civilistico inerente all’informativa sulla raccolta fondi. Si ricorda che, l’art. 87, co. 6 del CTS richiede agli Ets non commerciali (art. 79, co. 5), ed anche a quelli che si avvalgono del regime forfettario di cui all’art. 86 del CTS, che effettuano raccolte pubbliche di fondi di inserire all’interno del bilancio un rendiconto specifico da conservare per dieci anni (“…*dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all’articolo 79, comma 4, lettera a)*”, ossia delle raccolte effettuate occasionalmente). L’adempimento ha finalità fiscale e tende a giustificare la mancata tassazione (senza altre condizioni di sorta) delle raccolte occasionali, al pari degli enti non commerciali. L’adempimento assume una connotazione civilistica anche per mezzo del richiamo dell’inserimento dei rendiconti delle raccolte fondi nel bilancio e, per tramite dell’art. 48, co. 3, del suo deposito. (Il punto *24)* sostanzia e contestualmente coordina il disposto normativo sopra richiamato con quanto previsto anche nel rendiconto gestionale[[153]](#footnote-153)).

Dalla lettura coordinata della norma sembrerebbe poter ipotizzare che dal prospetto redatto dagli ETS “non piccoli” debbano emergere i valori complessivi delle componenti economiche delle raccolte fondi non occasionali e delle raccolte fondi occasionali, e per quest’ultime l’indicazione delle specifiche concernenti le entrate e le spese delle singole manifestazioni. Spetterà, ad ogni modo, al redattore focalizzare la propria attenzione sul livello di dettaglio delle suddette raccolte non occasionali, tenendo anche conto del rispetto del concetto di rilevanza. Se vi sono, per esempio, due raccolte fondi non occasionali particolarmente importanti per descrivere l’andamento gestionale potrebbe essere opportuno, fornire specifiche annotazioni in merito ad entrambi gli eventi. Il prospetto della relazione di missione dovrà essere riconciliato con le risultanze della Sezione C del bilancio. Questo significa, tra le altre cose, che:

* la sommatoria degli importi delle singole rendicontazioni delle raccolte pubbliche occasionali rendicontate nella relazione di missione dovrà fornire l’importo complessivo di cui alle voci C2) per costi e proventi;
* l’importo dei componenti reddituali delle raccolte fondi abituali riportato nel prospetto della relazione dovrà coincidere con il medesimo importo di cui alle voci C1) per costi e proventi riportato nella relazione di missione.

Il coordinamento degli importi richiede la non semplice decisione concernente l’imputazione dei costi indiretti, intesi quali costi non specificamente attribuibili ad un evento. Nel caso (non raro) in cui ad esempio un dipendente presti la propria attività per una campagna, l’imputazione del costo del dipendente (e degli altri costi indiretti) alla raccolta evidentemente rende il conteggio più preciso e fornisce un’informazione preziosa per esprimere un giudizio più compiuto sulla riuscita (o sulla non riuscita) dell’evento. Il calcolo dei costi indiretti ribaltabili sul singolo evento non è operazione sempre semplice ed attendibile. Anche in questo caso, le linee guida (o i principi contabili) potrebbero effettuare un ragionamento volto a consentire, ma non obbligare le organizzazioni, anche in virtù del principio della rilevanza, a computare i costi indiretti nel calcolo. Sembra utile effettuare alcune ulteriori considerazioni in merito agli ETS che sono tenuti a (o che decidono di) predisporre anche il bilancio sociale. In questa logica, non potendosi soffermare oltremodo sul contenuto del bilancio sociale che richiederebbe ben altro approfondimento, basti ai nostri fini osservare che esistono alcune relative sovrapposizioni tra bilancio d’esercizio e bilancio sociale, nonostante che tali informazioni siano compilate e predisposte con spirito difforme. In taluni casi, infatti, le informazioni possono apparire duplicate. In realtà questo è vero solo limitatamente, poiché il bilancio sociale ha finalità diversa rispetto al bilancio d’esercizio. Questo, infatti, è destinato a produrre informazioni inerenti alla modalità di perseguimento della propria *mission*, nonché ai risultati sociali raggiunti. Ciò evidentemente fornisce una diversa chiave di lettura del medesimo fenomeno che viene investigato sotto un altro profilo. La seguente tabella effettua un parallelismo tra le informazioni del bilancio d’esercizio e le informazioni del bilancio sociale che possono essere parzialmente sovrapponibili.

Si riporta di seguito lo schema dei contenuti del Modello C, della relazione di missione.

|  |
| --- |
| **MOD. (C) RELAZIONE DI MISSIONE**  La relazione di missione deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni e se rilevanti:   * + 1. le informazioni generali sull’ente, la missione perseguita e le attività di interesse generale di cui all’articolo 5 richiamate nello statuto, l’indicazione della sezione del Registro unico nazionale del Terzo settore in cui l’ente è iscritto e del regime fiscale applicato, nonché le sedi e le attività svolte;     2. i dati sugli associati o sui fondatori e sulle attività svolte nei loro confronti; informa- zioni sulla partecipazione degli associati alla vita dell’ente;     3. i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all’origine in moneta avente corso legale nello Stato; eventuali accorpamenti ed eliminazioni delle voci di bilancio rispetto al modello ministeriale;     4. i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; eventuali contributi ricevuti; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell’esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell’esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell’esercizio;     5. la composizione delle voci “costi di impianto e di ampliamento” e “costi di sviluppo”, nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;     6. distintamente per ciascuna voce, l’ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie;     7. la composizione delle voci “ratei e risconti attivi” e “ratei e risconti passivi” e della voce “altri fondi” dello stato patrimoniale;     8. le movimentazioni delle voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione, con indicazione della natura e della durata dei vincoli eventualmente posti, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi;     9. una indicazione degli impegni di spesa o di reinvestimento di fondi o contributi ricevuti con finalità specifiche;     10. una descrizione dei debiti per erogazioni liberali condizionate;     11. un’analisi delle principali componenti del rendiconto gestionale, organizzate per categoria, con indicazione dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali;     12. una descrizione della natura delle erogazioni liberali ricevute;     13. il numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria, nonché il numero dei volontari iscritti nel registro dei volontari di cui all’articolo 17, comma 1, che svolgono la loro attività in modo non occasionale;     14. l’importo dei compensi spettanti all’organo esecutivo, all’organo di controllo, non- ché al soggetto incaricato della revisione legale. Gli importi possono essere indicati complessivamente con riferimento alle singole categorie sopra indicate;     15. un prospetto identificativo degli elementi patrimoniali e finanziari e delle componenti economiche inerenti ai patrimoni destinati ad uno specifico affare di cui all’articolo 10 del d.lgs. 117/2017 e s.m.i.;     16. le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l’importo, la natura del rap- porto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico dell’ente;     17. la proposta di destinazione dell’avanzo, con indicazione degli eventuali vincoli attribuiti all’utilizzo parziale o integrale dello stesso, o di copertura del disavanzo;     18. l’illustrazione della situazione dell’ente e dell’andamento della gestione. L’analisi è coerente con l’entità e la complessità dell’attività svolta e può contenere, nella misura necessaria alla comprensione della situazione dell’ente e dell’andamento e del risultato della sua gestione, indicatori finanziari e non finanziari, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze. L’analisi contiene, ove necessario per la comprensione dell’attività, un esame dei rapporti sinergici con altri enti e con la rete associativa di cui l’organizzazione fa parte;     19. l’evoluzione prevedibile della gestione e le previsioni di mantenimento degli equi- libri economici e finanziari;     20. l’indicazione delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie, con specifico riferimento alle attività di interesse generale;     21. informazioni e riferimenti in ordine al contributo che le attività diverse forniscono al perseguimento della missione dell’ente e l’indicazione del carattere secondario e strumentale delle stesse;     22. un prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi, se riportati in calce al rendiconto gestionale, da cui si evincano: * i costi figurativi relativi all’impiego di volontari iscritti nel registro di cui all’articolo 17, comma 1 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117 e s.m.i.; * le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale; * la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell’attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto; accompagnato da una descrizione dei criteri utilizzati per la valorizzazione degli elementi di cui agli alinea precedenti;   + 1. la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti, per finalità di verifica del rispetto del rapporto uno a otto, di cui all’articolo 16 del d. lgs. 117/2017 e s.m.i., da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda, ove tale informativa non sia già stata resa o debba essere inserita nel bilancio sociale dell’ente;     2. una descrizione dell’attività di raccolta fondi rendicontata nella Sezione C del rendiconto gestionale, nonché il rendiconto specifico previsto dall’articolo 87, comma 6 dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione effettuate occasionalmente di cui all’articolo 79, comma 4, lettera a) del d. lgs. 117/2017 e s.m.i. |

## 2.6 La raccolta fondi

Tra le voci espressamente disciplinate dal Regolamento vi è il finanziamento delle attività di interesse generale per cui l’Ente può promuovere raccolte fondi in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, in conformità alle Linee Guida adottate dal MLPS. Il Codice del Terzo Settore disciplina la raccolta fondi sia a livello civilistico (ex art. 7, che definisce la raccolta fondi “organizzata e continuativa”), che sotto il profilo tributario al comma 4, dell’art. 79.

La raccolta fondi, RF, è il “complesso delle attività e delle iniziative attuate dal ‘ramo’ ed in generale dall’ente del terzo settore al fine di finanziarie le proprie attività di interesse generale”. La meritorietà della finalità civilistica, solidaristica, e di utilità sociale che si concretizzano nello svolgimento delle attività di interesse generale giustificano da una parte la deroga di un’attività finanziaria al di fuori dei canali istituzionali di raccolta del risparmio, e dall’altra le agevolazioni fiscali e tributarie che accompagnano questa attività dell’ETS.

È uno strumento di “autofinanziamento” degli ETS che può comprendere attività di:

* *fundraising*, volte a sollecitare lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva (comma 1, art. 7);
* marketing sociale, svolte anche in forma organizzativa e continuativa mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione di beni o servizi di modico valore impiegando risorse proprie o di terzi inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto del principio di verità, trasparenza, e correttezza nei rapporti con i sostenitori e con il pubblico in conformità alle linee guida del MLPS.

data la rilevanza della RF, la norma definisce in modo rigoroso gli aspetti di rendicontazione contabile[[154]](#footnote-154). In particolare, l’art. 20 del DPR 600/1973[[155]](#footnote-155) dispone che indipendentemente dalla redazione del rendiconto annuale economico, finanziario, gestionale, gli enti non commerciali che effettuano raccolta pubblica di fondi devono redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell’esercizio, un apposito e separato rendiconto. Si tratta di un obbligo generalizzato (indipendentemente dagli obblighi contabili in materia che gli enti possono avere ai fini civilistici e ai fini fiscali, e ove gli obblighi sorgono nel momento in cui vi sia un esercizio di attività commerciale), cosicché anche il regime contabile prescelto o applicato, semplificato o ordinario, non ha rilevanza, rientrando nel perimetro di tale obbligo anche gli enti o rami “piccoli”.

Operativamente, dunque, i “rami ETS” che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono inserire all’interno del rendiconto o del bilancio d’esercizio redatto ai sensi dell’art. 13, CTS, entro 4 mesi dalla chiusura dell’esercizio il rendiconto specifico e relativo a ciascun evento, redatto ai sensi del comma 3, dell’art. 48, CTS[[156]](#footnote-156). Tale rendiconto si ritiene possa essere un allegato del bilancio d’esercizio dell’ente. La relazione di missione, al n. 24, prevede una descrizione dettagliata dell’”attività di raccolta fondi rendicontata nella sezione C del rendiconto gestionale, nonché il rendiconto specifico previsto dall’art. 87, comma 6 dal quale devono risultare anche a mezzo di una relazione illustrativa in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna degli eventi effettuate occasionalmente ai sensi dell’art. 79, comma 4, lettera a) del CTS, e ss. modifiche[[157]](#footnote-157).

|  |
| --- |
| I rendiconti devono essere redati conformemente agli schemi approvati con il D.M. 9 giugno 2022, pubblicato in G.U. lo scorso 22 luglio, a partire dal bilancio di esercizio 2022 (nota MLPS, n. 17146 del 15.11.2022). Si riporta qui lo schema proposto: |
| |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | **Modello “RF”** - **D.M. 9 giugno 2022, pubblicato in G.U. il 22 luglio 2022**  Denominazione ETS  C.F \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  Sede \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  RENDICONTO DELLA SINGOLA RACCOLTA FONDI OCCASIONALE  Descrizione della celebrazione, ricorrenza o campagna di sensibilizzazione Eventuale denominazione dell’evento  Durata della raccolta fondi: dal al   |  |  | | --- | --- | | a) Proventi / entrate della raccolta fondi occasionale |  | | * liberalità monetarie | xxx | | * valore di mercato liberalità non monetarie | xxx | | * altri proventi | xxx | | Totale a) | xxx | | b) Oneri / uscite per la raccolta fondi occasionale |  | | * oneri per acquisto beni | xxx | | * oneri per acquisto servizi | xxx | | * oneri per noleggi, affitti o utilizzo attrezzature | xxx | | * oneri promozionali per la raccolta | xxx | | * oneri per lavoro dipendente o autonomo | xxx | | * oneri per rimborsi a volontari | xxx | | * altri oneri | xxx | | Totale b) | xxx | | Risultato della singola raccolta (a-b) | xxx |   La tabella si conclude con una relazione illustrativa in cui sono evidenziati, a integrazione e completamento dei risultati numerici, le finalità e gli elementi caratterizzanti della singola raccolta pubblica rendicontata.  RELAZIONE ILLUSTRATIVA DELLA SINGOLA INIZIATIVA DI RACCOLTA FONDI OCCASIONALE  Descrizione dell’iniziativa L’ETS, dal \_\_\_\_ al \_\_\_\_ , ha posto in essere un’iniziativa denominata \_\_\_ .  Sono stati raccolti fondi in danaro per un totale di € …. (riportare il totale entrate in danaro).  Le elargizioni in danaro sono state ricevute in contanti per un totale di € su c/c bancario per un totale di € \_\_\_ Altro\_\_\_ . | |

## 2.7 Gli enti religiosi non civilmente riconosciuti: la convenienza o l’ opportunità di far parte del Terzo Settore

Il co. 3 dell’art. 4 del Codice del Terzo Settore, sancisce le condizioni di ammissibilità alla regolamentazione del terzo settore solo per gli enti religiosi civilmente riconosciuti, escludendo gli enti non civilmente riconosciuti, che di conseguenza non godono di alcuna disciplina. Tuttavia, utilizzando un’interpretazione più lata, si può pensare di fare rientrare di fare rientrare tali enti nella disciplina del terzo settore, sulla base di un attento esame dei requisiti partendo dalle attività di interesse generale.

In primis occorre verificare se, data la finalità di culto e religione che connota principalmente l’ente religioso, l’attività religiosa che viene svolta in attuazione di dette finalità, possa farsi rientrare tra le attività di interesse generale di cui all’art. 5 d. Lgs 117/2017, essendo questa condizione *sine qua non* ai sensi dell’art. 4, CTS, oltre al perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, lo svolgimento da parte dell’ente in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale. Ovviamente dovrà trattari di un ente ecclesiastico riconosciuto da confessioni religiose con cui lo Stato ha stipulato i patti, accordi e intese, e non generiche associazioni che si autodefiniscono religiose ma che di fatto sono associazioni culturali sia pure con contenuti religiosi.

Inoltre, considerato che l’adesione alla riforma non è un obbligo, ma deve essere un’opportunità si pone il quesito con riferimento all’ipotesi di come tali enti possano gestire attività non di religiose e di culto, ma di fatto utili per diffondere la pratica del messaggio religioso, nell’eventualità non ricorressero i requisiti. per poter godere delle agevolazioni previste dalla Riforma del Terzo settore. Una soluzione potrebbe essere la costituzione di un ente a latere dell’ente religioso che abbia le condizioni per potersi iscrivere al RUNTS.

Nell’ipotesi di rinuncia ad entrare nel RUNTS l’ente rimarrebbe sotto il profilo civilistico, ente religioso a cui fa capo la disciplina del Codice civile e sotto il profilo fisale dell’ente non commerciale ai sensi dell’art. 73, co. 1, lettera c) del TUIR allorché l’attività istituzionale risulta essere prevalente rispetto a quella commerciale, con gli altri obblighi che ne derivano ai sensi dell’art. 144 TUIR (contabilità separata)[[158]](#footnote-158).

# 3. Costituzione del ramo o operazione di trasformazione: profili contabili, il patrimonio. Esempi.

## 3.1 La costituzione del ramo ETS: il “patrimonio destinato” nella prospettiva economico-aziendale

La costituzione del ramo presuppone il conferimento di risorse a disposizione dell’ente che dovranno servire per lo svolgimento delle attività di interesse generale (in analogia a quanto avveniva al ramo ONLUS[[159]](#footnote-159)). Ovviamente si precisa che, il conferimento non deve intendersi in senso tecnico in quanto manca il soggetto terzo cui conferire. Riguardo la natura giuridica del patrimonio destinato al ramo ETS, già trattata nei capitoli precedenti, qui si richiama la preoccupazione degli addetti ai lavori di applicare il corretto trattamento contabile. Al riguardo bisogna dire e precisare che il “patrimonio destinato” o “fondo di dotazione” nella prospettiva economico-aziendale rappresenta la capacità segregativa di tale istituto rispetto agli altri beni dell’ente religioso. Sul punto si ritiene pienamente condivisibile fare tesoro dell’esperienza del ramo ONLUS, che vedrebbe applicarsi la definizione più consona di patrimonio “vincolato” che contabilmente viene rilevato con delle scritture iniziali al momento della costituzione del ramo.

Di conseguenza sotto il profilo contabile il patrimonio dell’ente religioso avrà la configurazione di:

* patrimonio “libero” (attività istituzionale) relativo all’attività religiosa;
* patrimonio “destinato” alle attività del terzo settore. È necessario individuare contabilmente nello stato patrimonio iniziale i beni, mobili ed immobili che entrano nel “ramo”, per gli eventuali riflessi fiscali.

Volendo formalizzare quanto detto sopra, indicando con:

**PNt (patrimonio Netto Totale)** = At-Pt

**PNd**= Ad-Pd ->**patrimonio destinato**

**PNr** = Ar-Pr -> **Patrimonio residuo libero che non entra nel “ramo”**

Di conseguenza, il “ramo” di nuova costituzione deve redigere uno stato patrimoniale iniziale da cui dovranno risultare le attività, le passività e per differenza, il patrimonio netto. Tale documento dal quale si evince la consistenza patrimoniale iniziale, andrà allegato al regolamento ai sensi dell’art. 14, co. 2 del decreto istitutivo del RUNTS (lettera c): ”*individuare il patrimonio destinato per lo svolgimento delle attività di cui alla lettera a) il patrimonio destinato può essere individuato con un atto distinto, da allegare a regolamento”.*

### 3.1.1 Disciplina del “patrimonio destinato”: dubbi interpretativi ed applicativi

Sempre sul patrimonio destinato - prescindendo dalla definizione più giuridica, trattata ampiamente nei capitoli precedenti, sotto il profilo più operativo e della *compliance* contabile - tra le diverse posizioni ed orientamenti di prassi ed in dottrina, riguardo l’applicabilità o meno dell’art. 2477-bis, c.c., si ritiene (tenuto presente il tenore normativo dell’art. 2447-bis, c.c.) perimetrare la natura del patrimonio destinato ad un fondo di dotazione del ramo ETS (anche se sul punto si attendono chiarimenti). Questa logica porterebbe ad una lettura integrata delle disposizioni degli artt. 1, co. 3 e dell’art. 4, co. 3, D.lgs. 117/2017, CTS che porterebbe a concludere che l’espressione “*al patrimonio destinato di tali enti, nonché alle successive variazioni dello stesso*” debba ritenersi applicabile il comma 7, art.22, CTS che vincola al solo patrimonio destinato la responsabilità dell’ente per le obbligazioni assunte. Ciò porterebbe ad escludere l’applicabilità dell’art. 10, CTS al ramo ETS se non altro perché richiede l’iscrizione dell’ente religioso al registro imprese.

Di conseguenza con un adattamento analogico, il modello prospettato dall’art. 2447 c.c. previa verifica della corretta applicabilità ai rami e agli enti religiosi, potrebbe trovare applicazione relativamente a:

* la previsione del limite massimo del 10%. Ovvero la costituzione di uno o più patrimoni ciascuno dei quali destinato ad una specifica attività di interesse generale, entro il limite del 10% del patrimonio netto dell’ente religioso (ove non previsto diversamente da leggi speciali). Il parametro quantitativo del 10% di fatto, sotto il profilo aziendale, deve ritenersi in linea con la preoccupazione di costituire un fondo adeguato separato per lo svolgimento dell’attività di interesse generale del ramo e per il conseguimento dello scopo sociale. E sotto tale profilo si ritiene condivisibile escludere nella determinazione del limite del l 10% gli immobili, il cui apporto, in via di principio potrebbero causare il superamento della percentuale prevista (tra l’altro con eventuali problematiche fiscali)
* alla stregua dell’art. 2477 c.c., la modalità di costituzione dovrà realizzarsi mediante una deliberazione adottata dall’organo amministrativo a maggioranza assoluta, salvo lo statuto non disponga diversamente dell’ente religioso, e dovrà seguire le regole di iscrizione al RUNTS;
* durante la vita del ramo, con riferimento agli esercizi successivi alla costituzione del patrimonio destinato, a rigore di logica e ragionevolmente tecniche il mantenimento della condizione relativa alla percentuale massima ammissibile del 10% ai fini della destinazione delle risorse interne vincolate all’attività specifica, non può ritenersi ammissibile, in considerazione del fatto che l’ente ETS non è una società o una cooperativa.

### 3.1.2 L’individuazione dei beni

L’individuazione dei beni che fanno parte del “ramo” è un punto rilevante e anche delicato innanzitutto sul piano civilistico e contabile per la determinazione del patrimonio destinato. Inoltre, se coinvolge beni mobili e immobili, strumentali, utilizzati all’attività di interesse generale del “ramo” può assumere una rilevanza fiscale. per stabilire la rilevanza fiscale, più conveniente per il ramo occorre fare le verifiche circa la natura della singola attività e dell’ente, ai sensi dell’art. 79, CTS.

## 3.2 La *(non*) commercialità dell’attività e del “ramo” ETS

A fronte di quanto detto nel paragrafo precedente, si rende necessaria una puntualizzazione riguardo l’aspetto normativo che identifica l’attività dell’Ente “commerciale e “non commerciale” di cui all’art. 79, CTS. Di recente, l’art. 26 del Decreto-legge n. 73/2022, pubblicato in GU il 19 agosto 2022, n. 143[[160]](#footnote-160), con entrata in vigore 20 agosto 2022- ha modificato la norma ridefinendo i parametri di commercialità delle attività e degli Enti del Terzo Settore ai fini della definizione dello *status* dell’ente, e delle implicazioni sul piano del trattamento tributario e fiscale delle attività e degli atti che coinvolgono i medesimi enti, nonché sul piano contabile che si accompagna.

### 3.2.1 Il test

Per tutti gli ETS, e quindi per i rami ETS di enti religiosi, diversi dalle imprese sociali, dunque, il comma 2 dell’art. 79 statuisce le **condizioni** alle quali le attività di **interesse generale** di cui all’articolo 5 del Codice si considerano di natura commerciale/non commerciale[[161]](#footnote-161).

Agli effetti pratici, ciò si traduce nell’applicazione di due formule, Test di Commercialità, **Test (1)** che per ogni attività (*i-esima*) dell’Ente/ramo (in applicazione del principio di scomposizione contabile) verifica la (*di*)eguaglianza delle componenti economiche e finanziarie:

|  |
| --- |
| Corrispettivi utenti + Contributi PA  **Test (1)** = \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ < **1,06**  Costi **effettivi** diretti ed indiretti |

La verifica della natura dell’attività (*i-esima*), deve avvenire in **ciascun periodo d'imposta** e l’eventuale risultato che non rispetti la (*di*)eguaglianza prevista dal Test (1) prima, **non può perdurare per oltre tre periodi d'imposta consecutivi (art. 79, co.2 bis, CTS)**.

Le variabili rappresentate nelle formule devono essere assunte per competenza. In particolare,

* per i costi, valgono le regole ordinarie di “deducibilità” ed “indeducibilità”;
* i corrispettivi utenti, sono i corrispettivi ricevuti a fronte di erogazione di servizi
* i contributi PA, sono i contributi corrisposti a seguito della prestazione di servizi in convenzione, accreditamento ecc.

Il superamento del Test 1 qualifica l’attività o la natura dell’ente “non commerciale” ai sensi dell’art. 79, comma 5, in quanto svolte in modo esclusivo o prevalente le attività di interesse generale. Conseguentemente il reddito si definisce totalmente “de commercializzato” ai fini Ires. È fatta salva la tassazione dei redditi da fabbricati, di capitale o diversi (ex art. 79, comma 1, CTS).

### 3.2.2 La natura del “ramo ETS”

Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore (escluse le imprese sociali, ex art. 79, co.1 CTS) che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale come elencate nell'articolo 5, CTS a seguito delle risultanze del Test di commercialità (Test (1)).

Indipendentemente dalle previsioni statutarie, gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'art. 5, CTS escluse le attività di sponsorizzazione[[162]](#footnote-162) superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da: attività non commerciali[[163]](#footnote-163), contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali (ai sensi dei commi 2, 3 e 4, lettera b), art. 79), tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali.

|  |
| --- |
| Entrate commerciali + attività diverse ex art. 6-sponsorizzazioni  **Test (2)** = \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ **< 1**  Entrate non commerciali + contributi + liberalità + quote ass. +  valore normale dei beni e delle prestazioni ceduti gratuitamente |

La valutazione circa la natura dell’ente, non è più solo prospettica, ma anche retrospettiva**[[164]](#footnote-164)** dovendo verificare se in corso di almeno tre esercizi, il confronto costi e ricavi si attesti superiore al limite del 6%.

Il comma 5-ter, dell'art. 79 del Codice prevede inoltre che, "*il mutamento della qualifica, da ente di terzo settore non commerciale a ente di terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale. Per i due periodi d’imposta successivi al termine fissato dall’articolo 104, comma 2, il mutamento di qualifica, da ente del Terzo settore non commerciale a ente del Terzo settore commerciale o da ente del Terzo settore commerciale a ente del Terzo settore non commerciale, opera a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica*".

La retrocessione degli effetti del richiamato mutamento fin dall’inizio del periodo d’imposta nel quale il superamento delle entrate commerciali rispetto a quelle non commerciali è intervenuto, evidenzia pertanto la necessità di monitorare con estrema attenzione l’evoluzione di tutte le entrate dell’ente, avendo ben chiara la diversa natura delle medesime. Non si può non osservare che maggiori difficoltà di qualificazione sono collegate con riferimento alle attività di interesse generale, posto che anche natura commerciale o non commerciale delle stesse può essere verificata solo alla conclusione del periodo d’imposta.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Attività** | **Non commerciale** | **Commerciale** |
| Attività di interesse generale, art. 5, CTS | a) le prestazioni sono gratuite;  b) se Ricavi < Costi;  c) se Ricavi > Costi <5% per non oltre due anni | Se non rispetta le regole. Non commerciale (colonna sinistra) |
| Attività diverse, art. 6, CTS |  | Sempre di natura commerciale |
| Raccolte pubbliche/contributi AP- comma 4 art. 79, CTS | Sempre di natura non commerciale |  |
| Ricerca scientifica-art. 5, comma 1, lettera h, CTS | sempre di natura non commerciale |  |
| Attività comma 1,  art. 5, CTS | sempre di natura non commerciale |  |
| **Criterio della prevalenza comma 5 art. 79, CTS** | ***Se il rapporto tra***  ***Entrate non commerciali/Proventi Commerciali >1*** | ***Se il rapporto tra***  ***Entrate non commerciali/Proventi Commerciali <1*** |

Segue la rappresentazione pratica di un esempio di studio.

**Caso.** Si ipotizza un “ramo” ETS con 2 attività di interesse generale Attività 1 e Attività 2, Attività diverse, 2 attività de commercializzate/non commerciali Donazione e Quote associative.

**Attività 1**:

Entrate 100

Costi 120

Disavanzo 20

L’Attività 1 è non commerciale in quanto antieconomica (in perdita)

**Attività 2**:

Entrate 120

Costi 100

Avanzo 20

L’Attività 2 è non commerciale in quanto le Entrate (120)> Costi (100) < 1,5

**Attività diversa**:

Proventi 250

Costi 120

Avanzo 130

L’attività in ogni caso è commerciale in quanto diversa.

**Donazione** 100

**Quote Associative** 150

Per definire la natura dell’Ente segue il calcolo del seguente rapporto:

Entrate Attività 1+Entrate Attività 2+Donazione+Quote Associative= 100+120+100+150 =1,88

Proventi attività diverse: 250

Il rapporto genera un valore maggiore di 1, ovvero prevalenza delle attività non commerciali, pertanto la natura dell’ente è “non commerciale”

Per completezza si riporta di seguito la norma, che riporta i punti di cui sopra:

|  |
| --- |
| **Art. 79, CTS** |
| 1. Agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto compatibili. |
| 2. Le attività di interesse generale di cui all’articolo 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all’articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, l’Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall’ordinamento  **I costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli**  **imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari** |
| 2-bis. Le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il **6 per cento** i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre **tre** **periodi d'imposta consecutivi**. |
| 3. Sono altresì considerate non commerciali:  a) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), se svolte direttamente dagli enti di cui al comma 1 la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e purché tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti;  b) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), affidate dagli enti di cui al comma 1 ad università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 2003, n. 135;  b-bis) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettere a), b) e c), se svolte da fondazioni delle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o sociosanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi |
| 4. Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore **di natura non commerciale ai sensi del comma 5”:**  a) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;  b) i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, delle attività di cui ai commi 2 e 3 del presente articolo. |
| 5. Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo. Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4, lettera b), tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4, lettera b), tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali. |
| 5-bis. Si considerano entrate derivanti da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente **i proventi non commerciali di cui agli articoli 84 e 85** e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti alle attività svolte con modalità non commerciali. |
| 5-ter. Il mutamento della qualifica, da ente di terzo settore non commerciale a ente di terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale. **Per i due periodi d’imposta successivi al termine fissato dall’articolo 104, comma 2,** **il mutamento di qualifica, da ente del Terzo settore non commerciale a ente del Terzo settore commerciale o da ente del Terzo settore commerciale a ente del Terzo settore non commerciale, opera a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica.** |
| 6. Si considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati e dei familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi. Si considerano, tuttavia, attività di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati e dei familiari e conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto **salvo che le relative attività siano svolte alle condizioni di cui ai commi 2 e 2-bis.** Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità. |

## 3.3 *Case study* : la costituzione di un “ramo ETS”

A titolo di esempio, si è costruita la rappresentazione contabile di un ente religioso che decide di costituire un “ramo” ETS. Lo schema di stato patrimoniale che prevede la colonna del riparto delle attività e delle passività, individua i beni e le voci di bilancio che confluiranno ai fini della costituzione al “ramo” ETS nella situazione patrimoniale iniziale del “ramo”, allegato del regolamento. Seguono, successivamente le scritture contabili di costituzione del “ramo”.





Scrittura Contabile relativa alla costituzione del “ramo” ETS



## 3.4 L’ipotesi del “ramo ONLUS” di un ente religioso che assume la veste di “ramo ETS”

Una delle ipotesi più semplici è la trasformazione del ramo ONLUS preesistente in ramo ETS, e che probabilmente costituirà anche la più diffusa per enti religiosi che intendano iscriversi al RUNTS.

La specificità dell’ipotesi, è che il perimetro delle attività e dei beni del “ramo ETS” è già delineato. Dal punto di vista contabile di dovrà erigere la situazione patrimoniale iniziale, da allegare al regolamento che rappresenta le attività e le passività e per differenza il patrimonio netto del ramo rappresentata nella situazione patrimoniale che potrebbe essere rappresentata già secondo lo schema di bilancio del Modello A). Tra i debiti e i crediti occorrerà tener conto dei rapporti con la sfera istituzionale dell’ente religioso.

Si evidenzia che attesa la necessità di un patrimonio e delle risorse congrue a sostegno dello svolgimento dell’attività e del perseguimento delle finalità istituzionali, è impensabile che il ramo dell’ente religioso si costituisca con un patrimonio iniziale negativo, ipotesi invece possibile nel caso di trasformazione di un ramo onlus, strutturalmente in perdita da anni, in rampo ETS.

## 3.5 *Case study:* il “ramo ONLUS” che si trasforma in “ramo” ETS. La verifica della natura del “ramo”

Di seguito si rappresenta la trasformazione di un “ramo ONLUS” di un ente religioso preesistente, in “ramo ETS” con l’ipotesi semplificativa ed esemplificativa che l’operazione si perfezioni il 1° gennaio 2022, e il bilancio finale, ovvero la situazione patrimoniale finale della ONLUS, corrisponda alla situazione patrimoniale del “ramo ETS”, senza la necessità di dover ricorrere alla stesura di bilanci intermedi.

A seguire si rappresenta sempre a titolo esemplificativo e non esaustivo, l’analisi delle attività del ramo per verificare il requisito della “(*non)* commercialità” e quindi della natura del “ramo” ai fini dell’esatta iscrizione alla sezione del RUNTS.

La situazione attività e passività della “ONLUS” al 31/12/2021 è il seguente:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Attivo** | **2021** | **2020** |
| A) quote associative o apporti ancora dovuti |  |  |
| **B) immobilizzazioni** |  |  |
| **I – immobilizzazioni immateriali:** |  |  |
| 2) costi di sviluppo | - | - |
| 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell’ingegno | - | - |
| 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili | 389.401 | 177.095 |
| 5) avviamento | - | - |
| 6) immobilizzazioni in corso e acconti | - | 169.629 |
| 7) altre | 10.743.405 | 10.689.623 |
| **Totale** | **11.132.806** | **11.036.347** |
| **II – immobilizzazioni materiali:** |  |  |
| 4) altri beni | 253.792 | 234.230 |
| 5) immobilizzazioni in corso e acconti | - | - |
| **Totale** | **253.792** | **234.230** |
| **III – immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna** |  |  |
| **voce dei crediti, degli importi esigibili entro l’esercizio successivo:** |  |  |
| 1) partecipazioni in: |  |  |
| c) altre imprese | 5.577 | 5.577 |
| 2) crediti: |  |  |
| c) verso altri enti Terzo Settore | - | - |
| d) verso altri | 753.255 | 1.128.968 |
| 3) altri titoli | 5.908.491 | 5.915.928 |
| **Totale** | **6.667.324** | **7.050.474** |
| **Totale immobilizzazioni** | **18.053.921** | **18.321.051** |
| **C) attivo circolante** |  |  |
| I – rimanenze: |  |  |
| **Totale** | **-** | **-** |
| II – crediti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi |  |  |
| esigibili oltre l’esercizio successivo: |  |  |
| 1) verso utenti e clienti | 188.845 | 254.157 |
| 2) verso associati e fondatori | 6.200.631 | 4.417.633 |
| 3) verso enti pubblici | 2.360.131 | 3.195.196 |
| 4) verso soggetti privati per contributi | 622.599 | 297.882 |
| 5) verso enti della stessa rete associativa | 1.564.237 | 687.536 |
| 6) verso altri enti del Terzo Settore | - | - |
| 7) verso imprese controllate | - | - |
| 9) crediti tributari | 180.538 | 183.719 |
| 10) da 5 per mille |  | - |
| 11) imposte anticipate |  | - |
| 12) verso altri | 3.026.435 | 1.309.863 |
| **Totale** | **14.143.416** | **10.345.987** |
| III – attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni: |  |  |
| 1) partecipazioni in imprese controllate | - | - |
| 2) partecipazioni in imprese collegate | - | - |
| 3) altri titoli | 3.916.636 | - |
| **Totale** | **3.916.636** | **-** |
| IV – disponibilità liquide: |  |  |
| 1) depositi bancari e postali | 16.368.561 | 29.937.038 |
| 2) assegni | 69 | 5 |
| 3) danaro e valori in cassa | 2.444 | 2.799 |
| **Totale** | **16.371.074** | **29.939.842** |
| **Totale attivo circolante** | **34.431.126** | **40.285.829** |
| D) ratei e risconti attivi | 179.892 | 115.075 |
| **Totale ATTIVO** | **52.664.940** | **58.721.954** |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Passivo** | **2021** | **2020** |
| A) patrimonio netto |  |  |
| I – fondo dotazione dell’ente | 50.000 | 50.000 |
| II – patrimonio vincolato |  |  |
| 1) riserve statutarie | - | - |
| 2) riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali | 19.895.310 | 28.474.839 |
| 3) riserve vincolate destinate da terzi | 100.000 | 2.762.933 |
| 4) altre riserve | 8.647.210 | 6.871.210 |
| III- patrimonio libero |  |  |
| 1)riserve di utili o avanzi di gestione | - | - |
| 2)altre riserve | - | - |
| IV) avanzo/disavanzo d’esercizio | 1.707.601 | 1.776.000 |
| **Totale** | **30.400.121** | **39.934.982** |
| B) fondi per rischi e oneri: |  |  |
| 1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili | - | - |
| 2) per imposte, anche differite | - | - |
| 4) altri | - | - |
| 4 - bis) fondo patrimoniale impegni istituzionali |  |  |
| **Totale** | **-** | **-** |
| **C) trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato** | **2.591.375** | **2.312.600** |
| D) debiti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili |  |  |
| oltre l’esercizio successivo: |  |  |
| 1) debiti verso banche | - | 2.878.380 |
| *Entro l'esercizio* | - | 460.090 |
| *Oltre l’esercizio* | - | 2.418.290 |
| 2) debiti verso altri finanziatori | - | - |
| 3)debiti verso associati e fondatori per finanziamenti | - | - |
| 4) debiti verso enti della stessa rete associativa | 934.701 | 198.077 |
| 5)debiti per erogazioni liberali condizionate | - | - |
| 6) acconti | - | - |
| 7) debiti verso fornitori | 7.562.629 | 6.770.913 |
| 8) debiti verso imprese controllate e collegate | - | - |
| 9) debiti tributari | 514.006 | 537.042 |
| 10) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale | 672.173 | 671.847 |
| 11) debiti verso dipendenti e collaboratori | 717.531 | 647.005 |
| 12) altri debiti | 9.264.145 | 4.764.326 |
| **Totale** | **19.665.186** | **16.467.590** |
| E) ratei e risconti passivi | 8.258 | 6.782 |
| **Totale PASSIVO** | **52.664.940** | **58.721.954** |

La situazione patrimoniale del “ramo ETS”, “allegato” del regolamento, secondo l’ipotesi di cui sopra è il seguente:

|  |  |
| --- | --- |
| **Attivo** | **1/1/2022** |
| A) quote associative o apporti ancora dovuti |  |
| **B) immobilizzazioni** |  |
| **I – immobilizzazioni immateriali:** |  |
| 2) costi di sviluppo | - |
| 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell’ingegno | - |
| 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili | 389.401 |
| 5) avviamento | - |
| 6) immobilizzazioni in corso e acconti | - |
| 7) altre | 10.743.405 |
| **Totale** | **11.132.806** |
| **II – immobilizzazioni materiali:** |  |
| 4) altri beni | 253.792 |
| 5) immobilizzazioni in corso e acconti | - |
| **Totale** | **253.792** |
| **III – immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna** |  |
| **voce dei crediti, degli importi esigibili entro l’esercizio successivo:** |  |
| 1) partecipazioni in: |  |
| c) altre imprese | 5.577 |
| 2) crediti: |  |
| c) verso altri enti Terzo Settore | - |
| d) verso altri | 753.255 |
| 3) altri titoli | 5.908.491 |
| **Totale** | **6.667.324** |
| **Totale immobilizzazioni** | **18.053.921** |
| **C) attivo circolante** |  |
| I – rimanenze: |  |
| **Totale** | **-** |
| II – crediti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi |  |
| esigibili oltre l’esercizio successivo: |  |
| 1) verso utenti e clienti | 188.845 |
| 2) verso associati e fondatori | 6.200.631 |
| 3) verso enti pubblici | 2.360.131 |
| 4) verso soggetti privati per contributi | 622.599 |
| 5) verso enti della stessa rete associativa | 1.564.237 |
| 6) verso altri enti del Terzo Settore | - |
| 7) verso imprese controllate | - |
| 9) crediti tributari | 180.538 |
| 10) da 5 per mille |  |
| 11) imposte anticipate |  |
| 12) verso altri | 3.026.435 |
| **Totale** | **14.143.416** |
| III – attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni: |  |
| 1) partecipazioni in imprese controllate | - |
| 2) partecipazioni in imprese collegate | - |
| 3) altri titoli | 3.916.636 |
| **Totale** | **3.916.636** |
| IV – disponibilità liquide: |  |
| 1) depositi bancari e postali | 16.368.561 |
| 2) assegni | 69 |
| 3) danaro e valori in cassa | 2.444 |
| **Totale** | **16.371.074** |
| **Totale attivo circolante** | **34.431.126** |
| D) ratei e risconti attivi | 179.892 |
| **Totale ATTIVO** | **52.664.940** |

|  |  |
| --- | --- |
| **Passivo** | **1/1/2022** |
| A) patrimonio netto |  |
| I – fondo dotazione dell’ente | 50.000 |
| II – patrimonio vincolato |  |
| 1) riserve statutarie | - |
| 2) riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali | 19.895.310 |
| 3) riserve vincolate destinate da terzi | 100.000 |
| 4) altre riserve | 8.647.210 |
| III- patrimonio libero |  |
| 1)riserve di utili o avanzi di gestione | - |
| 2)altre riserve | - |
| IV) avanzo/disavanzo d’esercizio | 1.707.601 |
| **Totale** | **30.400.121** |
| B) fondi per rischi e oneri: |  |
| 1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili | - |
| 2) per imposte, anche differite | - |
| 4) altri | - |
| 4 - bis) fondo patrimoniale impegni istituzionali |  |
| **Totale** | **-** |
| **C) trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato** | **2.591.375** |
| D) debiti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili |  |
| oltre l’esercizio successivo: |  |
| 1) debiti verso banche | - |
| *Entro l'esercizio* | - |
| *Oltre l’esercizio* | - |
| 2) debiti verso altri finanziatori | - |
| 3)debiti verso associati e fondatori per finanziamenti | - |
| 4) debiti verso enti della stessa rete associativa | 934.701 |
| 5)debiti per erogazioni liberali condizionate | - |
| 6) acconti | - |
| 7) debiti verso fornitori | 7.562.629 |
| 8) debiti verso imprese controllate e collegate | - |
| 9) debiti tributari | 514.006 |
| 10) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale | 672.173 |
| 11) debiti verso dipendenti e collaboratori | 717.531 |
| 12) altri debiti | 9.264.145 |
| **Totale** | **19.665.186** |
| E) ratei e risconti passivi | 8.258 |
| **Totale PASSIVO** | **52.664.940** |

L’analisi della natura delle attività e del “ramo” ETSal 31/12/2022:



* + nella prima ipotesi (Ipotesi I) le attività i-esime del “ramo ETS” conservano la natura delle attività non commerciali;
  + nella seconda ipotesi le attività i-esime del “ramo ETS” non superando il Test (1). Il mancato superamento ai fini della qualità di non commercialità non può perdurare per oltre tre periodi d'imposta consecutivi (art. 79, co.2 bis, CTS).

Di conseguenza il “ramo ETS” può mantenere l’iscrizione alla sezione ETS del RUNTS.

## 3.6 Il “ramo ETS” diviene “ramo IS”

Il “ramo” ETS non commerciale che a un certo punto vede incrementarsi i ricavi di natura commerciale dovrà valutare la convenienza se qualificarsi come impresa sociale, ricorrendo i requisiti del D. Lgs 112/2019, e di conseguenza iscrivendosi in apposita sezione del RUNTS, o in alternativa diviene un’associazione perdendo i benefici dell’iscrizione al RUNTS.

## 3.7 La costituzione del “ramo ETS” e convenienza ad aggregarsi con altri “rami”

L’ente religioso può ritenere conveniente la costituzione di un “ramo ETS” e la successiva aggregazione con altri enti con la finalità precipua di sostenere l’attività di interesse generale dei singoli enti. L’art. 41, CTS, disciplina le reti associative. La norma indica i requisiti la tipologia, l’organizzazione e i compiti assegnati agli enti appartenenti alla rete. In particolare, le reti associative sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, che:

* 1. associano, anche indirettamente attraverso gli enti ad esse aderenti, un numero non inferiore a 100 enti del Terzo settore, o, in alternativa, almeno 20 fondazioni del Terzo settore, le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno cinque regioni o province autonome;
  2. svolgono, anche attraverso l'utilizzo di strumenti informativi idonei a garantire conoscibilità e trasparenza in favore del pubblico e dei propri associati, attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli enti del Terzo settore loro associati e delle loro attività di interesse generale, anche allo scopo di promuoverne ed accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali.

La norma ha inteso riconosce e valorizza le reti associative, intese quali organizzazioni che associano enti del Terzo settore, anche allo scopo di riconoscere la loro funzione di promozione, di supporto e di coordinamento degli enti associati oltre che di accrescere la loro rappresentatività verso terze istituzioni.

La rete associativa, come intesa dall’art. 41, trova la sua giustificazione nella dinamica più diffusa di creare e fare *network* elemento rilevante nell’attuale realtà sociale ed economica. Essa modifica l’assetto gerarchico piramidale ed autocentrato delle organizzazioni e crea nuove forme di relazioni e di appartenere le disciplina, finalizzata a coinvolgere una grande parte della popolazione.

Sotto il profilo operativo, punto di partenza di un progetto di rete, è individuare quale attività deve rientrare per lo svolgimento in comune nell’interesse di valorizzare l’integrazione. L’atto costitutivo e lo statuto disciplinano l'ordinamento interno, la struttura di governo, la composizione e il funzionamento degli organi sociali della rete associativa nel rispetto del principio di democraticità, pari opportunità ed eguaglianza di tutti gli associati e di elettività delle cariche sociali (co. 7, art. 41, CTS). La rete può prevedere una governance collegiale e quindi la costituzione di un organo collettivo che agisca come mandatario di tutti i partecipanti.

Un’ esempio di recente piuttosto diffuso nell’ambito del sistema educativo, è appresentata dalla creazione di reti formative che consentano di associare più soggetti all’offerta formativa con l’obiettivo anche della sostenibilità economico- finanziaria

## 3.8 *Case study*: “La Diocesi per il Territorio”, dall’ONLUS al “ramo ETS”

A puro scopo di studio, partendo dal bilancio di una Diocesi che opera nel territorio mediante più strutture organizzate sotto forma di ONLUS, si rappresenta sulla base di un’elaborazione propria, la costituzione di un ramo ETS che si costituisce, ipoteticamente a seguito della decisione dell’ente di trasferire l’area relativa “all’accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti”.

La struttura organizzativa sul territorio della “***Diocesi per il territorio***” si presenta come segue:

|  |
| --- |
| La “Diocesi per il Territorio” è un Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto in Italia che svolge la propria missione attraverso un’organizzazione operativa complessa composta dalle unità organizzative della Curia e da diversi Enti diocesani, e che comprendono l’attività di accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti.  Seguono una descrizione e l’impatto economico e finanziario di tale area.  I dati di bilancio si riferiscono alle due annualità comparate 2022/2021. La costituzione del ramo avviene con data 1/1/2023. |

La sintesi delle Attività e Passività della “Diocesi per il territorio” tratte dal bilancio comparato approvato al 31/12/2022 è la seguente

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Attivo** | **31/12/2022** | **31/12/2021** |
| **Immobilizzazioni** | **90.421.708** | **93.860.053** |
| *di cui, immateriali* | *103.774* | *125.234* |
| *di cui, terreni e fabbricati strumentali* | *36.527.868* | *37.084.778* |
| *di cui, terreni e fabbricati non strumentali* | *23.703.361* | *25.952.803* |
| *di cui, impianti e altri beni* | *1.566.994* | *1.649.685* |
| *di cui, finanziarie* | *28.519.712* | *29.047.553* |
| **Attivo circolante** | **18.443.664** | **16.932.550** |
| *di cui, crediti* | *1.359.115* | *1.172.290* |
| *di cui, disponibilità liquide* | *17.001.867* | *15.717.881* |
| *di cui, altro (rimanenze, ratei e risconti)* | *82.682* | *42.379* |
| **Totale attivo** | **108.865.372** | **110.792.603** |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Passivo e patrimonio netto** | **31/12/2022** | **31/12/2021** |
| **Patrimonio netto** | **75.962.800** | **76.554.837** |
| *di cui, fondo di dotazione* | *49.797.503* | *49.797.503* |
| *di cui, riserve libere* | *26.757.333* | *27.190.903* |
| *di cui, risultato d'esercizio* | *-592.037* | *-433.569* |
| **Fondi per rischi e oneri** | **2.752.392** | **3.204.369** |
| **TFR** | **756.092** | **728.642** |
| **Debiti** | **5.493.427** | **5.572.012** |
| *di cui, vs Enti, Parrocchie e Sacerdoti* | *4.017.265* | *3.735.380* |
| *di cui, vs altri* | *1.476.162* | *1.836.632* |
| **Ratei e risconti passivi** | **23.900.661** | **24.732.744** |
| **Totale passivo e patrimonio netto** | **108.865.372** | **110.792.603** |

L’impatto della gestione economico-finanziaria dell’area di accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Ricavi** | | **Costi** | **Risultato** |
| 2022 | 2.441.138 | 2.441.138 | ‐ |
| 2021 | 896.265 | 896.265 | ‐ |
| Differenza | 1.544.873 | 1.544.872 | ‐ |
| Differenza % | 172% | 172% | ‐ |

L’area presenta fisiologicamente un risultato di pareggio in quanto tutti i contributi ricevuti vengono impiegati (o destinati) per finalità caritative. I ricavi, in netto aumento rispetto al 2020 (+172%), includono tra l’altro: il contributo dell’8‰ destinato alle attività caritative diocesane per € 1.261.350 contributi e donazioni di privati specificamente destinati ad opere sociali per € 981.600 (€ 526.018).

I costi, pari ai ricavi, sono relativi ai contributi erogati e da erogare per le opere sociali.

Attività e Passività che la “Diocesi per il territorio” delibera di trasferire al costituendo “ramo ETS": lo schema di riparto:



Il “Regolamento” tipo:

|  |
| --- |
| REGOLAMENTO  PER LO SVOLGIMENTO DI ATTIVITÀEDUCATIVA-FORMATIVA “ETS per il territorio”  AI SENSI DEL D.LGS. 3 LUGLIO 2017, N. 117  1. Regolamento  Ai sensi e per gli effetti dell’art. 4, co. 3, d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, Codice del Terzo settore (d’ora in poi, “CTS”), l’ente ecclesiastico denominato Diocesi per il Territorio] (d’ora in poi, “Ente”) adotta il presente regolamento (d’ora in poi, “Regolamento”) per lo svolgimento delle attività di interesse generale previste dall’art. 5 CTS. Il Regolamento è adottato nel rispetto della struttura e della finalità degli enti ecclesiastici come previsto dagli accordi tra la Santa Sede e la Repubblica Italiana.  2. Attività di interesse generale  Per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, l’Ente svolge le seguenti attività di interesse generale (d’ora in poi, “Attività di Interesse Generale”) effettivamente svolte con l’esplicito riferimento all’art. 5 CTS, come, nello specifico:  a) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti, ai sensi dell’art. 5, co. 1, lett. r), CTS.]  3. Attività diverse  Per la realizzazione, in via esclusiva, delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite, l’Ente può svolgere attività secondarie e strumentali rispetto alle Attività di Interesse Generale (d’ora in poi, “Attività Diverse”), nei modi e nei limiti previsti dalla legge.  4. Divieto di distribuzione di utili  A norma dell’art. 8, co. 2 e 3, CTS, è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili e avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate ai fondatori, associati, o altri soggetti a cui l’Ente sia riferibile, nonché a lavoratori, collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi dell’Ente.  5. Patrimonio destinato  Il patrimonio destinato per lo svolgimento delle Attività di Interesse Generale è costituito dai beni individuati nell’Allegato “Situazione Patrimoniale”.  6. Devoluzione dell’incremento patrimoniale  Qualora il regime previsto dal CTS cessi di trovare applicazione, gli incrementi patrimoniali realizzati nel periodo in cui l’Ente è stato iscritto nel  Registro Unico del Terzo Settore (d’ora in poi, “RUNTS”) sono devoluti a uno o più enti iscritti nel RUNTS identificati dal [●: indicare l’organo competente all’identificazione], previo parere positivo dell’Ufficio di cui all’art. 45, co. 1, CTS, e salva diversa destinazione imposta dalla legge.  7. Scritture contabili e bilancio  7.1. Con riferimento alle Attività di Interesse Generale e alle Attività Diverse, l’Ente tiene una contabilità separata e rendiconta i risultati della gestione mediante la redazione del bilancio di esercizio, formato da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione, in conformità alla modulistica definita dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (d’ora in poi, “MLPS”). Nel caso in cui i ricavi, le rendite, i proventi o le entrate comunque denominate siano inferiori a € 220.000, l’Ente può redigere un rendiconto per cassa, in conformità alla modulistica definita dal MLPS.  7.2. Nella relazione di missione o in un’annotazione in calce al rendiconto per cassa, o nella nota integrativa al bilancio l’organo amministrativo documenta il carattere secondario e strumentale delle Attività Diverse.  7.3. Il bilancio di esercizio o il rendiconto per cassa sono depositati presso il RUNTS.  7.4. L’esercizio finanziario ha inizio il 01/01 e termina il 31/12 di ciascun anno.  8. Bilancio sociale  Nel caso in cui i ricavi, le rendite, i proventi o le entrate comunque denominate relative allo svolgimento delle Attività di Interesse Generale e delle Attività Diverse siano superiori a € 1 milione, l’Ente redige e deposita presso il RUNTS il bilancio sociale, in conformità alle Linee Guida adottate dal MLPS.  9. Libri obbligatori  Oltre alle scritture previste nei precedenti artt. 7 e 8, l’Ente, per lo svolgimento delle Attività di Interesse Generale e delle Attività Diverse, tiene:  a) il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell’assemblea dei soci e dell’organo direttivo;  b) il registro dei volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale.  10. Trattamento economico e normativo dei lavoratori  Nell’esercizio delle Attività di Interesse Generale e delle Attività Diverse, l’Ente garantisce ai lavoratori un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi di cui all’art. 51, d.lgs. 15 giugno 2015, n. 81. In ogni caso, la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti non può essere superiore al rapporto uno a otto, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda. L’Ente dà conto del rispetto di tale parametro nel bilancio sociale o, in mancanza, nella relazione di missione.  11. Lavoro volontario  11.1. Nello svolgimento delle Attività di Interesse Generale e delle Attività Diverse, l’Ente può avvalersi di volontari.  11.2. L’attività del volontario non può essere retribuita in alcun modo nemmeno da eventuali beneficiari delle attività dell’Ente. Al volontario possono essere rimborsate soltanto le spese effettivamente sostenute e documentate per l’attività prestata, entro limiti massimi e alle condizioni preventivamente stabiliti dal [●: inserire denominazione dell’organo amministrativo]. Sono in ogni caso vietati i rimborsi spese di tipo forfettario. Le spese sostenute dal volontario possono essere rimborsate anche a fronte di una autocertificazione resa ai sensi dell’art. 46, D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, purché: (1) non superino gli importi stabiliti dalla legge e (2) l’organo amministrativo deliberi sulle tipologie di spese e le attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso.  12. Poteri di gestione e di rappresentanza  12.1. Le Attività di Interesse Generale e le Attività Diverse sono gestite dall’organo amministrativo che esercita i poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione nel rispetto delle disposizioni in materia di autorizzazioni e controlli previsti dal Codice di diritto canonico e dalla Conferenza Episcopale Italiana (delibera n. 38 del 21 settembre 1990; delibera n. 20 del 6 settembre 1984, con aggiornamento del 27 marzo 1999; n. 75 dell’Istruzione in Materia Amministrativa della Conferenza Episcopale Italiana del 1° settembre 2005).  12.2. Per lo svolgimento delle Attività di Interesse Generale e delle Attività Diverse, i poteri di rappresentanza legale competono al Presidente.  [Eventuale articolo dedicato all’organo di controllo; v. la nota contenuta nell’allegato: “Modelli per l’adesione alle previsioni della riforma del Terzo settore da parte degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti”  13. Condizioni di validità ed efficacia degli atti giuridici  In conformità alle previsioni dell’art. 18, l. 20 maggio 1985, n. 222, gli atti giuridici per i quali è richiesta l’autorizzazione della competente autorità ecclesiastica, a norma del Codice di diritto canonico e delle delibere della Conferenza Episcopale Italiana [nonché ●: inserire, a seconda dei casi: dal Decreto del Vescovo diocesano, ai sensi del can. 1281 § 2, CIC; dal diritto proprio dell’Istituto, dallo Statuto], producono effetti nell’ordinamento civile solo in presenza di tale autorizzazione.  14. Raccolta fondi  Per il finanziamento delle Attività di Interesse Generale l’Ente può promuovere raccolte fondi in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, in conformità alle Linee Guida adottate dal MLPS.  15. Modifiche al Regolamento  Il presente Regolamento può essere modificato dal [●: inserire l’organo competente; per es.: Parroco, Superiore con il Suo consiglio, Consiglio di amministrazione] osservando le norme previste dal diritto canonico universale e particolare. Tali modifiche devono essere depositate nel RUNTS. |

Lo stato patrimoniale costitutivo del “ramo ETS” allegato del regolamento:



Scritture contabili costitutive “ramo ETS”



A completamento, si riporta il “fac–simile” di atto notarile

[Scarica qui il fac-simile in formato word](https://www.fiscoetasse.com/download-file/18345/fac-simile-di-atto-notarile)  

|  |
| --- |
| ADOZIONE DEL REGOLAMENTO E DESTINAZIONE DEL PATRIMONIO  AI SENSI DELL’ART. 4 CO. 3, D.LGS. 3 LUGLIO 2017, N. 117  Il giorno x a [●], in via [●], n. [●] davanti a me [●] notaio residente a [●], iscritto al collegio notarile di [●], è presente:  - [●], nato a [●], il [●] e residente in [●], legale rappresentante dell’ente ecclesiastico [●], della cui identità personale sono certo, che mi richiede di ricevere il seguente atto.  Premesso che  a) l’ente ecclesiastico [●] con sede in via [●], eretto con decreto del [●], prot. [●], in data [●] e riconosciuto agli effetti civili con decreto del Ministero dell’Interno, in data [●], è un [●: inserire la natura canonica dell’ente ecclesiastico, per es.: Parrocchia, Istituto di vita consacrata, Fondazione di culto] (d’ora in poi, “Ente”) iscritto al n. [●] del registro delle persone giuridiche tenuto dalla Prefettura di [●] (d’ora in poi, “Registro delle Persone Giuridiche”);  b) l’Ente è amministrato, ai sensi del [●: inserire per es.: Codice di diritto canonico, Costituzioni, Statuto] e in conformità alle risultanze del Registro delle Persone Giuridiche, da [●: inserire per es.: Parroco, Economo sotto la direzione del rispettivo Superiore, Consiglio di amministrazione] che esercita i poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione nel rispetto delle disposizioni in materia di autorizzazioni e controlli previsti dal Codice di diritto canonico e dalla Conferenza Episcopale Italiana (delibera n. 38 del 21 settembre 1990; delibera n. 20 del 6 settembre 1984, con aggiornamento del 27 marzo 1999; n. 75 dell’Istruzione in Materia Amministrativa della Conferenza Episcopale Italiana del 1° settembre 2005), nonché dal [●: inserire per es.: Decreto del Vescovo diocesano, diritto proprio, Statuto];  c) la rappresentanza legale dell’Ente spetta al [●: inserire per es.: Parroco, Legale rappresentante, Presidente] in forza del [●: inserire per es., alternativamente: canone di riferimento all’interno del Codice di diritto canonico, diritto proprio, Statuto] [verificare la conformità alle risultanze del Registro delle Persone Giuridiche];  d) ai sensi dell’art. 15, l. 20 maggio 1985, n. 222, l’Ente può svolgere attività diverse da quelle di religione o di culto e, in particolare, svolge attività diverse che rientrano nella nozione di attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, ai sensi dell’art. 5, d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (d’ora in poi, “CTS”);  e) il CTS prevede che gli enti religiosi civilmente riconosciuti, limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all’art. 5: (1) adottino un regolamento che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del CTS e venga depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore (d’ora in poi, “RUNTS”); (2) costituiscano un patrimonio destinato e (3) tengano separatamente le scritture contabili di cui all’art. 13 CTS;  f) l’Ente è stato autorizzato all’adozione del regolamento e alla costituzione del patrimonio destinato in virtù di [●: inserire i riferimenti dell’atto di autorizzazione canonica], come da allegato sub [●] e, pertanto, è autorizzato all’iscrizione al RUNTS.  in alternativa  f) l’adozione del regolamento, la costituzione del patrimonio destinato e l’iscrizione al RUNTS non necessitano dell’autorizzazione della competente autorità canonica come da dichiarazione allegata sub [●].  Tutto ciò premesso e considerato  1. - l’Ente adotta il regolamento per lo svolgimento di attività di interesse generale ai sensi del CTS, di cui all’Allegato sub [●];  2. - l’Ente destina i beni come individuati nell’Allegato sub [●] all’esclusivo svolgimento delle attività di cui all’art. 5 CTS;  3. - l’Ente delega il legale rappresentante a chiedere l’iscrizione al RUNTS mediante il deposito del regolamento e dell’atto di autorizzazione canonica [in alternativa: e della dichiarazione dell’autorità canonica che esclude la necessità di autorizzazione] e a svolgere ogni altra pratica a tal fine necessaria, conferendogli tutti i poteri necessari, nessuno escluso o eccettuato, con espressa facoltà di sottoscrivere ogni atto e documento e apportare al regolamento le modifiche che venissero richieste.  in alternativa, nel caso di adesione dell’ente religioso ad una rete associativa  3. - l’Ente delega, come da mandato di cui all’Allegato sub [●], il legale rappresentante della rete associativa [●] cui l’Ente aderisce in forza dell’attestazione di adesione di cui all’Allegato sub [●] a depositare presso il RUNTS: il regolamento, il presente atto e i relativi allegati, nonché l’atto di autorizzazione canonica [in alternativa: la dichiarazione dell’autorità canonica che esclude la necessità di autorizzazione]. L’Ente delega, altresì, il legale rappresentante della rete associativa a svolgere ogni altra pratica a tal fine necessaria, conferendogli tutti i poteri necessari, nessuno escluso o eccettuato, con espressa facoltà di sottoscrivere ogni atto e documento e apportare al regolamento le modifiche non sostanziali che venissero richieste.  Di quest’atto ho dato lettura alle parti, omessa la lettura degli allegati per volontà delle stesse e viene sottoscritto alle ore [●]. |

# Bibliografia

M. Peta, Il bilancio degli Enti del terzo settore, collana Ebook, Maggioli, gennaio 2023.

I. Bolgiani, *Gli effetti della riforma del terzo settore in materia di enti religiosi civilmente riconosciuti: normativa, buone prassi ed esigenze del tessuto sociale*, Torino, Giappichelli, 2021.

P. Cavana, *Gli enti ecclesiastici nella riforma del terzo settore*, Torino, Giappichelli, 2021.

L. Gabbanelli, F. Moroni, M. Peta, Fiscalità Enti Terzo Settore. Le novità del Decreto Semplificazioni, in Fisco e Tasse, 8 agosto 2022.

L. Gabbanelli, F. Moroni, M. Peta, Decreto semplificazioni: come cambia la commercialità per gli ETS in fisco e Tasse, 7 agosto 2022.

F. Moroni, Esenzione TARSU per edifici adibiti al culto: quando spetta per la Cassazione, in Fisco e Tasse, 11 gennaio 2023.

F. Moroni, Esenzione IMU enti religiosi: il punto della Cassazione, in Fisco e Tasse, 10 gennaio 2023.

F. Moroni, Sovvenzioni pubbliche per confessioni religiose: orientamenti giurisprudenziali UE, in Fisco e Tasse, 10 febbraio 2023.

F. Moroni, Le agevolazioni tributarie per gli enti religiosi: gli ultimi chiarimenti delle Entrate, in Fisco e Tasse, 31 agosto 2022.

F. Moroni, Aliquota IRES dimezzata per gli enti religiosi, in Fisco e Tasse, 25 maggio 2022.

F. Moroni, Aliquota IRES alla metà per attività di utilità sociale, in Fisco e Tasse, 19 maggio 2022.

F. Moroni, Fusione riorganizzativa per incorporazione di enti religiosi: regime IRES e IVA, in Fisco e Tasse, 10 novembre 2022.

F. Moroni, Esenzione IVA per gli ETS: nuove regole, in Fisco e Tasse, 20 dicembre 2021.

S. Beretta, *Enti ecclesiastici e riforma del Terzo settore,* Maggioli, Bologna, 2020.

S. Boffano, P. Cella, *Enti no profit al bivio. Linee guida per orientarsi nella Riforma del Terzo Settore*, Milano, Egea, 2019.

CNN, *Trasformazione fusione e scissione degli enti esercenti imprese sociali*, cura di F. Magliulo, Studio n.128-2020/I.

G.M. Colombo, A. Setti, *Terzo settore. Aspetti civilistici, contabili e fiscali*, Milano, Giuffrè, 2020.

A. Cosentino, *L’economia della gestione degli enti del terzo settore. Prime riflessioni*, Torino, Giappichelli, 2020.

G. Dezio, *Profili civilistici delle associazioni e fondazioni del Terzo settore*, Roma, Tab edizioni, 2020, p. 42 ss.

A. Fici, E. Rossi, G. Sepio, P. Venturi, [*Dalla parte del Terzo Settore. La Riforma letta dai suoi protagonisti*](about:blank), Roma-Bari, Laterza, 2020.

Don L. Simonelli, Il regolamento del Ramo dell’ente religioso. Disciplina e prospettive, Relazione tenutasi nell'ambito del convegno “Il Terzo Settore nella prospettiva degli enti ecclesiastici”, *online* dal 3 luglio 2020 al 31 dicembre 2020, in [https://biblioteca.fondazionenotariato.it/art/regolamento-ramo-ente-religioso.html#\_ftn37](about:blank#_ftn37)

S. Buttus, *L’ente del Terzo settore (ETS) quale “ente non commerciale” ai fini fiscali. La difficile convivenza tra D.lgs. n. 117/2017 e TUIR*, «Riv. Dir. Trib.», 12 luglio 2019.

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili, Circolare “*Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative*”, 2019.

F. Moroni, *Enti religiosi e riforma del Terzo settore. Profili* tributari, Aracne, Roma, 2019.

G. Rivetti, *La qualificazione tributaria delle attività degli enti di Terzo settore tra ripensamenti legislativi e difficoltà interpretative,* in Rivista di Diritto tributario, Pacini Giuridica, Pisa, 2019, cit., 446 ss.

G. Rivetti, *La qualificazione tributaria delle attività degli “Enti di Terzo Settore” tra incertezze interpretative e ripensamenti legislativi*, «Rivista di Dir. Tributario», n. 2, 2019, p. 446 ss.

M.E. Roncato, S. Orlandi, *La nuova disciplina fiscale degli ETS*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli, 2019, 2° ed., pp. 29 ss..

G. Sepio, *I criteri di qualificazione fiscale delle attività di interesse generale svolte dagli Enti del Terzo settore*, «Riv. Dir. Trib*.»*, 30 dicembre 2019.

G.M. Colombo, *Enti del Terzo settore* (ETS), *enti commerciali, enti non commerciali*, «Corr. Trib.», 4, 2018, p. 3102.

P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo settore*, Bologna, Il Mulino, 2018.

G. Dalla Torre, *Enti ecclesiastici e Terzo settore. Annotazioni prospettiche*, «Stato, Chiese e pluralismo confessionale», n. 16, 2018.

A. Fici (a cura di), *La riforma del terzo settore e dell’impresa sociale. Una introduzione*, Napoli, Esi, 2018.

F. Farri*, Le modifiche strutturali al quadro normativo del Terzo settore*, «Riv. Dir. Trib.», 16 febbraio 2018.

F. Loffredo, *Gli enti del Terzo settore*, Milano, Giuffrè, 2018.

F. Montanari, *Le criticità dell’Iva per le attività di interesse generale nel nuovo Codice del Terzo settore, «*Riv. Dir. Trib*.*»,1, 2018, p. 561 ss..

G. Rivetti, F. Moroni, *Enti di Terzo settore. La difficile coesistenza tra attività commerciali e non commerciali*, «Il Tributario», Milano, Giuffrè, 3 agosto 2018.

S. Gianoncelli, *Regime fiscale del terzo settore e concorso alle spese pubbliche*, *«*Riv. dir. fin. Sc. fin*.»*, 2017, I, p. 295 ss.

A. Mazzullo, *Il nuovo Codice del Terzo settore. Profili civilistici e tributari*, Torino, Giappichelli, 2017.

G. Rivetti, *Enti senza scopo di lucro*, Giuffrè, Milano, 2017, 102 ss.

G. Rivetti, *Enti senza scopo di lucro. Terzo settore e impresa sociale. Profili di specialità tributaria tra attività no profit o for profit*, Milano, Giuffrè, 2017.

G. Rivetti, *Riforma del Terzo settore e dell’Impresa sociale. Legge delega e Decreti attuativi: profili tributari*,«*Il Tributario*», Milano, Giuffrè, 31 agosto 2017.

G. Sepio, F.M. Silvetti, *La (non) commercialità degli enti nel nuovo Codice del Terzo settore*, «Il fisco*»*, 2017.

G. Sepio, F.M. Silvetti, *La (non) commercialità degli enti nel nuovo Codice del Terzo settore*, «Il fisco*»*, 2017, p. 1 ss..

F. Farri, *Enti non commerciali e aiuti di Stato:* *limiti all’operatività del diritto europeo*, «Riv. dir. Trib. on line»,3 ottobre 2016.

F. Amatucci, *La identificazione degli enti non commerciali ai fini fiscali tra requisiti formali e sostanziali nel panorama europeo*, «Riv. dir. trib. int.», II, 77, 2012, p. 89.

F. Amatucci, La *identificazione degli enti non commerciali ai fini* *fiscali tra requisiti formali e sostanziali nel panorama europeo* (Relazione al Convegno internazionale EATLP “Taxation of charities”, Rotterdam, 1° giugno 2012), «Riv. Dir. Trib. Int.*»*, 2, 2012, pp. 77-89.

S. Boffano, *Disciplina fiscale e “finalità degli enti di terzo settore”*, in G. Zizzo (a cura di), *La fiscalità del Terzo settore*, Milano, Giuffrè, 2011.

G. Zizzo, *Ragionando sulla fiscalità del terzo settore*, «Rass. trib*.»*, I, 2010, p. 974; Id. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore,* Milano, Giuffrè, 2011.

M. Gruno, gestone e bilancio degli Enti Ecclesiastici, Vita e Pensiero, Ticerca Economia, 2010

V. Melandri, A. Masacci, *Fund raising per le organizzazioni non profit. Etica e pratica della raccolta fondi per il terzo settore***,** Ed. Il Sole 24 ore, Milano, 2004;

A.M. Proto, *La fiscalità degli enti non societari*, Torino, Giappichelli, 2002.

V. Ficari, *Strumentalità dell*’*attività commerciale e fine non lucrativo nella tassazione delle associazioni*, «Rass. Trib*.»*, 1997, p. 808 ss.

1. Cfr. G. DALLA TORRE, *Enti ecclesiastici e Terzo settore. Annotazioni prospettiche*, «Stato, Chiese e pluralismo confessionale» – «Rivista telematica» (www.statoechiese.it), n. 16, 2018, p. 5. [↑](#footnote-ref-1)
2. Cfr. art. 73 (ex art. 87) del D.P.R. n. 916/1987. [↑](#footnote-ref-2)
3. Per oggetto principale si intende l’attività che realizza gli scopi primari dell’ente, con riferimento alle previsioni contenute nello statuto, nell’atto costitutivo o nella legge (criterio formale). [↑](#footnote-ref-3)
4. Cfr. art. 16, lett. *a*), legge n. 222/1985. [↑](#footnote-ref-4)
5. Sul piano normativo v. l. n. 222/1985, artt. 15 e 16, lett. *b*); art. 7, comma 3, dell’Accordo 18 febbraio 1984. [↑](#footnote-ref-5)
6. Cfr. anche l’Istruzione amministrativa (2005) della CEI. A titolo esemplificativo si richiama il caso di una parrocchia, in quanto ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, che puo` svolgere direttamente non solo le attivita` di religione e di culto (cfr. art. 16, lett. *a*, legge n. 222/1985), ma anche attivita` diverse (cfr. artt. 15 e 16, lett. *b*, legge n. 222/1985). Queste ultime restano pero` soggette, nel rispetto della struttura e della finalita` dell’ente ecclesiastico, alle leggi dello Stato concernenti tali attivita` e al regime tributario previsto per le medesime (cfr. art. 7, comma 3, dell’Accordo 18 febbraio 1984). [↑](#footnote-ref-6)
7. Cfr. i parametri di cui all’art. 149 TUIR. [↑](#footnote-ref-7)
8. Relativamente alla qualificazione giuridica delle attivita` diverse, rinveniamo un riferimento esplicativo all’interno del titolo I della legge n. 222/1985. L’art. 16, norma cit., al fine di delineare con chiarezza il confine tra la natura ecclesiastica e quella commerciale, opera, infatti, una opportuna distinzione tra le attivita` di religione o di culto e quelle diverse. Agli effetti delle leggi civili si considerano tali (diverse), «quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attivita` commerciali o a scopo di lucro». Risulta evidente come i riferimenti normativi non possono essere che quelli previsti dall’ordinamento statuale, in considerazione della difficolta` o se vogliamo dell’impossibilita` di rinvenire all’interno dell’ordinamento canonico, utili elementi di caratterizzazione delle stesse. [↑](#footnote-ref-8)
9. Cfr. G. Rivetti, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici. Profili di specialità tra attività no profit o for profit*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 205. [↑](#footnote-ref-9)
10. Cfr. F. Moroni, *Aliquota IRES dimezzata per gli enti religiosi*, in Fisco e Tasse, 25 maggio 2022. Id., *Aliquota IRES alla metà per attività di utilità sociale*, in Fisco e Tasse, 19 maggio 2022. [↑](#footnote-ref-10)
11. F. Moroni, Esenzione TARSU per edifici adibiti al culto: quando spetta per la Cassazione, in Fisco e Tasse, 11 gennaio 2023. [↑](#footnote-ref-11)
12. F. Moroni, Esenzione IMU enti religiosi: il punto della Cassazione, in Fisco e Tasse, 10 gennaio 2023. [↑](#footnote-ref-12)
13. F. Moroni, Sovvenzioni pubbliche per confessioni religiose: orientamenti giurisprudenziali UE, in Fisco e Tasse, 10 febbraio 2023. [↑](#footnote-ref-13)
14. In tal senso si veda l’espresso richiamo che l’art. 7 comma 1 lett. i) del D.Lgs 504/92 fa all’art. 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222., a mente del quale “*Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque:*

    *a) attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana”*  [↑](#footnote-ref-14)
15. Un Istituto d’insegnamento privato Scuola Elementare Maria Montessori (Scuola Montessori) e il sig. Pietro Ferracci, proprietario di un «bed & breakfast», si erano rivolti alla Commissione europea affinché avviasse un’indagine sulla legittimità dell’esenzione Ici agli enti non commerciali che svolgevano, negli immobili in loro possesso, determinate attività. [↑](#footnote-ref-15)
16. Recita l’articolo 107 TFUE: 1. Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.

    2. Sono compatibili con il mercato interno: a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti; b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali; c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione. Cinque anni dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, il Consiglio, su proposta della Commissione, può adottare una decisione che abroga la presente lettera. 3. Possono considerarsi compatibili con il mercato interno: a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale; b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro; c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse; d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune; e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione. [↑](#footnote-ref-16)
17. Stabilisce l’art. 149 del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR): 1. Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta. 2. Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri: a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all’attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali; c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative; d) prevalenza delle componenti negative inerenti all’attività commerciale rispetto alle restanti spese. 3. Il mutamento di qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni e comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. L'iscrizione nell'inventario deve essere effettuata entro sessanta giorni dall'inizio del periodo d'imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica secondo i criteri di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689. 4**. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche.** [↑](#footnote-ref-17)
18. Con la sentenza Altmark del 24 luglio 2003, la Corte di Giustizia ha stabilito che la compensazione degli obblighi di servizio pubblico non costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 87, par. 1, TCE (attuale art. 107, par. 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea- TFUE), ammesso che vengano simultaneamente rispettate quattro condizioni: l’impresa beneficiaria deve essere effettivamente incaricata dell’adempimento di obblighi di servizio pubblico e detti obblighi devono essere definiti in modo chiaro; i parametri sulla base dei quali viene calcolata la compensazione devono essere previamente definiti in modo obiettivo e trasparente; la compensazione non può eccedere quanto necessario per coprire interamente o in parte i costi originati dall’adempimento degli obblighi di servizio pubblico, tenendo conto dei relativi introiti agli stessi nonché di un margine di utile ragionevole; quando la scelta dell’impresa da incaricare dell’adempimento di obblighi di servizio pubblico, in un caso specifico, non venga effettuata nell’ambito di una procedura di appalto pubblico che consenta di selezionare il candidato in grado di fornire tali servizi al costo minore per la collettività, il livello della necessaria compensazione deve essere determinato sulla base di un’analisi dei costi che un’impresa media avrebbe dovuto sopportare per adempiere a tali obblighi. [↑](#footnote-ref-18)
19. Introdotta con D.lgs. legislativo del 14 marzo 2011, n. 23, così come modificato dal DL del 6 dicembre 2011, n. 201, convertito in legge 22 dicembre 2011, n. 214 [↑](#footnote-ref-19)
20. Nel dettaglio, tale valore viene calcolato partendo dalla rendita catastale dell’immobile ed applicando i criteri di cui all'articolo 5 del decreto ICI (decreto legislativo n. 504/92) unitamente ai criteri fissati dal decreto-legge n. 201/2011. Determinati coefficienti moltiplicatori, che variano in funzione della categoria catastale dell'immobile, vengono applicati al valore determinato secondo i criteri summenzionati. L’aliquota di base dell’IMU è pari allo 0,76 %. [↑](#footnote-ref-20)
21. D.M. del Ministero dell’Economia e delle Finanze n. 200 del novembre 2012 [↑](#footnote-ref-21)
22. Art. 4 Decreto del 19/11/2012 n. 200 - Min. Economia e Finanze. [↑](#footnote-ref-22)
23. Si vedano, tra le altre, Causa C-70/72, Commissione contro Germania, Racc. 1973, pag. 813, punto 13; Causa 121/73, Markmann KG contro Germania e i Land Schleswig-Holstein, Racc. 1973, pag. 01495, causa 122/73, Nordsee, Deutsche Hochseefischerei GmbH contro Germania e Renania Palatinato, Racc. 1973, pag. 01511, e causa 141/73, Fritz Lohrey contro Germania e Land Assia, Racc. 1973, pag. 01527. [↑](#footnote-ref-23)
24. Cause C-182/03 e C-217/03, Belgio e Forum 187 ASBL/ Commissione [↑](#footnote-ref-24)
25. Per esercitare le competenze dell'Unione, le istituzioni adottano regolamenti, direttive, decisioni, raccomandazioni e pareri. Il regolamento ha portata generale. Esso è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri. La direttiva vincola lo Stato membro cui è rivolta per quanto riguarda il risultato da raggiungere, salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi. La decisione è obbligatoria in tutti i suoi elementi. Se designa i destinatari è obbligatoria soltanto nei confronti di questi. Le raccomandazioni e i pareri non sono vincolanti. [↑](#footnote-ref-25)
26. Causa C-75/97, Belgio/Commissione ('Maribel I'). [↑](#footnote-ref-26)
27. Art. 263 TFUE: La Corte di giustizia dell'Unione europea esercita un controllo di legittimità sugli atti legislativi, sugli atti del Consiglio, della Commissione e della Banca centrale europea che non siano raccomandazioni o pareri, nonché sugli atti del Parlamento europeo e del Consiglio europeo destinati a produrre effetti giuridici nei confronti di terzi. Esercita inoltre un controllo di legittimità sugli atti degli organi o organismi dell'Unione destinati a produrre effetti giuridici nei confronti di terzi. A tal fine, la Corte è competente a pronunciarsi sui ricorsi per incompetenza, violazione delle forme sostanziali, violazione dei trattati o di qualsiasi regola di diritto relativa alla loro applicazione, ovvero per sviamento di potere, proposti da uno Stato membro, dal Parlamento europeo, dal Consiglio o dalla Commissione. La Corte è competente, alle stesse condizioni, a pronunciarsi sui ricorsi che la Corte dei conti, la Banca centrale europea ed il Comitato delle regioni propongono per salvaguardare le proprie prerogative.

    Qualsiasi persona fisica o giuridica può proporre‚ alle condizioni previste al primo e secondo comma, un ricorso contro gli atti adottati nei suoi confronti o che la riguardano direttamente e individualmente, e contro gli atti regolamentari che la riguardano direttamente e che non comportano alcuna misura d'esecuzione. Gli atti che istituiscono gli organi e organismi dell'Unione possono prevedere condizioni e modalità specifiche relative ai ricorsi proposti da persone fisiche o giuridiche contro atti di detti organi o organismi destinati a produrre effetti giuridici nei loro confronti. I ricorsi previsti dal presente articolo devono essere proposti nel termine di due mesi a decorrere, secondo i casi, dalla pubblicazione dell'atto, dalla sua notificazione al ricorrente ovvero, in mancanza, dal giorno in cui il ricorrente ne ha avuto conoscenza. [↑](#footnote-ref-27)
28. Nelle cause riunite da C-622/16 P a C-624/16 P. Il 16 aprile 2013 il sig. Ferracci e la Scuola Elementare Maria Montessori hanno proposto ciascuno un ricorso di annullamento della decisione finale della Commissione. Il Tribunale dell'Unione europea ha respinto i ricorsi nella loro interezza nelle sentenze del 15 settembre 2016 nelle cause T-219/13 e T-220/13 . Con l'impugnazione presentata nella causa C-622/16 P, la Scuola Elementare Maria Montessori Srl ha chiesto l'annullamento della sentenza del Tribunale nella causa T-220/13 che ha respinto in quanto infondato il ricorso di annullamento della decisione finale. [↑](#footnote-ref-28)
29. Commissione Europea, Decisione n. 2103/2023 consultabile al sito https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=OJ:L\_202302103 [↑](#footnote-ref-29)
30. Regolamento (UE) n. 1407/2013, il quale disciplina gli aiuti di Stato di modesto importo (gli aiuti «de minimis») che sono dispensati dal controllo sugli aiuti di Stato in quanto si ritiene che essi non abbiano alcuna incidenza sulla concorrenza e sugli scambi nel mercato interno dell’Unione europea (Unione). Gli aiuti “de minimis” si riferiscono, infatti, agli aiuti di Stato di modesto importo, concessi ad imprese (società), che gli Stati membri dell’Unione non sono tenuti a notificare alla Commissione europea. L’importo massimo è pari a 200.000 euro per ciascuna impresa, nell’arco di un periodo di tre anni. [↑](#footnote-ref-30)
31. Gli enti costituiti o approvati dall'Autorità ecclesiastica, aventi sede in Italia, i quali abbiano fine di religione o di culto, possono essere riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili con decreto del Presidente della Repubblica, udito il parere del Consiglio di Stato, v.Legge 20 maggio 1985, n. 222, Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi, art. 1.

    [↑](#footnote-ref-31)
32. Si veda Nota verbale n. 2152/97/RS del 10 aprile 1997. Le norme approvate con il Protocollo del 15 novembre 1984, nella parte relativa agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti recano una disciplina che presenta carattere di specialità rispetto a quella del codice civile in materia di persone giuridiche. In particolare, ai sensi dell'articolo 1 delle norme predette e in conformità a quanto già disposto dall'articolo 7, comma 2, dell'Accordo del 18 febbraio 1984, gli enti ecclesiastici sono riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili nel rispetto delle loro caratteristiche originarie stabilite dalle norme del diritto canonico. Non sono pertanto applicabili agli enti ecclesiastici le norme dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private. Non può dunque richiedersi ad essi, ad esempio, la costituzione per atto pubblico, il possesso in ogni caso dello statuto, né la conformità del medesimo, ove l'ente ne sia dotato, alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private. L'Amministrazione che esamina le domande di riconoscimento degli enti ecclesiastici agli effetti civili verifica la sussistenza dei requisiti previsti dalle norme per le diverse categorie di enti. In particolare, l'Amministrazione accerta, salvo che per gli enti di cui all'articolo 2, primo comma, delle norme citate, che il fine di religione o di culto sia costitutivo ed essenziale: a tal fine gli enti ecclesiastici debbono produrre gli elementi occorrenti quali risultano dalla documentazione di regola rilasciata dall'autorità ecclesiastica, comprese le norme statutarie, ove ne siano dotati ai sensi del diritto canonico. Resta quindi esclusa la richiesta di requisiti ulteriori rispetto a quelli che, secondo le norme citate, costituiscono oggetto di accertamento o valutazione ai fini del riconoscimento degli enti ecclesiastici agli effetti civili, nonché di documenti non attinenti ai requisiti medesimi. Gli altri elementi previsti dall'articolo 5 delle norme predette - ad esempio il patrimonio sono necessari soltanto al fine dell'iscrizione dell'ente civilmente riconosciuto nel registro delle persone giuridiche. [↑](#footnote-ref-32)
33. F. Moroni, Fusione riorganizzativa per incorporazione di enti religiosi: regime IRES e IVA, in Fisco e Tasse, 10 novembre 2022. [↑](#footnote-ref-33)
34. Cfr. Governo, *Linee guida per una Riforma del Terzo Settore*, 12 maggio 2014; L. 6 giugno 2016, n. 106, *Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale*, «Gazzetta Ufficiale», 141, 18 giugno 2016. V., inoltre, i decreti attuativi della citata legge delega: D.lgs. n. 6 marzo 2017, n. 40, *Istituzione e disciplina del servizio civile universale, a norma dell’articolo 8 della legge 6 giugno 2016, n. 106*, «Gazzetta Ufficiale», 78, 3 aprile 2017; D.lgs. n. 3 luglio 2017, n. 111, *Disciplina dell’istituto del cinque per mille dell’imposta sul reddito delle persone fisiche a norma dell’articolo 9, comma 1,lettere c) e d), della legge 6 giugno 2016, n. 106*, «Gazzetta Ufficiale», 166, 18 luglio 2017; D.lgs. n. 3 luglio 2017, n. 112, *Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell’articolo 2, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106*, «Gazzetta Ufficiale», 167, 19 luglio 2017; D.lgs. n.3 luglio 2017, n. 117, *Codice del Terzo settore, a norma dell’articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106*, «Gazzetta Ufficiale», 179, 2 agosto 2017 - Suppl. Ordinario n. 43. Si segnala che la riforma è tuttora *in itinere* in quanto sono entrati recentemente in vigore i decreti correttivi: [D.lgs. n. 20 luglio 2018, n. 95](http://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2018/08/10/18G00120/sg), *Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, ai sensi dell’articolo 1, comma 7, della legge 6 giugno 2016, n. 106*, «Gazzetta Ufficiale», n. 185, 10 agosto 2018; D.lgs. n. 03 agosto 2018, n. 105, *Disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, recante: «Codice del Terzo settore, a norma dell’articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106»,* «Gazzetta Ufficiale», n. 210, 10 settembre 2018. [↑](#footnote-ref-34)
35. In dottrina sulla recente riforma del Terzo settore, A. Fici, E. Rossi, G. Sepio, P. Venturi, [*Dalla parte del Terzo Settore. La Riforma letta dai suoi protagonisti*](https://www.ibs.it/dalla-parte-del-terzo-settore-libro-vari/e/9788858138748?inventoryId=173366776), Roma-Bari, Laterza, 2020; A. Cosentino, *L’economia della gestione degli enti del terzo settore. Prime riflessioni*, Torino, Giapichelli, 2020; G.M. Colombo, A. Setti, *Terzo settore. Aspetti civilistici, contabili e fiscali*, Milano, Giuffrè, 2020; S. Boffano, P. Cella, *Enti no profit al bivio. Linee guida per orientarsi nella Riforma del Terzo Settore*, Milano, Egea, 2019; A. Fici (a cura di), *La riforma del terzo settore e dell’impresa sociale. Una introduzione*, Napoli, Esi, 2018; P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo settore*, Bologna, Il Mulino, 2018; F. Loffredo, *Gli enti del Terzo settore*, Milano, Giuffrè, 2018; F. Farri*, Le modifiche strutturali al quadro normativo del Terzo settore*, «Riv. Dir. Trib.», 16 febbraio 2018; G. Rivetti, *Enti senza scopo di lucro. Terzo settore e impresa sociale. Profili di specialità tributaria tra attività no profit o for profit*, Milano, Giuffrè, 2017; A. Mazzullo, *Il nuovo Codice del Terzo settore. Profili civilistici e tributari*, Torino, Giappichelli, 2017; S. Zamagni, *Il libro bianco del Terzo settore*, Bologna, Il Mulino, 2011; G. Zizzo, *Ragionando sulla fiscalità del terzo settore*, «Rass. trib*.»*, I, 2010, p. 974; Id. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore,* Milano, Giuffrè, 2011. [↑](#footnote-ref-35)
36. In riferimento alla solidarietà, come principio che regolamenta i rapporti sociali, in una società dilatata nel globale, v. S. Rodotà, *Solidarietà. Un’utopia necessaria*, Roma-Bari, Laterza, 2014. [↑](#footnote-ref-36)
37. Cfr. G. Dezio, *Profili civilistici delle associazioni e fondazioni del Terzo settore*, Roma, Tab edizioni, 2020, p. 42 ss. [↑](#footnote-ref-37)
38. Al riguardo si può evidenziare come «la richiamata distinzione terminologica, nella struttura in esame, non ha solo una valenza semantica in quanto sottende progetti distinti. In tal senso, utilizzare il termine *riordino* dovrebbe significare *rimettere in ordine, riassettare*; presuppone, quindi, un’opera di ricognizione del materiale normativo esistente e (successivamente) di risistemazione di esso, secondo un *ordine*, ovvero secondo una prospettiva logica o razionale. In ogni caso, tale espressione sembra escludere un’opera di riforma ovvero di modifica del materiale esistente”. La seconda operazione, invece, “apre ad una diversa prospettiva: la *revisione* (tralasciamo per un momento l’aggettivo *organica*) sembra indicare, dal punto di vista giuridico, un riesame completo del materiale normativo per modificarlo interamente o parzialmente alla luce di nuovi elementi o nuove necessità. Pertanto, il compito che il legislatore delegante intende attribuire al legislatore delegato non è soltanto quello di raccogliere meglio la disciplina esistente e di organizzarla secondo una qualche razionalità, ma anche di innovare quella disciplina, modificandola, quando necessario, ovvero quando ritenuto opportuno”», v. G. Rivetti, *Enti senza scopo di lucro. Terzo settore e impresa sociale*, cit., p. 53; Id., *Riforma del Terzo settore e dell’Impresa sociale. Legge delega e Decreti attuativi: profili tributari*,«*Il Tributario*», Milano, Giuffrè, 31 agosto 2017. [↑](#footnote-ref-38)
39. Cfr., la normativa su: *organizzazioni non governative* (l. 49/1987), *fondazioni bancarie* (l. 218/1990), *organizzazioni di volontariato* (l. 266/91), *cooperative sociali* (l. 381/1991), *associazioni sportive* *dilettantistiche* (l. n. 398/1991), *fondazioni musicali* (D.lgs. n. 367/1996), *Onlus* (D.lgs. n. 460/1997), *associazioni di promozione sociale* (l. 383/2000), *imprese sociali* (D.lgs. n. 155/2006), fino ad arrivare alle più recenti figure delle *start up innovative a vocazione sociale* (l. 221/ 2012) e delle *società benefit* (legge 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, commi 376-384). [↑](#footnote-ref-39)
40. In riferimento all’applicazione del principio di sussidiarietà nell’ordinamento statuale, v., M.A. Icolari, *Sussidiarietà orizzontale e diritto tributario: profili problematici*, «Rassegna Tributaria», 2009, 5, 1387 ss. V., inoltre, D. Donati, A. Paci (a cura di), *Sussidiarietà e concorrenza. Una nuova prospettiva per la gestione dei beni comuni*, Bologna, Il Mulino, 2010; G.U. Rescigno, *Principio di sussidiarietà orizzontale e diritti sociali*, «Diritto Pubblico*»*, 1, 2002, pp. 5-50. [↑](#footnote-ref-40)
41. Ovviamente solo qualora l’ETS rispetti i parametri di non commercialità individuati dal CTS e sia iscritto al RUNTS – Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, v. D.M. n. 105, 15 settembre 2020. [↑](#footnote-ref-41)
42. Cfr. art. 4, comma 1, D.lgs. n. 117/2017, cit.: «Si tratta, è evidente, di una definizione abbastanza complessa, nella quale i riferimenti alle finalità (civiche, solidaristiche, di utilità sociale) sono collegati a più figure (“enti del Terzo settore, associazionismo”) e modalità d’azione (“attività di volontariato”, “cultura e pratica del dono”), per riconoscerne, in generale, “il valore e la funzione sociale” e considerarle tutte “espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo”. È una definizione che quasi stordisce», P. Floris, *Enti religiosi e riforma del Terzo settore: verso nuove partizioni nella disciplina degli enti religiosi*, «Stato, Chiese e pluralismo confessionale», n. 3, 2018, p. 10. [↑](#footnote-ref-42)
43. Cfr. art. 5, D.lgs. n. 117/2017, cit. Tra queste categorie si annoverano: sanità, educazione e formazione, ambiente, cultura, turismo, solidarietà, lavoro, sport, diritti fondamentali, etc. [↑](#footnote-ref-43)
44. Ivi, art. 5, comma 2. Tale DPCM va adottato su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell’economia e delle finanze, acquisito il parere delle Commissioni parlamentari competenti, che si esprimono entro trenta giorni dalla data di trasmissione del decreto, decorsi i quali quest’ultimo può essere comunque adottato. In dottrina, G. Sepio, *I criteri di qualificazione fiscale delle attività di interesse generale svolte dagli Enti del Terzo settore*, «Riv. Dir. Trib*.»*, 30 dicembre 2019; F. Montanari, *Le criticità dell’Iva per le attività di interesse generale nel nuovo Codice del Terzo settore, «*Riv. Dir. Trib*.*»,1, 2018, p. 561 ss.; F. Amatucci, *La identificazione degli enti non commerciali ai fini fiscali tra requisiti formali e sostanziali nel panorama europeo*, «Riv. dir. trib. int.», II, 77, 2012, p. 89. [↑](#footnote-ref-44)
45. Cfr. art. 6, D.lgs. n. 117/2017, cit. [↑](#footnote-ref-45)
46. Sul tema, in dottrina S. Buttus, *L’ente del Terzo settore (ETS) quale “ente non commerciale” ai fini fiscali. La difficile convivenza tra D.lgs. n. 117/2017 e TUIR*, «Riv. Dir. Trib.», 12 luglio 2019; G.M. Colombo, *Enti del Terzo settore* (ETS), *enti commerciali, enti non commerciali*, «Corr. Trib.», 4, 2018, p. 3102; G. Sepio, F.M. Silvetti, *La (non) commercialità degli enti nel nuovo Codice del Terzo settore*, «Il fisco*»*, 2017, p. 1 ss.; F. Amatucci, La *identificazione degli enti non commerciali ai fini* *fiscali tra requisiti formali e sostanziali nel panorama europeo* (Relazione al Convegno internazionale EATLP “Taxation of charities”, Rotterdam, 1 giugno 2012), «Riv. Dir. Trib. Int.*»*, 2, 2012, pp. 77-89; V. Ficari, *Strumentalità dell*’*attività commerciale e fine non lucrativo nella tassazione delle associazioni*, «*Rass. Trib.»*, 1997, p. 808 ss.; R. Lupi, *Modifiche* alla *fiscalità degli enti no profit*: *torna in auge la mancanza di scopo di lucro*, «Bollettino tributario d’informazione*»*, 8, 1996, pp. 581-585. [↑](#footnote-ref-46)
47. Ivi, art. 79. I parametri sono stati di recente modificati dalla Legge 122/2022, vedasi *infra*. [↑](#footnote-ref-47)
48. Il riferimento normativo va all’art. 80, D.lgs. n. 117/2017, cit., rubricato *Regime forfettario degli enti del Terzo settore non commerciali*. V., anche M.E. Roncato, S. Orlandi, *La nuova disciplina fiscale degli ETS*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli, 2019, 2° ed., pp. 29 ss.; S. Gianoncelli, *Regime fiscale del terzo settore e concorso alle spese pubbliche*, *«*Riv. dir. fin. Sc. fin*.»*, 2017, I, p. 295 ss.; S. Boffano, *Disciplina fiscale e “finalità degli enti di terzo settore”*, in G. Zizzo (a cura di), *La fiscalità del Terzo settore*, Milano, Giuffrè, 2011; A.M. Proto, *La fiscalità degli enti non societari*, Torino, Giappichelli, 2002. [↑](#footnote-ref-48)
49. Cfr. L. Gabbanelli, F. Moroni, M. Peta, Decreto semplificazioni: come cambia la commercialità per gli ETS, in fisco e Tasse, 7 agosto 2022; Ead., Imprese sociali. Le novità nel Decreto semplificazioni, in Fisco e Tasse, 17 agosto 2022; Ead., Fiscalità Enti Terzo Settore. Le novità del Decreto Semplificazioni, in Fisco e Tasse, 18 agosto 2022. [↑](#footnote-ref-49)
50. Al riguardo si veda la circolare di aprile 2019 del CNDCEC “Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative”. Cfr. M. Peta “Bilanci e rendiconti degli enti del terzo settore 2022”, Collana E-Book Fisco e Tasse, aprile 2022. [↑](#footnote-ref-50)
51. Cfr. art. 3, D.lgs. n. 83/2022. [↑](#footnote-ref-51)
52. Cfr. G. Dalla Torre, *Enti ecclesiastici e Terzo settore. Annotazioni prospettiche*, «Stato, Chiese e pluralismo confessionale», n. 16, 2018, p. 5. L’A. sottolinea che «la crescita del *non profit*, di cui il *Codice* è effetto ma al tempo stesso fattore di promozione, non può non essere guardata con compiacimento dalla Chiesa, posto che il principio di solidarietà che tale crescita anima nient’altro è, a ben vedere, che la positiva secolarizzazione del principio cristiano della carità. […]». V., anche, A. Mantineo, *Il Codice del terzo settore: punto di arrivo o di partenza per la palingenesi degli enti religiosi?* , «Stato, Chiese e pluralismo confessionale», n. 27, 2018; [↑](#footnote-ref-52)
53. Cfr. G. Rivetti, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, Milano, Giuffrè, 2° ed., 2008; p. 233. Inoltre, per approfondire sulla tematica degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, v. G. Rivetti, *Trattato lateranense ed esenzioni tributarie: regime giuridico e controverse applicazioni giurisprudenziali,* «Il Diritto ecclesiastico»,n. 1/2, 2012, pp. 359-365; Id., *Enti no profit religiosi e ordinamento tributario. Proliferazione di nuovi modelli associativi e disorientamento ermeneutico*, «Il Diritto ecclesiastico», n. 1/2, 2006, pp. 180-208; S. Berlingò, *Enti e beni religiosi in Italia*, Bologna, Il Mulino, 1992; P. Picozza, *L’ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*, Milano, Giuffrè, 1992. [↑](#footnote-ref-53)
54. Cfr. **Legge n, 222, 20 maggio 1985, *Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi*, il** cui art. 16 recita: «Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione o di culto quelle dirette all’esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all’educazione cristiana; b) attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro». [↑](#footnote-ref-54)
55. ## V. art. 7, comma 3, Accordo tra la Santa Sede e la Repubblica italiana che apporta modificazioni al Concordato lateranense,18 febbraio 1984.

    [↑](#footnote-ref-55)
56. Cfr. G. Rivetti, *Enti ecclesiastici e ammissibilità alle procedure concorsuali: profili interordinamentali*, «Giurisprudenza commerciale», XLI, n. 6, 2014, pp. 1082-1096. L’A. evidenzia che «pur in considerazione delle specifiche peculiarità dell’ente confessionale, trova applicazione il generale principio secondo cui, nello svolgimento delle attività diverse da quelle di religione o di culto, non esiste un trattamento giuridico particolare, ma si applicano, di massima, le stesse disposizioni previste per i corrispondenti soggetti privati. In definitiva, l’ente ecclesiastico mantiene e preserva un regime di specialità nell’espletamento delle attività di religione o di culto, che però si esaurisce nello svolgimento delle altre attività (commerciali)». [↑](#footnote-ref-56)
57. Cfr. Cass., sent. n. 2573, 29 marzo 1990, «Diritto e pratica tributaria», II, 1992, p. 520. [↑](#footnote-ref-57)
58. Cfr. Rivetti, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, cit., p. 124; L’A. coerentemente sottolinea che «a differenza del comune imprenditore, il quale è libero di destinare i profitti della sua attività economica a propria discrezione, l’ente commerciale (e quindi anche quello religioso) risulta obbligato a impiegare tali «profitti» gestionali alla realizzazione delle attività istituzionali». [↑](#footnote-ref-58)
59. V., legge n. 121/1985, art. 7.2. [↑](#footnote-ref-59)
60. V. DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), art. 149, comma 4. [↑](#footnote-ref-60)
61. Cfr. Cass. Civ. sez. trib., sent. n. 526, 14 gennaio 2021. Per un commento alla citata pronuncia, mi si permetta di richiamare, F. Moroni*, Enti ecclesiastici tra TUIR e Codice del Terzo Settore. Requisiti di non commercialità e obbligo di contabilità separata*, «Il Tributario», Milano, Giuffrè, 24 giugno 2021; Ead., *Enti religiosi e ASD: equiparazione per la perdita della non commercialità*, «Fisco e Tasse», 17 maggio 2021. [↑](#footnote-ref-61)
62. I Giudici sottolineano come «si prescinde, dunque, in sostanza, per gli enti ecclesiastici dalla verifica delle dichiarazioni statutarie, atteso che in base al documento conclusivo della commissione paritetica italo-vaticana (pubblicato nel S.O. n. 210 alla Gazzetta Ufficiale del 15 ottobre 1997, n. 241, circolare n. 168/E del 1998), a tali enti “non sono applicabili le norme, dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private. Non può dunque a richiedersi ad essi, ad esempio, la costituzione per atto pubblico, il possesso in ogni caso dello statuto, nè la conformità del medesimo, ove l’ente ne sia dotato, alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private”», Cass., n. 526/2021, cit. [↑](#footnote-ref-62)
63. Cfr. Decisione della Commissione europea, C(2012) 9461, 19 dicembre 2012, parag. 152, che richiama a sua volta, la [circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 124/E del 12 maggio 1998](#/ricerca/fonti_documento?idDatabank=12&idDocMaster=23572&idUnitaDoc=196081&nVigUnitaDoc=1&docIdx=1&isCorrelazioniSearch=true&correlatoA=Giurisprudenza). [↑](#footnote-ref-63)
64. Tali parametri sono indicati nel TUIR, cit., art. 149, commi 1 e 2. [↑](#footnote-ref-64)
65. Cfr. Legge 6 giugno 2016, n. 106, cit., art. 4, comma 1, lett. d). [↑](#footnote-ref-65)
66. V. Consiglio di Stato, Adunanza della Commissione speciale, 31 maggio 2017, numero Affare 00927/2017, pp. 11-12. [↑](#footnote-ref-66)
67. Cfr. Corte Cost., sent. n. 43, 14-21 gennaio 1988.Conforme v., sent. n. 346, 8-16 luglio 2002 e n. 195, 27 aprile 1993 e, da ultimo, n. 52, 27 gennaio 2016, in cui si ribadisce che: «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». [↑](#footnote-ref-67)
68. In dottrina, v. P. Consorti, *L’impatto del nuovo Codice del Terzo settore sulla disciplina degli “enti religiosi”*, «Stato, Chiese e pluralismo confessionale», n. 4, 2018, p. 8, il quale ritiene che «la formula “enti religiosi civilmente riconosciuti” adottata dal Codice appena emanato appare un improprio impoverimento concettuale, potenzialmente foriero di ulteriore confusione, frutto - se non di ignoranza - di colpevole disattenzione». [↑](#footnote-ref-68)
69. V. art. 5, D.lgs. n.117/2017, cit. In dottrina, v. G. Dalla Torre, *Enti ecclesiastici e Terzo settore. Annotazioni prospettiche*, cit., pp. 9-10; l’Autore, in riferimento alla elencazione delle attività di interesse generale ex art. 5 norma cit., evidenzia che «all’iniziativa caritativa delle comunità ecclesiali si apre l’amplissimo ventaglio di attività, considerate di interesse generale, previsto dall’art. 5 del *Codice*. Si potrebbe rilevare così che - e verrebbe da dire: paradossalmente - proprio in una legge unilaterale dello Stato, destinata a regolamentare materia diversa da quelle tradizionalmente considerate come ecclesiastiche (le *res mixtae*), trovi ora in una dettagliata specificazione la garanzia più ampia assicurata nell’art. 2, n. 1, dell’Accordo di Villa Madama, dove è detto che “La Repubblica italiana riconosce alla Chiesa cattolica la piena libertà di svolgere la sua missione pastorale educativa e caritativa, di evangelizzazione e di santificazione». [↑](#footnote-ref-69)
70. Si segnala che l PNRR (ossia il decreto-legge 31 maggio 2021, n. 77, convertito con modificazioni in Legge 29 luglio 2021, n. 108) apporta modifiche di rilievo per gli enti religiosi che fanno parte del Terzo settore, anche nella veste giuridica di Impresa sociale. Infatti, viene modificato proprio l’art. 4, comma 3 del Codice di Terzo settore e si puntualizza che agli enti religiosi/ETS si applica la normativa di Terzo settore non solo per il «Ramo ETS» costituito per svolgere le attività di interesse generale di cui all’art. 5, CTS ma anche per **l’eventuale svolgimento di attività diverse** di cui all’art. 6 CTS - v., art. 66, comma 01, lett. a) della Legge n. 108/2021. [↑](#footnote-ref-70)
71. V. art. 4, comma 1, lettera d),L. 106/2016, cit. [↑](#footnote-ref-71)
72. V., art. 1 comma 3, D.lgs. n. 112/2017: «Agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all’articolo 2, a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, recepisca le norme del presente decreto. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all’articolo 9». [↑](#footnote-ref-72)
73. Cfr. Susanna Beretta, *Enti ecclesiastici e riforma del Terzo settore*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli, 2020, pp. 213 ss. [↑](#footnote-ref-73)
74. In riferimento al Regolamento: 1) occorre la forma dell’atto pubblico o della scrittura privata autenticata; 2) «ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti» il regolamento deve recepire le norme del Codice del Terzo Settore o del Decreto sull’impresa sociale; 3) deve essere depositato nel Registro unico nazionale del Terzo Settore oppure, per il Ramo d’impresa sociale, nel Registro delle imprese.

    Pur non essendo identici gli effetti dell’atto pubblico e della scrittura privata autenticata, occorre segnalare che il notaio è comunque tenuto a svolgere le medesime verifiche in ordine all’adeguatezza del contenuto del regolamento rispetto a quanto prescritto dalla normativa; di contro, poiché la scrittura privata autenticata consente che il regolamento sia redatto dall’ente religioso – e non necessariamente dal notaio – è almeno probabile che sarà quest’ultima la via preferita. V., Don L. Simonelli, Il regolamento del Ramo dell’ente religioso. Disciplina e prospettive, Relazione tenutasi nell'ambito del convegno “Il Terzo Settore nella prospettiva degli enti ecclesiastici”, *online* dal 3 luglio 2020 al 31 dicembre 2020, in <https://biblioteca.fondazionenotariato.it/art/regolamento-ramo-ente-religioso.html#_ftn37>. [↑](#footnote-ref-74)
75. Inoltre va specificato l’obbligo di tenuta dei libri sociali obbligatori in conformità con la struttura dell’ente. Occorre, anche, indicare il trattamento economico e normativo dei lavoratori; i poteri di rappresentanza e di gestione, con specifica indicazione delle eventuali limitazioni e dei relativi controlli interni, se previsti dall’ordinamento confessionale, in conformità alle risultanze del Registro delle persone giuridiche nel quale gli enti religiosi civilmente riconosciuti sono iscritti; e condizioni di validità o di efficacia degli atti giuridici prescritte per gli enti religiosi civilmente riconosciuti dai relativi ordinamenti confessionali, ove tali condizioni abbiano rilevanza ai sensi di legge. V., art. 15, [D.M. n. 106, 15 settembre 2020](https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2020/DM-106-del-15092020-con-allegati-A-B-C.pdf). Nello specifico, il Decreto disciplina le procedure di iscrizione, le modalità di deposito degli atti, le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione degli enti non profit nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore(RUNTS). [↑](#footnote-ref-75)
76. V., *infra,* le indicazioni di iscrizione al RUNTS. [↑](#footnote-ref-76)
77. Sul punto, vedi le sempre attuali riflessioni in materia di G. Rivetti, *Onlus. Autonomia e controlli*, Milano, Giuffrè, 2004, pp. 135 ss. [↑](#footnote-ref-77)
78. Cfr. CEI, *Istruzione in materia amministrativa*, n. 8/9, 1° settembre 2005, p. 374 ss. [↑](#footnote-ref-78)
79. Cfr. A. Bettetini, *Riflessi canonistici della riforma del Terzo settore*, «Stato, Chiese e pluralismo confessionale», n. 20, 2018, p. 20 ss.; P. Cavana, *Enti ecclesiastici e riforma del Terzo settore. Profili canonistici*, «Stato, Chiese e pluralismo confessionale», n. 22, 2018; P. Consorti, *Questioni di diritto patrimoniale canonico. Alcune riflessioni a partire dagli adempimenti conseguenti alla riforma italiana in materia di Terzo settore*, «Stato, Chiese e pluralismo confessionale», n. 10, 2019. Riguardo, invece, all’applicazione del principio di sussidiarietà nell’ordinamento canonico, v. G. Boni, *Corresponsabilità e sussidiarietà nella Chiesa*, in [G. Cimbalo](https://www.amazon.it/s/ref=dp_byline_sr_book_1?ie=UTF8&field-author=G.+Cimbalo&search-alias=stripbooks), [J.I. Alonso Perez](https://www.amazon.it/s/ref=dp_byline_sr_book_2?ie=UTF8&field-author=J.+I.+Alonso+Perez&search-alias=stripbooks) (a cura di), *Federalismo, regionalismo* *e principio di sussidiarietà orizzontale. Le azioni, le strutture, le regole della collaborazione con enti confessionali*, Torino, Giappichelli, 2005. [↑](#footnote-ref-79)
80. Considerato che il regolamento determina la possibilità di gestire le opere e i relativi beni (materiali ed immateriali) applicando la normativa della Riforma – senza dover generare un nuovo soggetto giuridico (civile o canonico) – la decisione di dar vita ad un Ramo di Terzo Settore o d’impresa sociale compete a colui che esercita la funzione amministrativa, e per gli enti della Chiesa cattolica tale funzione spetta «… a chi regge immediatamente la persona cui gli stessi beni appartengono, a meno che non dispongano altro il diritto particolare, gli statuti o la legittima consuetudine …» (can. 1279 § 1). Qualora si trattasse di un atto costitutivo di un nuovo soggetto canonico (di natura privata o pubblica, con o senza personalità giuridica canonica) dovrebbe essere assunto dall’ufficio canonico o dal soggetto canonico collegiale che ne ha la competenza (cfr. n. 11, *Istruzione in Materia Amministrativa della Cei*, 2005).

    Trattandosi, di regola, di un atto di amministrazione straordinaria, colui che ha la legale rappresentanza dell’ente potrà sottoscrivere (dinanzi al notaio) l’atto canonico che adotta il regolamento solo esibendo la decisione assunta dall’organo amministrativo e l’autorizzazione canonica prevista dal canone 1281 (e, per gli istituti religiosi, dal canone 638). Di per sé è sufficiente esibire l’autorizzazione canonica qualora tale provvedimento segnali con puntualità anche la decisione assunta dall’organo amministrativo (per es. indicando la denominazione dell’organo, la data ed il luogo della decisione), V. Don L. Simonelli, Il regolamento del Ramo dell’ente religioso., cit. [↑](#footnote-ref-80)
81. L’inclusione di un bene ecclesiastico nel ‘patrimonio destinato’ lo assoggetta, infatti, ai vincoli previsti dalla Riforma circa l’uso e la destinazione dei beni. A maggior ragione deve essere considerato atto peggiorativo qualora la costituzione del ‘patrimonio destinato’ dovesse essere seguita dall’effetto – ope legis – della segregazione patrimoniale a favore dei soli creditori delle opere del Ramo. [↑](#footnote-ref-81)
82. Cfr. Don L. Simonelli, *Il regolamento del Ramo dell’ente religioso*, cit. [↑](#footnote-ref-82)
83. Cfr. D.m. n. 106, 15 settembre 2020, art. 14. [↑](#footnote-ref-83)
84. Qualora l’ente istante intenda essere iscritto anche presso altra sezione del RUNTS, l’istanza è presentata in maniera unitaria all’Ufficio statale del RUNTS, che effettua anche le verifiche relative ai requisiti necessari all’iscrizione nell’ulteriore sezione. Nel caso in cui l’esito dell’istruttoria sia positivo per entrambe le sezioni, l’Ufficio statale del RUNTS comunica all’Ufficio regionale o provinciale del RUNTS territorialmente competente il provvedimento d’iscrizione nella sezione Reti associative, ai fini dell’automatica iscrizione dell’ente nella sezione ulteriore, con pari decorrenza. Qualora l’esito dell’istruttoria sia negativo con riferimento all’iscrizione nella sezione Reti associative, l’istanza nel suo complesso è respinta. [↑](#footnote-ref-84)
85. Cfr. Art. 4, comma 3, D.lgs. n. 117/2017, cit. e art. 1, comma 3, Dl.gs. n. 112/2027, cit. [↑](#footnote-ref-85)
86. Dottrina sottolinea che questa previsione costituisce una forma di discriminazione a carico dell’ente religioso in quanto «se per la generalità degli enti del terzo settore la costituzione del patrimonio destinato è una possibilità, per i nostri enti si presenta come un obbligo», creando quindi «una forma di aggravamento dettata dalla specialità confessionale/religiosa dell’ente, ponendolo in una posizione più pesante rispetto agli altri enti che pure esercitano le stesse attività». Cfr. P. Consorti, *L’impatto del nuovo Codice del Terzo settore sulla disciplina degli “enti religiosi”*, «Stato, Chiese e pluralismo confessionale», n. 4, 2018, p. 11 ss. Sullo stesso tema, v. anche M. Ferrante, *Enti religiosi/ecclesiastici e riforma del Terzo settore*, Torino, Giappichelli, 2019; F. Moroni, *Enti religiosi e riforma del Terzo settore*, Roma, Aracne, 2019; A. Fuccillo, R. Santoro, L. Decimo, *Gli enti religiosi ETS Tra diritto speciale e regole di mercato*, Napoli, Esi, 2019; M. Parisi, *Enti religiosi e “Codice del Terzo settore”: verso il superamento della specialità pattizia delle persone giuridiche ecclesiastiche*, «Diritto e società*»,* 2, 2019; P. Floris, *Enti religiosi e riforma del Terzo settore: verso nuove partizioni nella disciplina degli enti religiosi,* «Stato, Chiese e pluralismo confessionale*»*, n. 3, 2018; A. Perrone, V. Marano, *La riforma del Terzo settore e gli enti ecclesiastici: un rischio, un costo o un’opportunità?*, «Stato, Chiese e pluralismo confessionale*»*, n. 35, 2018; C. Elefante, *Enti ecclesiastici-religiosi e Terzo settore tra questioni aperte e prospettive di riforma: sviluppi recenti*, «Quaderni di diritto e politica ecclesiastica», n. 3, 2017. [↑](#footnote-ref-86)
87. Cfr. Codice di Diritto Canonico, can. 1291. Il «patrimonio stabile» si identifica nell’insieme dei «beni legittimamente assegnati» alla persona giuridica pubblica canonica **-** siano essi beni strumentali o beni redditizi - per agevolare il conseguimento dei fini istituzionali e garantirne l’autosufficienza economica». [↑](#footnote-ref-87)
88. Cfr. art. 144, comma 2 TUIR, cit. [↑](#footnote-ref-88)
89. V. art.10, comma, D.lgs. n. 460/1997, cit. e art. 1, comma 3, D.lgs. n. 155/2006, cit. [↑](#footnote-ref-89)
90. Cfr. Agenzia delle Entrate, circ. n. 86/E, 13 marzo 2002. [↑](#footnote-ref-90)
91. Cfr. Cass., sent n. 526/2021, cit. Il requisito della separazione contabile risulta integrato anche in presenza di una contabilità o un piano dei conti unico, che consenta, però, di distinguere i redditi relativi alle varie attività tramite la definizione di modalità di imputazione delle voci di costo-ricavo e delle attività - passività, riconducibili alle diverse branche operative. [↑](#footnote-ref-91)
92. *Ibidem*. I giudici aggiungono che «gli enti ecclesiastici di maggiori dimensioni possono ricorrere anche a mezzo della partita doppia, normalmente utilizzata nella contabilità ordinaria degli enti commerciali. In tal caso, al termine dell’esercizio, deve essere redatto il relativo bilancio, formato dal conto economico dallo stato patrimoniale. Il [D.P.R. n. 600 del 1973, art. 20,](#/ricerca/fonti_documento?idDatabank=7&idDocMaster=1947935&idUnitaDoc=5977371&nVigUnitaDoc=1&docIdx=1&isCorrelazioniSearch=true&correlatoA=Giurisprudenza) peraltro, ha previsto che in relazione alle attività commerciali eventualmente esercitate dagli enti non commerciali, sono obbligatorie le scritture contabili di cui al medesimo D.P.R. artt. 14-16-18, e che gli adempimenti contabili sono determinati dalle dimensioni del fatturato dell’attività commerciale». [↑](#footnote-ref-92)
93. *Ibidem*. sul piano pratico, la “separazione contabile”, potrebbe avvenire mediante l’adozione di due sistemi contabili distinti, come per esempio un registro di prima nota per l’attività commerciale ed uno per l’attività istituzionale, oppure, nell’ambito delle complessive risultanze contabili, individuando appositi conti o sottoconti, che evidenzino la natura della posta contabile sottesa, di natura commerciale, istituzionale o promiscua. [↑](#footnote-ref-93)
94. *Ibidem*. [↑](#footnote-ref-94)
95. Legge 29 luglio 2021, n. 108, Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 31 maggio 2021, n. 77, recante governance del Piano nazionale di ripresa e resilienza e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure. [↑](#footnote-ref-95)
96. Anche in questo caso, si riscontra la medesima finalità di trasparenza e garanzia sia a vantaggio dei creditori dell’ente eventualmente interessati a far valere i loro diritti sul «ramo secolare»; sia dell’ente religioso stesso interessato a non pregiudicare il patrimonio destinato allo svolgimento delle proprie attività istituzionali (di religione o di culto). Inoltre, costituisce una forma di tutela anche in ipotesi di avvio di procedure esecutive o concorsuali, v. F. Moroni, *Enti religiosi di Terzo settore e Organizzazioni di volontariato. Le novità nel PNRR*, «Fisco & Tasse», 7 agosto 2021. [↑](#footnote-ref-96)
97. V. art. 10, D.lgs. n. 460/1997, cit. [↑](#footnote-ref-97)
98. V. art. 12, D.lgs. n. 117/2017, cit.: «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. 2. La disposizione di cui al comma 1 non si applica agli enti di cui all’articolo 4, comma 3. 3. L’indicazione di ente del Terzo settore o dell’acronimo ETS, ovvero di parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli, non può essere usata da soggetti diversi dagli enti del Terzo settore». [↑](#footnote-ref-98)
99. Cfr. art. 6, comma 2, D.lgs. n. 112/2017, cit. [↑](#footnote-ref-99)
100. Ivi, art. 15. [↑](#footnote-ref-100)
101. Ivi, art. 15, comma 4. [↑](#footnote-ref-101)
102. Ivi, art. 26. [↑](#footnote-ref-102)
103. Ivi, art. 26, comma 8. Si ricorda che tale organo, che ha potere di rappresentanza generale dell’ente, entro trenta giorni dalla nomina deve provvedere a richiedere l’iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore. [↑](#footnote-ref-103)
104. Si applica l’art. 2382 del Codice civile. [↑](#footnote-ref-104)
105. Cfr. art. 26, comma 5, D.lgs. n. 117/2017, cit.: «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, 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». [↑](#footnote-ref-105)
106. Cfr. P. Consorti, *L’impatto del nuovo Codice del Terzo settore sulla disciplina degli “enti religiosi”,* cit., p. 9. [↑](#footnote-ref-106)
107. V. art. 29, D.lgs. n. 117/2017, cit., in quale dispone che: «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’articolo 2409 del codice civile, in quanto compatibile. 2. Ogni associato, ovvero almeno un decimo degli associati nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, che hanno più di 500 associati, può denunziare i fatti che ritiene censurabili all’organo di controllo, se nominato, il quale deve tener conto della denunzia nella relazione all’assemblea. Se la denunzia 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. 3. Il presente articolo non si applica agli enti di cui all’articolo 4, comma 3». [↑](#footnote-ref-107)
108. Cfr, art. 2, comma 6, D.lgs. n. 112/2017, cit. Inoltre, sempre in riferimento al personale impiegato, l’art. 13, comma 3 norma cit., stabilisce che per determinare il numero massimo dei volontari impiegati non vanno conteggiati i membri che operano all’interno dell’ente religioso. [↑](#footnote-ref-108)
109. Ivi, art. 9, comma 3. [↑](#footnote-ref-109)
110. Ivi, art. 5, comma 4. [↑](#footnote-ref-110)
111. Ivi, art. 11, comma 2. In dottrina, v. G. Visconti, *La disciplina dell’impresa sociale*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli, 2020; L. Fazzi, *Costruire l'innovazione nelle imprese sociali e nel terzo settore*, Roma, Franco Angeli, 2019; A. Mazzullo, *Diritto dell'imprenditoria sociale. Dall'impresa sociale all’«impact investing»*, Torino, Giappichelli, 2019; A. Fici (a cura di), *La riforma del terzo settore e dell’impresa sociale. Una introduzione,* Napoli, Editoriale scientifica, 2018; C. Borzaga, L. Fazzi, *Le Imprese sociali*, Roma, Carocci, 2011. [↑](#footnote-ref-111)
112. Cfr. Decreto del Ministero del Lavoro, 19 maggio 2021, n. 107, recante *Regolamento ai sensi dell’articolo 6 del decreto legislativo n. 117 del 2017*(*Codice del Terzo settore), concernente l’individuazione di criteri e limiti delle attività diverse degli enti di Terzo settore.* [↑](#footnote-ref-112)
113. Cfr. F. Moroni, G. Rivetti, Terzo settore. Pubblicato il D.M. sulle attività diverse, in *Il Tributario,* 2 agosto 2021. [↑](#footnote-ref-113)
114. Per un approfondimento in tema di agevolazioni ed esenzioni previste per gli enti in esame, v. S. Boffano, *L’IVA quale “Tributo-Cenerentola” della riforma del terzo settore*, «Riv. Dir. Trib.», 2 giugno 2020; G. Rivetti, *Enti ecclesiastici e regime delle esenzioni tributarie nell’evoluzione della recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, «Riv. Dir. Trib.», 1, 2009, p. 159 ss.; v., inoltre, le sempre attuali riflessioni di A. Contrino, *Incertezze e punti fermi sul presupposto soggettivo dell’imposta sul valore aggiunto*, «Dir. e Prat. Trib.», 3, 82, 2009, pp. 535-599; M. Basilavecchia, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario*), «Rass. Trib.», I, 433, 2002; L. Castaldi, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi,* Torino, Giappichelli, 1999; E. Della Valle, *Iva: l’ente che non ho per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali*, «Rass. Trib.», 1999; S. La Rosa, *Le agevolazioni tributarie*, in A. Amatucci (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, Cedam, 1994, vol. I, p. 401 ss.; F. Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, Cedam, 1992. [↑](#footnote-ref-114)
115. V. art. 79, comma 4, lett. a), D.lgs. n. 117/2017, cit. [↑](#footnote-ref-115)
116. Cfr. art. 82, D.lgs. n. 117/2017, cit. [↑](#footnote-ref-116)
117. Si evidenzia come con il «Decreto Semplificazioni» (D.L. n. 66, 31 maggio 2021) all’art. 66, comma 1 si dispone una

     nuova modifica dell’art. 101, comma 2 Codice del Terzo settore, stabilendo dunque un’ulteriore proroga per l’adeguamento degli Statuti degli ETS. Nello specifico, viene fissata la data del 31 maggio 2022 e quindi la proroga è di ben un anno rispetto alla precedente data (31 maggio 2021). Si tratta ormai della sesta proroga del termine, fissato in principio al 3 febbraio 2019. V., F. Moroni, *Terzo settore: proroga adeguamenti statutari al 31 maggio 2022*, «Fisco e Tasse», 4 giugno 2021. [↑](#footnote-ref-117)
118. Sul tema, v. F. Moroni, L. Gabbanelli, *Esenzione imposte di bollo e registro per gli enti del Terzo settore*, «Fisco e Tasse», 21 aprile. 2021. Al riguardo l’Agenzia delle entrate, con risposta a istanza di interpello n. 22, 8 gennaio 2021, fornisce chiarimenti in merito al quesito avanzato proprio da un ente religiosoin possesso della qualifica di organizzazione di volontariato (Odv)ed iscritto al corrispondente Registro, il quale sosteneva di essere esente dal pagamento dell’imposta di bollo e di registro in proposito della registrazione di un contratto di convenzione con il Comunecirca l’accesso ai contributi derivanti dalla destinazione dell’8% degli oneri di urbanizzazione secondaria incassati dal Comune. [↑](#footnote-ref-118)
119. Si richiama l’evoluzione normativa in materia di ICI/IMU: art. 7, comma 1, lettera i), D.lgs. n. 504, 30 dicembre 1992; art. 9, comma 8, secondo periodo, D.lgs. n. 23, 14 marzo 2011; art. 91-bis, D.L. n. 1, 24 gennaio 2012, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 27, 24 marzo 2012; art. 1, comma 3, D.L. n. 16, 6 marzo 2014, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 68, 2 maggio 2014 e relative disposizioni di attuazione. In giurisprudenza, in materia di esenzione dalle imposte indirette, v. Cass., sent. n. 4027, 14 marzo 2012; Cass., sent. n. 8649, 29 aprile 2015; Cass., sent. n. 14225, 8 luglio 2015; Cass., sent. n. 42, 3 gennaio 2018; Cass., ord. n. 32789, 19 dicembre 2018; Cass., sent. n. n. 10124, 11 aprile 2019; CTR Lazio, sent. n. 6600, 27 novembre 2019; CTR Lazio, sent. n. 9/2021. [↑](#footnote-ref-119)
120. Gli immobili indicati nei tre articoli precedenti, nonché quelli adibiti a sedi dei seguenti istituti pontifici: Università Gregoriana, Istituto Biblico, Orientale, Archeologico, Seminario Russo, Collegio Lombardo, i due palazzi di Sant’Apollinare e la Casa degli esercizi per il Clero di San Giovanni e Paolo (Alleg. III, 1, 1 bis, 2, 6, 7, 8), non saranno mai assoggettati a vincoli o ad espropriazioni per causa di pubblica utilità, se non previo accordo con la Santa Sede, e saranno esenti da tributi sia ordinari che straordinari tanto verso lo Stato quanto verso qualsiasi altro ente. [↑](#footnote-ref-120)
121. D.L. n. 898/1968 conv. in l. n. 1089/1968, art. 18, secondo cui: «[. . . ] è concesso uno sgravio sul complesso dei contributi dovuti all’Istituto nazionale della previdenza sociale dalle aziende industriali che impiegano più di trentacinque dipendenti nei territori indicati dall’articolo 1 del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1967, n. 1523»). [↑](#footnote-ref-121)
122. Cfr. Distinzione fatta ad opera dell’art. 16 della legge n. 222/1985 che recita: “*Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione o di culto quelle dirette all’esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all’educazione cristiana; b) attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro*” [↑](#footnote-ref-122)
123. Cfr. Consilio di stato parere n. 1405/2017: “*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’articolo 8 Cost. (sentenza n. 43 del 1988) e dall’articolo 19 Costituzione 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 (sentenze n. 346 del 2002 e n. 195 del 1993*)”. Il parere stabilisce che qualsiasi confessione religiosa valga come quelle con le quali si sono conclusi trattati; allo stesso modo non dovrebbero esserci discriminazioni tra enti religiosi, a qualsiasi confessione appartengano. Non affronta tuttavia la questione di quali siano i criteri che possono aiutare a distinguere un ente religioso, che deve sempre avere fini di religione e di culto, salvo l’esercizio di attività secondarie (che quindi potrebbero essere quelle svolte dal “ramo ETS” o dal “ramo impresa sociale”), da un ente civile che svolga anche attività di natura religiosa, il quale, per entrare a far parte del terzo settore disciplinato dalla normativa del 2017, non può istituire soltanto un “ramo” ma, in conformità al CTS, deve svolgere solo le attività di interesse generale (art. 5, CTS e art. 2 del D. lgs. n. 112/2017) e quelle diverse di cui all’art. 6, CTS. [↑](#footnote-ref-123)
124. Il delicato rapporto tra le attività di interesse generale inserite nel ramo e le attività di religione o culto è stato affrontato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali che, con la nota n. 3734 del 15 aprile 2019, ha precisato che le attività di religione o culto non possono essere ricondotte né tra quelle di interesse generale, né tra quelle “diverse” di cui all’art. 6 del Codice del Terzo Settore. [↑](#footnote-ref-124)
125. Cfr. Art. 1, L. 222/1985 [↑](#footnote-ref-125)
126. Si ricorda che, la possibilità di essere ETS limitatamente ad un ramo di attività era già stata sperimentata per le Onlus e la relativa esperienza aveva dimostrato che si possono distinguere alcune attività “secondarie” dell’ente religioso da quelle principali e istituzionali (in primis quelle di religione o culto), consentendo così di limitare alle prime l’applicazione della riforma. Questa soluzione consente agli enti religiosi di continuare a svolgere le attività che sono loro proprie, senza dover procedere ad una scissione o alla costituzione di un ente controllato, sia esso lucrativo o del Terzo Settore o Impresa Sociale; inoltre impedisce di estendere le agevolazioni previste dal CTS e dal D. Lgs. n. 112/2017 alle attività di culto e religione che sono proprie di questi enti. Tuttavia, tra il testo Onlus da una parte e quello del CTS e del D. Lgs. n. 112 dall’altra, ci sono alcune differenze: l’art. 10 comma 9 del D. Lgs. 460/1997 chiedeva come sola condizione la tenuta di scritture contabili separate ed inoltre era limitato ai soli enti ecclesiastici, mentre il CTS e il D. Lgs. n. 112 fanno entrambi riferimento a tutti gli enti religiosi riconosciuti nel nostro ordinamento da accordi e intese concluse con altre confessioni religiose e pongono nuove, diverse condizioni. In più. la forma pubblica è una novità perché per i “rami Onlus” si richiedeva solo una scrittura registrata [↑](#footnote-ref-126)
127. Art. 2, D. Lgs 117/2019: 1*. L'impresa sociale deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari in conformità alle disposizioni del codice civile applicabili, e deve 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. 2. L'impresa sociale deve, inoltre, depositare presso il registro delle imprese e pubblicare nel proprio sito internet il bilancio sociale redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del Terzo settore di cui all'articolo 5, comma 1, lettera g), della legge 6 giugno 2016, n. 106, e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell’attività esercitata e delle dimensioni dell'impresa sociale, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte*. [↑](#footnote-ref-127)
128. Soluzione di fatto già sperimentata dalle ONLUS (art. 10, comma 9, D.lgs. n. 460/1997) secondo i chiarimenti forniti con circolare MEF n. 168/1998. [↑](#footnote-ref-128)
129. Si ricorda che, per gli enti ecclesiastici dobbiamo rammentare che la Commissione paritetica tra Santa sede e Repubblica Italiana, nell’intesa tecnica interpretativa ed esecutiva dell’accordo concordatario, ha stabilito che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti hanno una disciplina che presenta carattere di specialità rispetto a quella del Codice civile in materia di persone giuridiche. In particolare, gli enti ecclesiastici sono riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili nel rispetto delle loro caratteristiche originarie stabilite dalle norme del diritto canonico. Vi si legge: “Non sono pertanto applicabili agli enti ecclesiastici le norme dettate dal Codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private. Non può dunque richiedersi ad essi, ad esempio, la costituzione per atto pubblico o il possesso in ogni caso dello statuto, né la conformità del medesimo, ove l’ente ne sia dotato, alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private”. [↑](#footnote-ref-129)
130. Cfr. art. 4, CTS, comma 1. *“Sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, 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”.* [↑](#footnote-ref-130)
131. Tale disposizione riguarda il “ramo” ETS e non l’ente religioso in quanto tale soggetto alle specifiche disposizioni canoniche e pattizia di cui all’art. 20, Legge 222/1985 [↑](#footnote-ref-131)
132. Al riguardo si veda documento di prassi Circolare n59/E del 31 ottobre 2007. [↑](#footnote-ref-132)
133. Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate, n. 86/E/2022. [↑](#footnote-ref-133)
134. Si ricorda che, l’art, 13 del Codice, fornisce solo le indicazioni minimali concernenti il contenuto del bilancio. Il comma 2 delega il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del terzo settore. [↑](#footnote-ref-134)
135. Cfr. Co. 4, art. 79 “Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore ((di natura non commerciale ai sensi del comma 5)): a) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione; b) i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, delle attività di cui ai commi 2 e 3 del presente articolo [↑](#footnote-ref-135)
136. Art. 13 CTS “*1. Gli enti del Terzo settore devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.*

     *2. Il bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro può essere redatto nella forma del rendiconto per cassa.*

     *3. Il bilancio di cui ai commi 1 e 2 deve essere redatto in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del Terzo settore”.* [↑](#footnote-ref-136)
137. Art. 13, comma 4, [↑](#footnote-ref-137)
138. Il bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro può essere redatto nella forma del rendiconto per cassa. [↑](#footnote-ref-138)
139. L’obbligo di utilizzo del sistema di rilevazione per competenza economica scatta dall’esercizio successivo a quello rendicontato. Il DM del 5 marzo 2020 ha, infatti, opportunamente puntualizzato nell’Introduzione dell’Allegato 1 che “[a]i fini dell’individuazione degli enti che rientrano nell’obbligo di redazione del bilancio secondo il principio della competenza economica o nella facoltà di redazione del bilancio secondo il principio di cassa, si dovrà tenere conto del volume complessivo di ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate conseguiti come risultanti dal bilancio dell’esercizio precedente”. Così facendo l’applicazione dell’agevolazione risulta coordinata con quanto previsto a livello fiscale in materia di scritture contabili in quanto ha efficacia dall’esercizio successivo alla realizzazione di ricavi non superiori a 220.000,00 euro annui (si veda capitolo 5). [↑](#footnote-ref-139)
140. Il MLPS sul dubbio si esprime affermando che per l’individuazione del regime “… si dovrà tenere conto del volume complessivo di ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate conseguiti come risultanti dal bilancio dell’esercizio precedente”, senza nulla specificare. [↑](#footnote-ref-140)
141. Circolare 2019 del CNDCEC, già citata. [↑](#footnote-ref-141)
142. Il Modello contempla la possibilità che possano essere realizzati anche ricavi distinguendo ricavi, rendite e proventi. [↑](#footnote-ref-142)
143. L’idea originaria della scelta, contrapposta a quella che vuole lo schema di esposizione della gestione del periodo articolato in forma scalare, risiede nella constatazione che, non esistendo spesso una naturale correlazione tra costi sostenuti e ricavi realizzati, la rappresentazione scalare, che ha come esigenza informativa primaria l’indicazione di risultati parziali, perde di significato. [↑](#footnote-ref-143)
144. È evidentemente che questa logica risulta utile per distinguere le attività di interesse generale ex art. 5 del CTS; area delle attività diverse, ex art. 6 del CTS; area della raccolta fondi ex art. 7 del CTS; area patrimoniale-finanziaria e area di supporto generale. [↑](#footnote-ref-144)
145. Costi e oneri/Ricavi, rendite e proventi da attività diverse– componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività diverse di cui all’articolo 6 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117 e s.m.i., indipendentemente dal fatto che queste siano state svolte con modalità non commerciali o commerciali. [↑](#footnote-ref-145)
146. Costi e oneri/Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi – componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività di raccolta fondi occasionali e non occasionali di cui all’articolo 7 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117 e s.m.i. [↑](#footnote-ref-146)
147. Costi e oneri/Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali– componenti negativi/ positivi di reddito derivanti da operazioni aventi natura di raccolta finanziaria/generazione di profitti di natura finanziaria e di matrice patrimoniale, primariamente connessa alla gestione del patrimonio immobiliare, laddove tale attività non sia attività di interesse generale ai sensi dell’articolo 5 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117 e s.m.i. Laddove si tratti invece di attività di interesse generale, i componenti di reddito sono imputabili nell’area A del rendiconto gestionale. [↑](#footnote-ref-147)
148. Si veda Peta M., Bilancio e rendiconti degli enti del terzo settore, E-book Fisco e Tasse, Maggioli, Gennaio 2023 [↑](#footnote-ref-148)
149. Il decreto specifica anche che tra i costi complessivi rientrano:

     - i costi figurativi relativi ai volontari non occasionali (art. 17, co. 1 del Cts);

     - le erogazioni gratuite di denaro e le dismissioni gratuite di beni e servizi per il loro valore normale;

     - la differenza tra valore normale di beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell’attività statutaria e il costo effettivo di acquisto. [↑](#footnote-ref-149)
150. Esempio: se l’ente ha proventi da interessi generali per 2milioni di euro ed ha ratei e risconti attivi per €50, la descrizione della composizione dei risconti potrebbe paradossalmente essere controproducente ai fini della leggibilità dell’informativa, poiché potrebbe distogliere l’attenzione del lettore dalle informazioni “importanti [↑](#footnote-ref-150)
151. Sulle tipicità delle organizzazioni di volontariato alla luce della riforma del Terzo settore, si veda Di Bella M., Le particolari categorie di enti del Terzo settore, Organizzazioni di volontariato e Associazioni di promozione sociale, 2012; Donati F. e Sanchini F., Il Codice del Terzo settore, Giuffrè, Milano, 2019. [↑](#footnote-ref-151)
152. Cfr. Glossario decreto MLPS: per parti correlate si intende:

     ogni persona o ente in grado di esercitare il controllo sull’ente. Il controllo si considera esercitato dal soggetto che detiene il potere di nominare o rimuovere la maggioranza degli amministratori o il cui consenso è necessario agli amministratori per assumere decisioni;

     ogni amministratore dell’ente;

     ogni società o ente che sia controllato dall’ente (ed ogni amministratore di tale società o ente). Per la nozione di controllo delle società si rinvia a quanto stabilito dall’art. 2359 del codice civile, mentre per la nozione di controllo di un ente si rinvia a quanto detto al punto precedente;

     ogni dipendente o volontario con responsabilità strategiche;

     ogni persona che è legata ad una persona, la quale è parte correlata all’ente. [↑](#footnote-ref-152)
153. Il testo di legge richiede che dal rendiconto sulle raccolte debbano risultare “le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all’articolo 79, comma 4, lettera a)”. Ciò significa che nel bilancio dovranno essere esposte le rendicontazioni delle specifiche raccolte occasionali. [↑](#footnote-ref-153)
154. Cfr. art. 8, D. lgs 460/1997 [↑](#footnote-ref-154)
155. *Cfr. Art. 20, DPR 600/73, comma 2, ”Indipendentemente alla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate nell'articolo 108, comma 2-bis, lettera a), testo unico delle imposte sui redditi, approvato”* [↑](#footnote-ref-155)
156. Cfr. comma 3, art. 48, CTS, “…*I rendiconti e i bilanci di cui agli articoli 13 e 14 e i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente devono essere depositati entro il 30 giugno di ogni anno. Entro trenta giorni decorrenti da ciascuna modifica, devono essere pubblicate le informazioni aggiornate e depositati gli atti di cui ai commi 1e 2, incluso l'eventuale riconoscimento della personalità giuridica*”. [↑](#footnote-ref-156)
157. Per approfondimenti si veda G.M. Colombo, M. Setti, Terzo settore Aspetti civilistici, contabili e fiscali, Ipsoa guide operative, Milano 2020, pag. 181. [↑](#footnote-ref-157)
158. Si pone in questo caso il problema di una corretta individuazione delle attività commerciali e del regime fiscale applicabile. Così, ad esempio, di può segnalare l’art. 148 del TUIR, nonché l’art. 4, DPR 633/72, che contengono disposizioni favorevoli alle associazioni religiose. [↑](#footnote-ref-158)
159. Cfr. art. 10, co.9, D.lgs. 460/1997 [↑](#footnote-ref-159)
160. Il legislatore con il D.L. Semplificazioni è intervenuto di fatto integrando talune lacune dell’impianto normativo negli aspetti definitori e variando i parametri quantitativi, in particolare:

     aggiunge un nuovo periodo al comma 2 dell’articolo 79 prevedendo che: “i costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari”;

     modifica il parametro di confronto con i ricavi, dal 5 per cento al 6 per cento;

     prevede un lasso di tempo più lungo da due periodi consecutivi a tre periodi consecutivi, per il monitoraggio della qualifica di (non)commercialità;

     integra il primo periodo del comma 4, che diventa “Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore di natura non commerciale ai sensi del comma 5”;

     integra e adegua il comma 5 – ter, adeguandolo al secondo comma, articolo 104 del Codice;

     integra e adegua il terzo periodo del comma 6 al comma 2 e 2 bis. [↑](#footnote-ref-160)
161. Sul punto bisogna precisare che, la Legge delega di riforma del Terzo settore (art. 9, comma 1, lett. a, Legge 106/2016) ancorava la revisione dell’ente non commerciale alle finalità (come nel caso delle ONLUS) indipendentemente dalla natura dell’attività esercitata. A livello di attuazione della delega è stata mantenuta l’enfasi sull’aspetto della finalità ma senza abbandonare la centralità della natura commerciale e non commerciale dell’attività, sia ai fini dell’imponibilità dell’attività stessa sia per la definizione della natura dell’ente. [↑](#footnote-ref-161)
162. Il D. L Semplificazioni 73/2022, ha precisato che bisogna comprendere tenere conto anche del valore normale delle cessioni o prestazioni svolte a titolo gratuito. [↑](#footnote-ref-162)
163. Il comma 5-bis nell'ultima versione modificata dall'art. 26 del D.L. Semplificazioni, che specifica: "si considerano entrate derivanti da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente i proventi non commerciali di cui agli articoli 84 e 85 e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti alle attività svolte con modalità non commerciali." E chiude precisando che occorre tenere “conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti alle attività svolte con modalità non commerciali”. [↑](#footnote-ref-163)
164. Al riguardo si veda la circolare di aprile 2019 del CNDCEC “Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative”. Cfr. M. Peta “Bilanci e rendiconti degli enti del terzo settore 2022”, Collana E-Book Fisco e Tasse, aprile 2022. [↑](#footnote-ref-164)