



**Andrea Bettetini**

(ordinario di Diritto canonico e Diritto ecclesiastico nell'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano, Facoltà di Giurisprudenza)

### **Riflessi canonistici della riforma del Terzo settore \***

**SOMMARIO:** 1. Premessa. Specificità dell'ente ecclesiastico e diritto comune - 2. Lo scopo di religione o di culto. Finalità canoniche e finalità "pattuite": antinomie e analogie - 3. Attività di interesse generale" di cui all'art. 5 d.lgs. n. 117 del 2017, missione caritativa e sociale della Chiesa e regolamentazione delle attività "diverse" da quelle di culto e religione - 4. Gli enti religiosi civilmente riconosciuti e la novella disciplina sugli enti del Terzo settore e dell'Impresa sociale: adempimenti canonici (regolamento, licenza scritta dell'ordinario e creazione di un patrimonio destinato) - 5. L'identificazione dei beni dell'ente canonico funzionali all'esercizio dell'attività di Terzo settore o di Impresa sociale: il bilancio separato. Conclusioni.

#### **1 - Premessa. Specificità dell'ente ecclesiastico e diritto comune**

La riforma del Terzo settore avviata con la legge di delega n. 106 del 6 giugno 2016, per quanto ancora parziale e non completa in attesa del via libera della Commissione Europea sui nuovi regimi forfettari di tassazione per gli enti del terzo settore e la creazione de Registro unico nazionale, coinvolge senz'altro nella forma e nella sostanza il diritto canonico.

E non poteva essere altrimenti.

Il cammino invero seguito dal legislatore delegato per gli enti religiosi possiamo ben dire sia quello tracciato dall'Intesa sottoscritta il 24 febbraio 1997 dalla Commissione Paritetica Stato Italiano - Santa Sede<sup>1</sup> ed entrata in vigore il 30 aprile 1997<sup>2</sup>, con la quale sono state indicate le linee interpretative delle norme pattizie, la cui applicazione da parte dell'autorità amministrativa, non sempre aderente a tali criteri, aveva portato nel corso

---

\* Il contributo, non sottoposto a valutazione, riproduce, ampliandola e con l'aggiunta di note, la relazione letta al Convegno di studi su *Enti ecclesiastici e riforma del terzo settore* organizzato dal Dipartimento di Scienze giuridiche dell'Università Cattolica del Sacro Cuore, Sede di Piacenza (Piacenza, 18 maggio 2018).

<sup>1</sup> In *Il diritto ecclesiastico*, 110 (1999), I, pp. 1081-1089.

<sup>2</sup> Sul punto, cfr. **L. LACROCE**, *Riconoscimento degli enti ecclesiastici nella giurisprudenza del Consiglio di Stato e nuova intesa tecnica interpretativa ed esecutiva degli Accordi del 1984*, in *Il diritto ecclesiastico*, 110 (1998), I, pp. 36-80.



degli anni ad assimilare la figura dell'ente ecclesiastico a quella degli enti di diritto comune.

La Commissione paritetica ha rilevato che una tale assimilazione, ancorché non generale, contrastava con la specialità delle norme approvate in sede concordataria, che prevedevano, come prevedono il recepimento dell'ente ecclesiastico nell'ordinamento civile con le caratteristiche originarie, così come stabilite dalle norme canoniche. Pertanto, e coerentemente, è stato escluso che potessero essere applicate agli enti ecclesiastici da riconoscere le norme civilistiche in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione di una persona giuridica.

Del resto, già Jemolo, pur con riferimento al sistema concordatario del 1929, aveva con senso comune affermato che lo Stato non poteva pretendere che gli enti ecclesiastici al momento del riconoscimento assumessero

“le forme consuete delle persone già note al diritto statale, né che si richiedessero per essi quelle forme dell'atto costitutivo (così l'esigenza di uno statuto, sulla base del quale si compila poi un regolamento) consuete nelle persone giuridiche laiche”<sup>3</sup>.

Insomma, gli elementi da richiedere per il riconoscimento di un ente canonico quale ente ecclesiastico ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 4 della legge n. 222 del 1985 sono quelli, e solo quelli, che si deducono dalla medesima e dal relativo regolamento di esecuzione n. 33 del 1987, quale modificato dal d.P.R. 1° settembre 1999, n. 337 in seguito all'intesa interpretativa del 24 febbraio 1997. Solo così, chiaritane l'identità ontologica, l'ente ecclesiastico potrà essere considerato una istituzione che conserva nell'ordinamento italiano gli originari caratteri dell'ordinamento canonico entro cui è sorto<sup>4</sup>.

In piena armonia con l'art. 20 Cost. si è così ribadito che nel nostro sistema vi sono formazioni sociali che ottengono la soggettività in ragione

---

<sup>3</sup> A.C. JEMOLO, *Lezioni di diritto ecclesiastico*, 5<sup>a</sup> ed., Giuffrè, Milano, 1979, p. 295.

<sup>4</sup> E invero, il Consiglio di Stato nella giurisprudenza successiva, modificando la propria opinione, non ha mancato di evidenziare che “gli enti della Chiesa cattolica, una volta ottenuto dallo Stato il riconoscimento della personalità giuridica, altro non sono, per l'appunto, che «enti ecclesiastici civilmente riconosciuti». Essi non sono né privati né pubblici, ma Enti di un'autonoma organizzazione confessionale, ai quali lo Stato si è limitato a riconoscere la personalità giuridica”: Cons. Stato, sez. I, 21 marzo 2001, n. 1008/2000, in *Cons. Stato* 2001, I, p. 2402-2405. Critica la natura giuridica degli enti ecclesiastici quale *tertium genus* “perché li esporrebbe [...] a un trattamento singolare, mentre solo nell'ambito del diritto comune essi possono essere riguardati unitamente alle altre persone giuridiche, dal cui regime sarebbe bene si differenziassero sempre meno”, M. TEDESCHI, *Manuale di diritto ecclesiastico*, 5<sup>a</sup> ed., Giappichelli, Torino, 2010, pp. 212-219.



della loro qualificazione religiosa, e che pertanto vi sono enti in cui le condizioni di esistenza vengono a coincidere con le proprie finalità.

Questo giustifica il sistema “ad aquila bicipite” che, come vedremo, caratterizza il regime degli enti religiosi all’interno della riforma del Terzo settore: l’ente ha una sola sostanza, quella religiosa che ne costituisce la ragion d’essere, ma la sua capacità è anche civile, e tale capacità deve essere resa compatibile con la sua sostanza. Nella “Unam Sanctam” Bonifacio VIII sosteneva che “unum corpus” dotato di “duo capita” era una realtà abominevole, “quasi monstruum”. Ma qui la duplicità è invece necessitata, richiesta proprio dalla specifica natura canonica e civile dell’ente.

## **2 - Lo scopo di religione o di culto. Finalità canoniche e finalità “pattuite”: antinomie e analogie**

È ben noto come l’art. 7, secondo comma, legge n. 121 del 1985, nel suo combinato disposto con gli artt. 1 e 2, terzo comma, legge n. 222 del 1985, stabilisca come requisito per il riconoscimento di un ente ecclesiastico della Chiesa cattolica che esso persegua in modo costitutivo ed essenziale un fine di religione o di culto, anche se connesso a finalità di carattere caritativo previste dal diritto canonico.

Specificamente, l’art. 16, lett. *a*, della ora richiamata legge n. 222 del 1985 considera come 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. Mentre (art. 16, lett. *b*, legge n. 222 del 1985) sono considerate 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 e a scopo di lucro.

Stante la garanzia dell’art. 20 Cost., e il principio generale accolto nel nostro ordinamento dell’utilità strumentale di rapporti anche estranei allo scopo per il conseguimento dello scopo medesimo<sup>5</sup>, non si esclude che l’ente possa comunque svolgere altre attività. Dagli art. 7, n. 3, secondo

---

<sup>5</sup> Come è stato rilevato, nell’ordinamento italiano “si intende riconosciuta alla persona giuridica una capacità giuridica generale e non già funzionale, per cui essa può esercitare qualsiasi tipo di attività. E questo vale anche per quelle particolari persone giuridiche che sono gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti”: **A. VITALE**, *Corso di diritto ecclesiastico. Ordinamento giuridico e interessi religiosi*, 9<sup>a</sup> ed., Giuffrè, Milano, 1998, p. 423. Nel medesimo senso, **F. SANTORO PASSARELLI**, *Dottrine generali del diritto civile*, ristampa 9<sup>a</sup> ed., Jovene, Napoli, 1977, pp. 43-44.



comma, legge n. 121 del 1985, e 15 legge n. 222 del 1985, si evince infatti come agli enti ecclesiastici possano essere imputate attività diverse da quelle di culto o di religione, che sono assoggettate, nel rispetto della struttura e della finalità specifiche di tali enti, alle leggi statali che riguardano tali attività, e al regime tributario previsto per le medesime.

Tuttavia, condizione per la riconoscibilità dell'ente è che queste ulteriori attività non abbiano natura prevalente rispetto a quelle di cui all'art. 16, lett. *a*, legge n. 222 del 1985, ma siano a queste connesse o strumentali<sup>6</sup>, e comunque compatibili con la struttura e la finalità dell'ente stesso<sup>7</sup>. Adottando la terminologia dell'art. 73, quarto comma, del T.U.I.R. (d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917), possiamo dire che la finalità religiosa e culturale deve costituire l'oggetto se non esclusivo perlomeno principale dell'ente ecclesiastico, e tale sarà non solo se risulta dallo statuto o dall'atto costitutivo, ma anche sulla base dell'attività realmente svolta dagli organi dell'ente<sup>8</sup>, che assume carattere non "marginale nell'ambito degli scopi che l'ente persegue"<sup>9</sup>.

Tali limiti non dipendono dall'ordinamento statale (l'articolo 15 della legge n. 222 del 1985 esclude invero che possano porsi vincoli per il solo fatto che si tratta di un ente ecclesiastico) ma da quello canonico: si deve infatti considerare che il canone 1254 del Codice di diritto canonico consente ai soggetti giuridici canonici di possedere e utilizzare i beni temporali (e implicitamente anche a essere titolare di attività) solo "ad fines sibi proprios prosequendos", in vista della realizzazione dei fini che sono loro propri, ossia "ordinare il culto divino, provvedere a un onesto sostentamento del clero e degli altri ministri, esercitare opere di apostolato sacro e di carità, specialmente a servizio dei poveri". Compete pertanto agli amministratori degli enti e ai soggetti cui spetta l'esercizio della vigilanza canonica

---

<sup>6</sup> Cons. Stato, sez. I, 17 aprile 1991, n. 828, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 1991-92/1, pp. 540-541; 12 maggio 1993, n. 462, cit.

<sup>7</sup> Cons. Stato, sez. I, 6 giugno 1990, n. 758; 13 gennaio 1999, n. 841 del 1998.

<sup>8</sup> Art. 73 T.U.I.R. "4. L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto. 5. In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti."

<sup>9</sup> *Relazione sui principi rivolta al Parlamento per presentare la riforma sugli enti e beni ecclesiastici del 6 luglio 1984*, in **PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI**, *La revisione del Concordato. Un accordo di libertà*, Roma, 1986, p. 527.



(Ordinario o Superiore religioso, oltre che alla Santa Sede in forza dei canoni 1256 e 1273<sup>10</sup>), individuare le attività che un ente canonico può gestire, e determinare le modalità e le dimensioni che esse possono assumere quali “mezzi necessari al fine”<sup>11</sup>.

Premesso, come abbiamo ora ricordato, che,

“ai sensi dell’articolo 1 delle norme predette [legge n. 222 del 1985] e in conformità a quanto già disposto dall’articolo 7, secondo comma, 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”<sup>12</sup>,

non si può non rilevare una certa divaricazione tra le finalità enumerate dalla legge e quelle richieste dall’ordinamento canonico per il riconoscimento di una persona giuridica.

Il can. 114, § 1 del codice di diritto canonico, dopo aver affermato che le persone giuridiche sono costituite o *ipso iure praescripto*, oppure per concessione speciale della competente autorità data per mezzo di un decreto, come insiememente sia di persone sia di cose ordinati a un fine corrispondente alla missione della Chiesa, e che trascende il fine dei singoli; statuisce nel § 2 che, per fini di cui al § 1, si intendono quelli attinenti a opere di pietà, di apostolato o di carità, sia spirituale sia temporale. Non solo, ma la medesima norma richiede che (§ 3) l’autorità competente della Chiesa non conferisca la personalità giuridica se non a quegli insiememente di persone o di cose che perseguano un fine effettivamente utile, e che siano forniti dei mezzi che si possono prevedere sufficienti a conseguirlo.

La norma offre così una specificazione della dizione più generica della precedente codificazione, ove si parlava (can. 100, § 1) di “fine religioso o caritativo”, e ciò allo scopo di dirimere ogni possibile dubbio sulla possibilità di annoverare le finalità apostoliche tra quelle di religione<sup>13</sup>.

---

<sup>10</sup> Can. 1256 “Il *dominium* dei beni, sotto la suprema autorità del Romano Pontefice, appartiene alla persona giuridica che li ha legittimamente acquistati”; can. 1273 “Il Romano Pontefice, in forza del primato di governo è il supremo amministratore ed economo di tutti i beni ecclesiastici”.

<sup>11</sup> Cfr. J.P. SCHOUPPE, *Elementi di diritto patrimoniale canonico*, 2<sup>a</sup> ed., Giuffrè, Milano, 2008, pp. 10-13; L. SIMONELLI, *L’amministrazione dei beni ecclesiastici e la vigilanza dell’autorità competente*, in *L’ente ecclesiastico a trent’anni dalla revisione del Concordato*, a cura di P. Clementi, L. Simonelli, Giuffrè, Milano, 2015, p. 102 ss.

<sup>12</sup> Intesa interpretativa per scambio di note verbali del 10-30 aprile 1997 tra la Santa Sede e la Repubblica italiana in relazione agli Accordi del 18 febbraio 1984 e al Protocollo del 15 novembre 1984, II.

<sup>13</sup> G. LO CASTRO, *Comentario al can. 114*, in *Comentario exegético al Código de Derecho canónico*, I, 2<sup>a</sup> ed., Eunsa, Pamplona, 1997, p. 785.



Risulta pertanto logico che tra le finalità di cui al can. 114 siano comprese non solo quelle proprie della Chiesa cattolica di cui al can. 1254<sup>14</sup>, ma altresì quelle previste dal can. 298, § 1, in tema di associazioni di fedeli<sup>15</sup>.

Peraltro la norma pattizia, nel momento in cui afferma (art. 2 legge n. 121 del 1985) 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”, prende di certo atto che le finalità degli enti della Chiesa non sono solo quelle di cui all’art. 16 della legge sugli enti ecclesiastici, ma anche, ad esempio., quelle connesse a finalità di natura caritativa previste dal diritto canonico, e invero coesenziali alla loro stessa identità cattolica. Come scriveva Benedetto XVI, “la carità non è per la Chiesa una specie di attività di assistenza sociale che si potrebbe anche lasciare ad altri, ma appartiene alla sua natura, è espressione irrinunciabile della sua stessa essenza”<sup>16</sup>.

In definitiva, attività indubbiamente funzionali, in quanto rivolte a realizzare le finalità proprie della Chiesa, non sono solo quelle di “culto e di religione” di cui all’art. 16 legge n. 222 del 1985, ma anche le attività

---

<sup>14</sup> Can. 1254, § 1. La Chiesa cattolica ha il diritto nativo, indipendentemente dal potere civile, di acquistare, possedere, amministrare e alienare i beni temporali per conseguire i fini che le sono propri. § 2. I fini propri sono principalmente: ordinare il culto divino, provvedere ad un onesto sostentamento del clero e degli altri ministri, esercitare opere di apostolato sacro e di carità, specialmente a servizio dei poveri.

<sup>15</sup> Can. 298, § 1. Nella Chiesa vi sono associazioni, distinte dagli istituti di vita consacrata e dalle società di vita apostolica, in cui i fedeli, sia chierici, sia laici, sia chierici e laici insieme, tendono, mediante l’azione comune, all’incremento di una vita più perfetta, o alla promozione del culto pubblico o della dottrina cristiana, o ad altre opere di apostolato, quali sono iniziative di evangelizzazione, esercizio di opere di pietà o di carità, animazione dell’ordine temporale mediante lo spirito cristiano.

<sup>16</sup> **BENEDETTO XVI**, litt. enc. *Deus caritas est* del 25 dicembre 2005, n. 25: “L’intima natura della Chiesa si esprime in un triplice compito: annuncio della Parola di Dio (*kerygma-martyria*), celebrazione dei Sacramenti (*leiturgia*), servizio della carità (*diakonia*). Sono compiti che si presuppongono a vicenda e non possono essere separati l’uno dall’altro. La carità non è per la Chiesa una specie di attività di assistenza sociale che si potrebbe anche lasciare ad altri, ma appartiene alla sua natura, è espressione irrinunciabile della sua stessa essenza”. Cfr. altresì, del medesimo Pontefice, m.p. *Intima Ecclesiae natura* dell’11 novembre 2012 (*Acta Apostolicae Sedis* 104 [2012], pp. 996-1004) che, sviluppando giuridicamente il pensiero appena esposto nell’enciclica, formula alcune norme essenziali, ispirate ai criteri generali della disciplina canonica, per rendere esplicite nel settore del servizio alla carità le responsabilità giuridiche assunte in materia dai vari soggetti implicati, delineando in modo particolare la posizione di autorità e di coordinamento al riguardo che spetta al Vescovo diocesano. Cfr. infine **CONGREGAZIONE PER I VESCOVI**, *Direttorio per il ministero pastorale dei Vescovi* Apostolorum Successores (22 febbraio 2004), p. 194 (Città del Vaticano, 2004, pp. 205-206).





previste dall'art. 2, n. 1, dell'Accordo di Villa Madama (libertà per la Chiesa di svolgere la propria missione pastorale, educativa, caritativa e santificatrice), e dall'art. 16, lett. b), della legge n. 222 del 1985 (assistenza, beneficenza, istruzione, educazione, cultura). Una diversa conclusione appare indebita e, a ben vedere, viziata di incostituzionalità, per contrasto con l'art. 7, primo comma, Cost. e anche con il riformato art. 118 Cost., che dà rilievo costituzionale al principio di sussidiarietà, attribuendo alle persone e alle associazioni una specifica potestà di definire quali siano i fini di interesse generale da conseguire nell'ambito dell'ordinamento, e di perseguirli in base alle loro peculiari autonomie e identità<sup>17</sup>.

### **3 - "Attività di interesse generale" di cui all'art. 5 d.lgs. n. 117 del 2017, missione caritativa e sociale della Chiesa e regolamentazione delle attività "diverse" da quelle di culto e religione**

Ebbene, la novella normativa sul Terzo settore permette in un certo senso di "recuperare" molte delle attività tipicamente canoniche dell'ente religioso all'interno della sua struttura "civile" in modo maggiormente coerente con la natura religiosa e canonica dell'ente stesso. Se infatti guardiamo alle attività che il d.lgs. n. 117 del 2017 denomina (art. 5) "Attività di interesse generale", evidenziamo come molte di esse siano specifiche e caratterizzanti gli enti religiosi della tradizione cattolica (e non solo): interventi e prestazioni sanitarie; educazione, istruzione e formazione professionale, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa; interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al

---

<sup>17</sup> Il parere 1440/2003 del Consiglio di Stato afferma che "il riconoscimento della coerenza all'interesse generale degli interventi della comunità di base non costituisce anche il titolo per la qualificazione del fenomeno comunitario e della sua ricezione nell'ordinamento generale, posto che, in quest'ultimo, il riconoscimento opera in virtù della primaria forma di espressione della soggettività a livello singolo o associativo qui definita come *cittadinanza societaria*. Si tratta, in definitiva, di rideterminare le metodiche della democrazia non solo con riferimento ai poteri dei singoli nell'ordinamento generale (diritti soggettivi pubblici e situazioni giuridiche collegate), ma anche con riguardo alle forme di estrinsecazione della personalità sociale nel proprio contesto di base in ragione della consapevolezza democratica e della volontà sempre più decisa delle singole comunità di base di regolare al proprio interno scelte di interesse generale".

Il Consiglio di Stato opera in tal modo una ripartizione fra ordinamento generale e ordinamenti di base, precisando che in questi ultimi "lo sviluppo delle relazioni e la scelta dei mezzi per il conseguimento di un fine giusto e adeguato è rimessa alla capacità delle organizzazioni societarie (in quanto munite della relativa cittadinanza) di interpretare e gestire i bisogni della collettività di riferimento".



miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali; interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio; formazione universitaria e post-universitaria; ricerca scientifica di particolare interesse sociale; organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e così via.

Queste attività, e solo per citarne alcune, rientrano appieno nel grande alveo della missione caritativa e sociale della Chiesa, e possono senz'altro annoverarsi fra quelle di "assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura" di cui all'art. 16, lett. *b*, legge n. 222 del 1985. E se prima queste attività avevano una loro regolamentazione unicamente in base al diritto comune, così che nessuna specialità nella disciplina poteva essere giustificata in ragione della loro appartenenza confessionale, e venendosi pertanto a trovare nella medesima condizione giuridica delle altre soggettività sociali interessate<sup>18</sup>; ora (perlomeno per le attività di "interesse generale") vi è una normativa di diritto comune che presuppone la natura religiosa dell'ente, modulando siffatta regolamentazione in maniera coerente all'essere dell'istituzione.

La via intrapresa è quella tracciata a suo tempo per gli enti religiosi che volessero svolgere attività come ONLUS. L'art. 10, nono comma, d.lgs. n. 460 del 1997, con norma eccezionale riguardo al divieto per le ONLUS di svolgere attività diverse da quelle solidaristiche elencate in modo tassativo dal legislatore, a meno che non fossero a esse direttamente connesse (art. 10, primo comma, lettera *c*), riconosceva invero agli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato aveva stipulato patti, accordi o intese la facoltà di assumere la qualifica di ONLUS, limitatamente all'esercizio delle attività di solidarietà sociale di cui alla lettera *a*) del primo comma (assistenza sociale e socio-sanitaria, assistenza sanitaria, beneficenza, istruzione, formazione, sport dilettantistico, tutela e promozione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1 giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409; tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili, ricerca scientifica di particolare interesse

---

<sup>18</sup> Dal combinato disposto degli artt. 7, n. 3, secondo comma, legge n. 121 del 1985, e 15 legge n. 222 del 1985, si evince infatti come gli enti ecclesiastici possano svolgere attività diverse da quelle di culto o di religione, che sono assoggettate, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi statali che riguardano tali attività, e al regime tributario previsto per le medesime.





sociale). E tutto ciò a condizione che per tali attività fossero tenute scritte contabili separate, con osservanza delle disposizioni prescritte al riguardo per le ONLUS, e previste dall'art. 20-bis d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'art. 25, primo comma, d. lgs. n. 460 del 1997.

Non era quindi il riconoscimento dell'ente come ecclesiastico che ne permetteva la qualificazione, ai fini tributari, come ONLUS<sup>19</sup>, ma tale era il segmento di attività in cui l'ente operava qualora potesse essere ricompreso nell'elenco di cui all'art. 10, primo comma, del d. lgs. n. 460 del 1997.

#### **4 - Gli enti religiosi civilmente riconosciuti e la novella disciplina sugli enti del Terzo settore e dell'Impresa sociale: adempimenti canonici (regolamento, licenza scritta dell'ordinario e creazione di un patrimonio destinato)**

Due dei decreti legislativi di riforma - il n. 117 del 3 luglio 2017 che contiene il Codice degli enti del Terzo settore (ETS) e il n. 112, sempre del 3 luglio 2017, che disciplina l'Impresa sociale (IS) - introducono, nella norma che individua gli enti che possono essere ETS o IS (rispettivamente gli articoli 4 e 1), il terzo comma che disciplina il segmento o ramo dell'ente ecclesiastico che assumerà tale qualifica.

Si prevede che agli "enti religiosi civilmente riconosciuti" si applicano le norme degli ETS e quelli dell'IS limitatamente allo svolgimento delle attività previste per ciascuna di queste due tipologie di enti, a condizione che con riferimento a tali attività: - sia adottato un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, "che, ove non diversamente previsto e in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti", recepisca le norme previste per gli ETS o le IS; - sia costituito un "patrimonio destinato"; - siano tenute in modalità separata le scritture contabili previste dai due decreti.

Si richiede inoltre che il suddetto regolamento sia depositato nel Registro Unico Nazionale del Terzo settore, per le attività ETS, o nel Registro delle Imprese, per le attività IS.

---

<sup>19</sup> Come ha specificato la Risoluzione n. 79/E del 31 marzo 2003, le agevolazioni fiscali di cui al d.lgs. n. 460 del 1997 possono essere riconosciute solo alle ONLUS, e non agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, che di diritto non sono ONLUS, per quanto questi possano operare, e di fatto spesso operino, con le stesse modalità e nelle medesime materie: ([http://www.finanze.it/dossier\\_tematici/onlus/ris\\_79e\\_2003.pdf](http://www.finanze.it/dossier_tematici/onlus/ris_79e_2003.pdf)). In dottrina cfr. P. CAVANA, *Gli enti ecclesiastici nel sistema pattizio*, 2<sup>a</sup> ed., Giappichelli, Torino, 2011, pp. 235-239.



Per il diritto della Chiesa l'istituzione di siffatta sezione è un atto che, in quanto eccede per valore, complessità, modalità e tempi di esecuzione "i fini e il modo" dell'ordinaria amministrazione<sup>20</sup> modificando o alterando la consistenza del patrimonio dell'ente, va considerato come atto di straordinaria amministrazione. Pertanto, per gli enti che siano persone giuridiche pubbliche nell'ordinamento canonico, tale atto va autorizzato *ad validitatem* mediante licenza scritta dell'ordinario ai sensi del can. 1281 § 1. Un riferimento e un precedente in tal senso li possiamo rinvenire nell'Istruzione in materia amministrativa della CEI del 2005, in tema di costituzione di un ramo ONLUS dell'ente ecclesiastico. Nell'Allegato C che riporta lo schema di Decreto di determinazione degli atti di straordinaria amministrazione per le persone giuridiche soggette al Vescovo diocesano che questi deve emanare ai sensi del can. 1281, § 2, si afferma invero che "con il presente DECRETO stabilisco che sono da considerarsi atti di straordinaria amministrazione, per le persone giuridiche a me soggette: [...] 12. la costituzione di un ramo di attività Onlus"<sup>21</sup>. Determinazione coerente con quanto stabilito sempre nell'Istruzione amministrativa, al cui n. 83 si afferma che "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". Ciò significa che le modifiche statutarie richieste dall'art. 10, comma primo, lettere *b, d, e, f, g*, del d.lgs. n. 460 del 1997 non coinvolgono direttamente l'assetto statutario dell'ente. Le clausole suddette, infatti, 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" (e va qui comunque ricordato che, per le persone giuridiche non soggette al vescovo diocesano, l'autorità

---

<sup>20</sup> Cfr. can. 1281, § 1: "Firmis statutorum praescriptis, administratores invalide ponunt actus qui fines modumque ordinariae administrationis excedunt, nisi prius ab Ordinario facultatem scripto datam obtinuerint".

<sup>21</sup> Sempre nell'Istruzione in materia amministrativa, con riferimento al ramo ONLUS dell'ente ecclesiastico, si afferma (n. 83) che "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. Ciò significa che le modifiche statutarie richieste dall'art. 10, comma primo, lettere *b, d, e, f, g*, del d.lgs. n. 460 del 1997 non coinvolgono direttamente l'assetto statutario dell'ente. Le clausole suddette, infatti, 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".



ecclesiastica competente a concedere la licenza, se non indicato diversamente dallo statuto, è quella che ha eretto o riconosciuto la persona giuridica nell'ordinamento della Chiesa<sup>22</sup>).

L'ente ecclesiastico, se vuole il riconoscimento di un suo segmento come ETS o IS, deve inoltre costituire un patrimonio destinato alle specifiche attività di interesse sociale.

Dal punto di vista canonistico, tale patrimonio separato risulta al momento attuale di incerta qualificazione. Il "patrimonio destinato" può trovare a parer nostro una corrispondenza nell'istituto canonico della "fondazione non autonoma" di cui ai can. 1303 e ss. del Codice di diritto canonico. Identica è infatti la *ratio* giuridica dei due istituti, e cioè che la destinazione patrimoniale non comporta l'esistenza di un nuovo, autonomo soggetto di diritto, bensì la creazione di un mero vincolo di destinazione:

"Can. 1303, § 1. In diritto vanno sotto il nome di fondazioni pie:

1° [...];

2° le pie fondazioni non autonome, cioè i beni temporali comunque devoluti a una persona giuridica pubblica, con l'onere per un ampio spazio di tempo da determinarsi dal diritto particolare, della celebrazione di Messe o di altre specifiche funzioni ecclesiastiche o altrimenti per conseguire le finalità di cui al can. 114, § 2, in ragione dei redditi annui.

§ 2. I beni della pia fondazione non autonoma, se furono affidati a una persona giuridica soggetta al Vescovo diocesano, trascorso il tempo, devono essere destinati all'istituto di cui al can. 1274, § 1 [istituto per il sostentamento del clero], a meno che il fondatore non abbia espressamente manifestato una volontà diversa; altrimenti passano alla stessa persona giuridica".

Il patrimonio della fondazione non autonoma è peraltro concettualmente distinto dal "patrimonio stabile" di cui al can. 1292, ossia dall'insieme dei beni (mobili e immobili) che sono necessari alla persona giuridica canonica per esistere e conseguire il proprio fine istituzionale garantendone l'autosufficienza economica<sup>23</sup>. Invero, funzione di questo patrimonio è porre un limite ai poteri dispositivi dell'amministratore in riferimento ad alcuni beni ritenuti essenziali per l'esistenza e la vita della persona giuridica canonica, e individuati e assegnati a questa dalla legittima autorità in relazione alle peculiari attività che dovrà svolgere. I beni di una fondazione non autonoma sono separati rispetto agli altri beni della

---

<sup>22</sup> Cfr. n. 71 Istruzione in materia amministrativa, 2005.

<sup>23</sup> Cfr. can. 1285 e 1291 del Codice di diritto canonico e i corrispondenti testi del Codice dei Canoni delle Chiese Orientali (can. 1029 e 1035 CCEO).



persona giuridica canonica al fine di poterli destinare (cfr. can. 1303) a una delle attività di cui al can. 114, § 2.

È interessante notare come, dal punto di vista civilistico, ci troviamo a mio parere innanzi a un “patrimonio destinato a una attività”, similmente a quanto previsto dagli articoli 2447-bis e seguenti del Codice civile. Come noto, si tratta di un’ipotesi di segregazione patrimoniale che realizza una limitazione di responsabilità a favore della società costituente, la quale risponde delle obbligazioni assunte per il perseguimento di uno “specifico affare” soltanto con il patrimonio a esso destinato. Una sorta di *trust*, che, senza giungere alla veste di “protected cell company”<sup>24</sup>, presenta sì oggi alcuni limiti identificati, oggettivamente, dalla sua non applicabilità alle attività riservate in base a leggi speciali; e, soggettivamente, dal fatto che solo le s.p.a., le s.a.p.a. e ora anche gli enti del Terzo settore dotati di personalità giuridica e iscritti nel registro delle imprese (art. 10 d.lgs. n. 117 del 2017) sono legittimati a costituirne uno. Ma si tratta pur sempre di un istituto significativo di una logica, quella della rottura tra proprietario e beneficiario dei beni, che poco a poco da eccezione sta divenendo la regola, permettendo di superare o, quanto meno, di rivisitare il dubbio sull’ammissibilità delle fondazioni fiduciarie nell’ordinamento giuridico italiano<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> Va infatti qui notato che il legislatore nulla dice in materia di insolvenza del patrimonio destinato, ancorché la legge delega (legge 3 ottobre 2001, n. 366, art. 4, quarto comma, lett. b) avesse previsto espressamente che il Governo potesse dettare disposizioni in merito. La novellata legge fallimentare (artt. 67-bis e 156) non prevede che i patrimoni destinati siano autonomamente assoggettabili a procedure concorsuali, soluzione senz’altro spiegabile alla luce della novella legislativa che ha inteso sottrarre al fallimento anche le imprese di medie dimensioni, ma indubbiamente discutibile sul piano dell’efficienza e del realismo economici. L’art. 2447-novies, secondo comma, c.c. prevede che, nel caso in cui non siano integralmente soddisfatte le obbligazioni contratte per lo specifico affare, i creditori separatisti possono chiedere la liquidazione del patrimonio separato, da effettuarsi mediante l’applicazione delle regole previste per la liquidazione delle società, in quanto compatibili. Si veda in dottrina **R. ARLT**, *I patrimoni destinati ad uno specifico affare: le protected cell companies italiane*, in *Contratto e impresa*, 2004, p. 23 ss.; **I.L. NOCERA**, *Fallimento e patrimoni destinati a uno specifico affare*, in *Il Fallimento* 2007, p. 873 ss.; **A. AGNESE**, *Le possibili vicende dei patrimoni destinati “di tipo a)” nelle procedure concorsuali*, in *Il Fallimento*, 1 aprile 2011 ([www.ilfallimento.it](http://www.ilfallimento.it)).

<sup>25</sup> La centralità della destinazione patrimoniale, rispetto alla rilevanza quasi ininfluenza dell’elemento soggettivo della titolarità, risulta anche dall’art. 2645-ter del Codice civile che prevede la trascrivibilità di atti pubblici di destinazione di beni immobili o mobili registrati “per un periodo non superiore a novanta anni o per la durata della vita della persona fisica beneficiaria, alla realizzazione di interessi meritevoli di tutela”. In dottrina cfr. **R. QUADRI**, *La destinazione patrimoniale. Profili normativi e autonomia privata*, Jovene, Napoli, 2004; **M. D’ERRICO**, *Trust e destinazione*, in *Destinazione di beni allo scopo. Strumenti*



## 5 - L'identificazione dei beni dell'ente canonico funzionali all'esercizio dell'attività di Terzo settore o di Impresa sociale: il bilancio separato. Conclusioni

Poche parole infine sulla contabilità. Come è stato ora ricordato, gli enti religiosi civilmente riconosciuti che intendano per un ramo della loro attività acquisire la qualifica di IS o di ETS, devono tenere delle scritture contabili e un bilancio separati. Non si tratta di nessuna novità di pregio; ci basti qui solo ad esempio ricordare la disciplina prevista al riguardo per il segmento ONLUS dell'ente religioso (art. 10, nono comma, d.lgs. n. 460 del 1997); o ancora come, non trattandosi di ente commerciale, l'ente ecclesiastico abbia già da ora l'obbligo di tenere una contabilità separata (base di qualsiasi documento contabile di sintesi) per l'attività effettivamente commerciale svolta<sup>26</sup>, al fine, come ha chiarito la relazione illustrativa al decreto legislativo n. 460 del 1997, di agevolare la determinazione del reddito di impresa e conferire trasparenza alla gestione<sup>27</sup>.

---

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

<sup>26</sup> D.lgs n. 460 del 1997, art. 3, primo comma, e art. 144 T.U.I.R. inserito dal d.lgs 12 dicembre 2003, n. 344: "Determinazione dei redditi 1. I redditi e le perdite che concorrono a formare il reddito complessivo degli enti non commerciali sono determinati distintamente per ciascuna categoria in base al risultato complessivo di tutti i cespiti che vi rientrano. Si applicano, se nel presente capo non è diversamente stabilito, le disposizioni del titolo I relative ai redditi delle varie categorie. [...]. 2. Per l'attività commerciale esercitata gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata. 3. Per l'individuazione dei beni relativi all'impresa si applicano le disposizioni di cui all'articolo 65, commi 1 e 3-bis. 4. Le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi; per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile la rendita catastale o il canone di locazione anche finanziaria per la parte del loro ammontare che corrisponde al predetto rapporto. 5. Per gli enti religiosi di cui all'articolo 26 della legge 20 maggio 1985, n. 222, che esercitano attività commerciali, le spese relative all'opera prestata in via continuativa dai loro membri sono determinate con i criteri ivi previsti. 6. Gli enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica sono esonerati dall'obbligo di tenere la contabilità separata qualora siano osservate le modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria tenuta a norma di legge dagli stessi enti".

<sup>27</sup> A maggior specificazione, l'art. 55 del D.P.R. n. 917 del 1986 sancisce: "1. Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva,



Quali sono le forme di questa contabilità? Al riguardo la normativa nulla ci dice, e riteniamo pertanto che possa applicarsi la Risoluzione n. 86/E del 13 marzo 2002 (risposta al quesito n. 7), dettata dall'Agenzia delle Entrate in tema di attività commerciale svolta da ente no profit, per cui il requisito della contabilità separata è soddisfatto nell'ambito di scritture onnicomprensive, ossia con la tenuta di un unico impianto contabile e di un unico piano dei conti, a condizione che siano distintamente rilevate le operazioni destinate all'attività istituzionale da quelle relative all'attività commerciale. Analogamente, possiamo dire che il requisito per gli ETS e le IS è soddisfatto nell'ambito di scritture onnicomprensive, ossia con la tenuta di un unico impianto contabile e di un unico piano dei conti, purché siano distintamente rilevate le operazioni destinate all'attività istituzionale da quelle relative all'attività di interesse generale del Terzo settore.

Pertanto la separazione contabile tra la sfera delle attività sociali e la sfera istituzionale può avvenire mediante o l'adozione di due sistemi contabili (uno per l'attività sociale, uno per l'attività istituzionale, nel caso religiosa e di culto); oppure individuando appositi conti o sottoconti in seno alle risultanze contabili complessive dell'ente, che evidenzino la natura della posta contabile sottesa (sociale, istituzionale o, se del caso, promiscua).

Canonisticamente parlando, risalta l'importanza e l'utilità della redazione da parte dell'ente di siffatto bilancio d'esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto finanziario e dalla relazione di missione che indica le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente, e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie<sup>28</sup>; per tale via sarà infatti possibile esprimere secondo verità la propria situazione patrimoniale e finanziaria, e quindi, in definitiva, la propria vera identità. Infatti quanto più si chiariscono i molteplici profili che costituiscono il rapporto che lega la gestione dei beni e delle attività della Chiesa alla redazione del bilancio, e cresce la conoscenza delle nozioni che presiedono alla sua costruzione e alla sua lettura, tanto più gli amministratori si

---

delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa. 2. Sono inoltre considerati redditi d'impresa: a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.". Inoltre, ai sensi dell'art. 148 co. 3 T.U.I.R., "per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti".

<sup>28</sup> Cfr. art. 13 d.lgs. n. 117 del 2017.





troveranno in condizione di utilizzare con profitto questo strumento contabile.

Anche questo permetterà, come ha ricordato Papa Francesco, "di dar vita, all'interno delle comunità e tra le comunità e il mondo degli affari, a strutture di mediazione capaci di mettere insieme persone e risorse, iniziando processi nei quali i poveri siano i protagonisti principali e i beneficiari. Un tale approccio all'attività economica, basato sulla persona, incoraggerà l'iniziativa e la creatività, lo spirito imprenditoriale e le comunità di lavoro e d'impresa, e in tal modo favorirà l'inclusione sociale e la crescita di una cultura di solidarietà efficace"<sup>29</sup>.

### *Canonistic Reflections of the Reform of the Third Sector*

ABSTRACT: Third sector reform started with the delegation law n. 106 of 6 June 2016 undoubtedly involves canon law in its form and substance. The new legislation on the Third sector allows in a certain sense to "recover" many of the typically canonical activities of the religious entity within its "civil" structure in a way more coherent with the religious and canonical nature of the institution itself with respect to the law 222 of 1985. If we look at the activities that Legislative Decree 117 of 2017 calls (Article 5) "Activities of general interest", we highlight how many of them are specific and characterizing religious bodies of the Catholic tradition. The Author in particular highlights how the civilly recognized religious bodies, if they want to regulate some of their activities according to the new discipline on Third sector bodies and the Social enterprise, must undergo some canonical obligations (drafting of a regulation, written license of the Ordinary and creation of destined assets).

---

<sup>29</sup> Discorso ai partecipanti alla Conferenza internazionale promossa dalla Fondazione Centesimus Annus-Pro Pontifice, sul tema del lavoro e delle nuove tecnologie: 'Alternative costruttive in una fase di sconvolgimenti globali. Occupazione e dignità dell'individuo nell'era digitale', del 20 maggio 2017 ([https://w2.vatican.va/content/francesco/it/speeches/2017/may/documents/papa-francesco\\_20170520\\_centesimus-annus-pro-pontifice.html](https://w2.vatican.va/content/francesco/it/speeches/2017/may/documents/papa-francesco_20170520_centesimus-annus-pro-pontifice.html)).