



**Pierluigi Consorti**

(ordinario di Diritto ecclesiastico e diritto canonico nell'Università  
degli Studi di Pisa, Dipartimento di Giurisprudenza)

**L'impatto del nuovo Codice del Terzo settore  
sulla disciplina degli "enti religiosi" \***

**SOMMARIO:** 1. Gli "enti ecclesiastici" fra legge delega e decreto legislativo - 2. Questioni di nome - 3. Questioni di sostanza - 4. Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti sono enti del Terzo settore? - 5. Cenni alla disciplina tributaria.

**1 - Gli "enti ecclesiastici" fra legge delega e decreto legislativo**

Con la legge delega n. 106 del 2016 il Parlamento ha dato corpo a un'importante riforma del Terzo settore, che ho già avuto occasione di commentare in termini generali<sup>1</sup>. Desidero in questo intervento sviluppare alcuni aspetti di rilievo ecclesiasticistico muovendo proprio dall'assenza, nella legge delega, della menzione esplicita degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, che vengono tuttavia richiamati nell'art. 4, primo comma, lett. *d*), con la formula più inclusiva di "enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti o intese con lo Stato". Il loro richiamo è stato effettuato con l'evidente scopo di ammettere una deroga alla loro completa sottoposizione alle future norme delegate, giacché queste avrebbero regolato forme e modalità di organizzazione, amministrazione e

---

\* Il contributo, non sottoposto a valutazione, riproduce, con l'aggiunta delle note, il testo della relazione tenuta quale coordinatore del Panel su «*Amministrazione dei beni "religiosi" tra diritti confessionali e diritto civile*» in occasione del Convegno nazionale ADEC sul tema "Religioni, diritto e regole dell'economia" (Bari, 21-23 settembre 2017, Università degli Studi "Aldo Moro").

<sup>1</sup> Cfr. **P. CONSORTI**, *Nozione di Terzo settore*, in *Non profit paper*, 2014, 3, pp. 27-33; **ID.**, *Il nuovo "Codice del terzo settore", con particolare attenzione alla disciplina degli enti ecclesiastici (o religiosi?)*, in corso di pubblicazione negli *Studi in memoria di Maria Cristina Folliero*; **ID.**, *La nuova definizione giuridica di terzo settore*, in *Non profit paper*, 2017, 2, in corso di pubblicazione. Prima della riforma, cfr. **ID.**, *Elementi per una definizione giuridica del Terzo settore*, in *Il codice del Terzo settore*, a cura di P. Consorti, Piacenza, La Tribuna, 2003, pp. 34-60; **ID.**, *Conseguenze della introduzione delle imprese sociali sulla legislazione del Terzo settore e prospettive di riforma*, in *Il codice del Terzo settore*, a cura di P. Consorti, Piacenza, La Tribuna, 2007, pp. 34-40.



controllo degli enti del Terzo settore, ispirate a principi apparentemente non sempre sono compatibili con le caratteristiche proprie degli enti confessionali, potenzialmente impermeabili ai comuni principi di democrazia, eguaglianza, pari opportunità e partecipazione degli associati.

Fin qui nulla di nuovo<sup>2</sup>. Il legislatore si è limitato - come fatto già anche nel passato - a prendere in considerazione la specialità degli enti ecclesiastici garantendone una maggiore autonomia ordinamentale, con la consueta formula - ancorché di dubbia legittimità costituzionale - che limita tale specialità agli enti delle sole confessioni religiose con intesa. Antonio Fuccillo ha già fatto notare la superficialità di questa espressione simbolica, che non garantisce la medesima autonomia agli enti delle confessioni religiose i cui rapporti sono disciplinati per legge sulla base di intesa rispetto agli enti delle confessioni religiose che hanno bensì stipulato un'intesa - ma, data la maggiore ampiezza della formula, anche un patto di altro genere rispetto all'intesa<sup>3</sup> - che non sia stata ancora tradotta in legge<sup>4</sup>; cui aggiungerei anche gli enti delle confessioni che non hanno voluto o potuto stipulare un'intesa, giacché quest'ultima è uno strumento solo eventuale, la cui assenza non può condizionare l'uguale libertà di tutte le confessioni religiose, né l'autonomia confessionale di quelle diverse dalla cattolica<sup>5</sup>. L'ipotesi non è solo di scuola: basti pensare da un lato alla perdurante condizione della Congregazione cristiana dei testimoni di Geova - che vanta un'intesa valida, tuttavia mai approvata con legge - o alle organizzazioni islamiche che il 1 febbraio 2017 hanno sottoscritto il Patto nazionale per un Islam italiano - che se non è un'intesa, è certamente un patto -, e dall'altro lato alle molte confessioni religiose che non hanno ancora - voluto o potuto - sottoscrivere un'intesa.

---

<sup>2</sup> Cfr. anche **C. ELEFANTE**, *Enti ecclesiastici-religiosi e Terzo settore tra questioni aperte e prospettive di riforma: sviluppi recenti*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 2016, pp. 581-599.

<sup>3</sup> Tali patti non sono peraltro di facile individuazione. Tuttavia si può immaginare a forme di collegamento interordinamentale diverse dalle intese ex art. 8 Cost., come avviene ad esempio per la previdenza sociale dei ministri di culto, o anche a un altro genere - ancorché residuale - di patti non propriamente interordinamentali, ad esempio quello sottoscritto in materia di assistenza spirituale fra l'Ucooi e il Dipartimento per l'amministrazione penitenziaria (5 novembre 2015).

<sup>4</sup> **A. FUCCILLO**, *La teoria dell'ecclesiasticità funzionale supera la "prova" del fisco!*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 2004, pp. 637-645; *amplius ID.*, *Le nuove frontiere della ecclesiasticità degli enti*, Esi, Napoli, 1999. Cfr. anche **P. LOIACONO**, *La natura funzionale della personalità giuridica nel diritto ecclesiastico*, Esi, Napoli, 2000, e **M. PARISI**, *Gli enti religiosi nella trasformazione dello Stato sociale*, Esi, Napoli, 2004.

<sup>5</sup> Su questo rinvio a **P. CONSORTI**, *Diritto e religione*, Laterza, Roma-Bari, 2014, specialmente p. 84 ss.



Si tratta evidentemente di questioni di politica ecclesiastica che non potevano essere affrontate in termini specifici in occasione di una legge tutto sommato settoriale. Bisogna nondimeno notare che la legge delega ha mancato di riservare agli enti ecclesiastici l'attenzione che avrebbero meritato, se solo si considera che una larga parte del Terzo settore è notoriamente riferibile all'area dell'impegno sociale di rilievo religioso<sup>6</sup>. Tale disattenzione mi sembra permanga anche nel successivo Decreto legislativo 3 luglio 2017 n. 117, noto come "*Codice del Terzo settore*" [d'ora in poi CTS], che tratta i nostri enti con persistente superficialità. L'art. 4, terzo comma, afferma ad esempio che

*"agli enti religiosi civilmente riconosciuti [corsivo mio, si veda infra] le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5, a condizione che per tali attività adottino 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 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"*.

La norma presenta caratteri spuri, in parte ripresi da altre precedenti disposizioni legislative, e ha l'effetto di ammettere gli enti religiosi alla nuova disciplina speciale solo in presenza di determinate condizioni<sup>7</sup>. Siccome la riforma ha fatto sparire con un colpo di spugna molti acronimi che finora popolavano il Terzo settore<sup>8</sup>, riunendo la specialità normativa nell'unica nuova definizione, protetta dalla legge, di "Ente del Terzo

---

<sup>6</sup> Cfr. in proposito **F. DI PRIMA**, *Il volontariato religioso nell'ordinamento giuridico italiano (l'incompiuta integrazione tra società civile e società religiosa)*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista telematica ([www.statoechiese.it](http://www.statoechiese.it)), 2011, pp. 1-43; **L. SIMONELLI**, *L'ente ecclesiastico e la riforma del Terzo settore*, in *Ex lege*, 2016, pp. 13-54.

<sup>7</sup> A conferma della superficialità con cui sembra essere stato affrontato questo tema, può essere utile ricordare che il testo di lavoro inviato dal Governo al parere del Consiglio di Stato e del Parlamento presentava le dizioni più tradizionali di "enti ecclesiastici civilmente riconosciuti" ed "enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti, accordi o intese con lo Stato". L'uso di formule diverse nello stesso testo legislativo provocava diversi dubbi di coerenza sistematica, che non sembrano tuttavia essere risolti accedendo alla nuova - e non del tutto pacifica - definizione di "enti religiosi civilmente riconosciuti", su cui tornerò *infra*.

<sup>8</sup> Che comprende e accomuna - quanto alla tipologia descrittiva - le precedenti distinzioni tipologiche fra Organizzazioni di volontariato e Associazioni di promozione sociale - che pure vengono richiamate per finalità particolari e non sempre secondarie - ma soprattutto vede sparire la disciplina sulle Onlus.



settore”, ci si può legittimamente domandare se gli enti religiosi siano anche “enti del Terzo settore”. Vale a dire se possano giovare di una qualifica riconosciuta ai soli enti che, in possesso dei requisiti richiesti, sono iscritti nel nuovo Registro unico nazionale del Terzo settore (d’ora in poi RTS), e perciò seguono una disciplina speciale, diversa da quella generale, che presenta importanti tratti agevolativi, specialmente sul lato tributario.

Com’è noto, in precedenza tale disciplina agevolativa di carattere tributario era riconosciuta alle Onlus, e si applicava agli enti ecclesiastici limitatamente ai profili per cui era ammissibile una sovrapposizione oggettiva e solo parziale delle loro attività rispetto a quelle condotte dalle altre Onlus. Era insomma la legge stessa ad ammettere una parziale assimilazione della disciplina delle Onlus anche agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti. Anche su questo profilo - non privo di criticità - mi sono già trattenuto in passato, e non credo sia utile tornare adesso su temi in parte superati dalla nuova disciplina<sup>9</sup>. La quale, come appena evidenziato, si esprime in termini di “enti religiosi civilmente riconosciuti”, e precisa che la disciplina del CTS si applica loro per le sole attività elencate nell’art. 5, e a condizione che adottino un apposito regolamento, costituiscano un patrimonio destinato e tengano apposite scritture contabili separate da quelle utilizzate per le altre loro attività.

Si aprono qui diverse questioni interpretative. La prima è connessa alla stessa denominazione utilizzata: come ho accennato, la legge delega si riferiva agli “enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti o intese con lo Stato”, mentre il CTS usa la formula “enti religiosi civilmente riconosciuti”<sup>10</sup>. Una seconda questione riguarda alcuni aspetti di potenziale

---

<sup>9</sup> Ho trattato questi temi - oltre ai contributi citati in nota 1 - in *Alcune considerazioni sul volontariato, la produzione normativa regionale e il diritto ecclesiastico*, in *Il diritto ecclesiastico*, 1995, pp. 581-584; *Le Onlus e la disciplina degli enti ecclesiastici*, in *Terzo settore e nuove categorie giuridiche: le organizzazioni non lucrative di utilità sociale. Aspetti giuridici, economici e fiscali*, Atti del Convegno (Pisa, 27-28 marzo 1998), a cura di E. Rossi, L. Bruscutta, Giuffrè, Milano, 2000, pp. 134-165; *Il volontariato fra Stato e Chiesa*, in *Il volontariato a dieci anni dalla legge quadro*, a cura di L. Bruscutta, E. Rossi, Giuffrè, Milano, 2002, pp. 279-303; *La disciplina dell’impresa sociale e il 5 per mille*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 2006, pp. 457-474; *La fisionomia e le prospettive del volontariato fra identità e gratuità*, in *Areté*, 2009, pp. 89-96; *Identità giuridica del Terzo settore e dei suoi principali soggetti*, in *Non profit*, 2010, pp. 21-31.

<sup>10</sup> Il cambiamento è stato proposto anche dalla speciale Commissione istituita presso il Consiglio di Stato al fine di rendere il parere richiesto ai sensi dell’art. 20, terzo comma, lettera a), della legge 15 marzo 1997, n. 59 (adunanza del 31 maggio 2017; numero affare 0927/2017 - numero 1405/2017 spedizione 14 giugno 2017). Tale parere appare peraltro ponderoso e ben congegnato; stupisce quindi la superficialità con cui è stato affrontato questo tema definitorio, peraltro già assunto alla riflessione della dottrina per la sua



discriminazione a carico degli enti ecclesiastici, che merita di essere affrontata rapportandoci a una più generale necessità di verificare la compatibilità concettuale fra “ecclesiasticità civile” e afferenza al genere degli “enti del Terzo settore” - così come questi sono stati finalmente individuati dalla riforma in commento. Infine, sul lato pragmatico, si ci può domandare se la riforma presenti elementi di convenienza tali da rendere consigliabile - posto che sia possibile - l’iscrizione degli enti ecclesiastici nel nuovo RTS. Procediamo con ordine.

## 2 - Questioni di nome

Innanzitutto cerchiamo di chiarire alcune questioni sostanziali che emergono dall’aspetto definitorio, e che presentano significativi echi costituzionalmente rilevanti. L’art. 20 Cost. fa infatti riferimento al “carattere ecclesiastico” e al “fine di religione o di culto” come elementi di specialità ordinamentale cui sono collegate importanti conseguenze normative. In dottrina è pacifica l’assimilazione del carattere ecclesiastico al collegamento istituzionale di un ente a una confessione religiosa. Se per tradizione storica l’aggettivo “ecclesiastico” è stato considerato per molti anni equivalente solo a “cattolico”, non c’è dubbio che nella prospettiva costituzionale sia oramai lecito intenderlo equivalente a “confessionale”, e quindi estenderlo in via interpretativa a tutti gli enti di tutte le confessioni religiose. Ne deriva che la Costituzione riserva un’area di specialità agli enti ecclesiastici (confessionali) per il solo fatto di essere espressione dell’autonomia confessionale<sup>11</sup>.

Con le riforme pattizie avviate dalla metà degli anni Ottanta del secolo scorso questa materia è stata disciplinata in modo progressivamente più articolato con riferimento alle singole confessioni che via via ottenevano l’intesa, perciò tecnicamente la definizione “ecclesiastico/confessionale” è stata completata per via pattizia riservando la qualifica di “ecclesiasticità civile” ai soli enti confessionali che avessero ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica<sup>12</sup>. Quest’ultima accordata a seguito di procedure

---

problematicità nel caso di simili imprecisioni presenti anche nel Decreto legislativo 460/97 (sulle Onlus), per cui si veda la ricostruzione svolta da **A. TAVANI**, *Rassegna ricostruttiva della legislazione in materia di Onlus di ispirazione religiosa*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., 2011, pp. 1-34.

<sup>11</sup> **P. FLORIS**, *Autonomia confessionale. Principi-limite fondamentali e ordine pubblico*, Jovene, Napoli, 1992, specialmente pp. 177-210.

<sup>12</sup> Beninteso: della personalità giuridica civile. Ipotesi non necessariamente collegata al



definite dalle leggi bilaterali sulla base di un criterio paradigmatico comune a tutte le leggi pattizie, che in pratica danno vita alla categoria speciale degli “enti ecclesiastici civilmente riconosciuti”. Vale a dire enti confessionali dotati di personalità giuridica (civile, *ça va sans dire*). In questo senso l’ecclesiasticità è un attributo civile<sup>13</sup>, che segue il riconoscimento della personalità giuridica accordato secondo parametri e criteri di rilievo pattizio che non si appiattiscono su quelli confessionali<sup>14</sup>. Sicché è possibile che un ente sia ecclesiastico/confessionale per la sua confessione di riferimento, ma non sia riconosciuto come persona giuridica ai sensi della legge pattizia, perciò non può essere qualificato ecclesiastico/confessionale ai fini delle leggi statali. È appena il caso di sottolineare che la locuzione “ente ecclesiastico civilmente riconosciuto” è attribuita dalla legge n. 222 del 1985 ai soli enti cattolici, perciò adesso l’aggettivo “ecclesiastico” è tecnicamente equivalente a “cattolico” (tornando così alla terminologia precedente alle riforme pattizie), giacché le successive leggi emanate sulla base di intese con le altre confessioni religiose presentano un attributo confessionale specifico: perciò abbiamo “enti valdesi civilmente riconosciuti”, “enti ebraici civilmente riconosciuti”, “enti avventisti civilmente riconosciuti” e via dicendo. In altre parole, sebbene in termini tecnicamente corretti si debba utilizzare la formula “ente ecclesiastico civilmente riconosciuto” per riferirci ai soli enti cattolici (persone giuridiche civili), si può accettare una sua estensione concettuale a tutti gli enti confessionali che hanno ottenuto la personalità giuridica sulla base delle leggi pattizie.

Tali enti formano un insieme speciale, non assimilabile alle altre specie disciplinate dalla legge comune. Sono infatti concettualmente diversi sia dagli enti religiosi sia dagli enti confessionali *tout court*; i quali possono evidentemente agire nell’ordinamento dello Stato anche senza personalità giuridica - insomma, come enti di fatto<sup>15</sup> - oppure come persone giuridiche, avendo però ottenuto tale riconoscimento in forza della legge comune e non di quella pattizia. Quest’ultima è un’ipotesi abbastanza comune, basti pensare a molte Confraternite - sovente attive nel Terzo settore - che sono dotate della personalità giuridica talvolta per antico possesso di stato, altre

---

possesso dell’analogia personalità giuridica nell’ordinamento confessionale di riferimento.

<sup>13</sup> Cfr. C. CARDIA, *Manuale di diritto ecclesiastico*, il Mulino, Bologna, 1999, pp. 324-328.

<sup>14</sup> Per tutti, P. FLORIS, *L’ecclesiasticità degli enti. Standards normativi e modelli giurisprudenziali*, Giappichelli, Torino, 1997; A. MANTINEO, *Enti ecclesiastici ed enti non profit. Specialità e convergenze*, Giappichelli, Torino, 2001.

<sup>15</sup> Cfr. A. BETTETINI, *Le attività dell’ente ecclesiastico a confronto con la normativa civile. Profili problematici*, in *Ex lege*, 2014, pp. 109-137.



volte ai sensi del Codice civile e spesso anche con atti del Presidente della giunta regionale, in forza dell'applicazione dell'art. 7 del DPR 10 febbraio 2000, n. 361. Si tratta senz'altro di enti religiosi/ecclesiastici/confessionali, anche "civilmente riconosciuti", ma siccome hanno ottenuto la personalità giuridica sulla base di una disciplina diversa da quella pattizia, non sono "enti ecclesiastici civilmente riconosciuti". Restano quindi soggetti alla disciplina comune in tutto e per tutto, sebbene - a salvaguardia della loro religiosità/ecclesiasticità/confessionalità -, se costituiti nella forma di associazione, siano protetti dall'art. 10 della legge n. 222 del 1985<sup>16</sup>.

Inoltre possono anche esistere enti religiosi non confessionali, dato che il fine di religione e culto può afferire anche a soggetti che non appartengono a una confessione religiosa, né si riferiscano a essa in termini istituzionali. L'elemento religioso è infatti più largo di quello confessionale e tocca aspetti spirituali che seguono linee non necessariamente comprimibili nella sola religiosità confessionalmente orientata. La normativa europea, ad esempio, accorpa in un unico insieme concettuale oltre ai soggetti religiosi/confessionali anche quelli filosofici/umanisti; il caso del controverso riconoscimento della personalità giuridica dell'Unione degli atei, agnostici e razionalisti ci ha peraltro fornito un esempio di particolare importanza, suscitando anche una pronuncia della Corte costituzionale<sup>17</sup>.

In altre parole, la complessità del tema avrebbe dovuto indurre il legislatore a esprimersi con maggiore precisione. Sarebbe stato ad esempio opportuno chiarire se voleva proteggere la finalità spirituale di un ente (quindi la sua religiosità, in senso peraltro lato) oppure la sua appartenenza confessionale. Senza peraltro dimenticare l'esistenza di enti confessionali non religiosi, vale a dire enti istituzionalmente confessionali, e magari riconosciuti come tali anche dallo Stato, che perseguono compiti non religiosi. L'esempio più lampante è dato dagli Istituti per il sostentamento

---

<sup>16</sup> Cfr. **V. MARANO**, *Le associazioni di fedeli fra enti ecclesiastici e persone giuridiche private. Considerazioni preliminari in margine all'art. 10 della legge 20 maggio 1985, n. 222*, in *Lo studio del diritto ecclesiastico. Attualità e prospettive*, a cura di V. Tozzi, Edisud, Salerno, 1996, II, p. 97 ss.

<sup>17</sup> Tra gli altri, cfr. **M. PARISI**, *Associazionismo ateista e accesso all'Intesa con lo Stato. Riflessioni a margine della sentenza n. 7068 del 2014 del Tar Lazio*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, 2014, 36, pp. 1-23; **E. ROSSI**, *Le "confessioni religiose" possono essere atee? Alcune considerazioni su un tema antico alla luce di vicende nuove*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, 2014, 27, pp. 1-35.



del clero<sup>18</sup>, o - per fare un esempio forse non del tutto calzante, ma evocativo - dallo IOR<sup>19</sup>.

Per attenuare questa confusione terminologica in dottrina si è più volte richiamata la necessità di un aggiornamento della nomenclatura tradizionale, in genere insistendo sulla prevalenza dell'elemento religioso come condizione unificante della specialità di questi enti<sup>20</sup>. Maria Cristina Folliero ha ad esempio insistito sulla "ecclesiasticizzazione statale degli enti religiosi"<sup>21</sup> osservando la necessaria assimilazione funzionale degli enti ai loro patrimoni. Riteneva in sostanza che la specialità della legislazione ecclesiastica in materia di enti fosse una conseguenza della presenza di beni ecclesiastici, da conservare e promuovere con la collaborazione anche dello Stato<sup>22</sup>.

A fronte di queste elementari considerazioni, che rinviano però a una tradizione di alto contenuto giuridico, 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<sup>23</sup>.

Infine, si deve osservare che gli enti in questione sono richiamati in ulteriori articoli del CTS con la formula indiretta di soggetti, o enti, "di cui all'articolo 4, comma 3". Questo avviene esattamente in sette circostanze, con esiti giuridicamente differenti. A titolo riepilogativo, la formula "enti di

---

<sup>18</sup> Su questa c.d. "ecclesiasticità strumentale" mi sono soffermato in *La remunerazione del clero. Dal sistema beneficiale agli istituti per il sostentamento*, Giappichelli, Torino, 2000.

<sup>19</sup> Che non è un "ente ecclesiastico civilmente riconosciuto", ma senza dubbio è un ente confessionale. Tuttavia non è un soggetto italiano, ma vaticano: introduce quindi elementi di specialità che non è opportuno analizzare in questo contesto: cfr. *amplius* P. CONSORTI, *Le riforme economiche di papa Francesco*, in *Finanze vaticane e Unione europea*, a cura di E. Bani, P. Consorti, il Mulino, Bologna, 2015, pp. 7-32.

<sup>20</sup> Cfr. S. BERLINGÒ, *Enti e beni religiosi in Italia*, il Mulino, Bologna, 1992, pp. 66 ss.; ID., *Enti ecclesiastici - Enti delle Confessioni religiose*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, maggio 2007.

<sup>21</sup> Cfr. M.C. FOLLIERO, *Diritto ecclesiastico*, cit., p. 155.

<sup>22</sup> Cfr. M.C. FOLLIERO, *Diritto ecclesiastico*, cit., p. 200 ss.

<sup>23</sup> Cfr. A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del Terzo settore. Profili civilistici e tributari*, Giappichelli, Torino, 2017, p. 29, che ipotizza l'ascrivibilità alla categoria degli "enti religiosi civilmente riconosciuti" di cui al nuovo Codice di tre tipologie di soggetti non propriamente determinate. Egli infatti elenca l'„ente religioso che ha ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica ai sensi del DPR 361/2000" - ipotesi assai problematica, data l'indeterminatezza della qualificazione religiosa ai sensi di questo DPR -; l'„associazione o fondazione religiosa che ha ottenuto il riconoscimento *ex art.* 22 CTS" - ipotesi ancor più indefinita, per cui cfr. *infra*; e finalmente gli "enti ecclesiastici civilmente riconosciuti in base alla legislazione pattizia". Questi ultimi diventano perciò una sorta di categoria residuale rispetto al nuovo *genus* di ente religioso civilmente riconosciuto.



cui all'articolo 4, comma 3" si trova una prima volta nell'art. 12, secondo comma, per esonerarli dall'obbligo di indicare nella loro denominazione la formula "Ente del Terzo settore", oppure l'acronimo "ETS"; una seconda volta nell'articolo 15, quarto comma, che stabilisce una deroga a loro vantaggio del diritto altrimenti attribuito agli associati e aderenti degli enti del Terzo settore di esaminare i libri sociali; una terza volta nell'articolo 26, quinto comma, per ammettere la possibilità di assegnare la nomina degli amministratori anche agli "enti di cui all'articolo 4, comma 3"; una quarta volta nell'art. 29, terzo comma, che stabilisce a loro vantaggio una deroga relativa alla possibilità di denuncia, da parte degli associati, di "fatti ritenuti censurabili" all'organo di controllo o al tribunale. La prima e la terza norma pongono in termini inversi una questione rilevante in ordine alla compatibilità fra ecclesiasticità civile e afferenza al Terzo settore (giuridicamente inteso), su cui tornerò più avanti. Negli altri due casi si tratta di norme apparentemente agevolative della specialità istituzionalmente non democratica degli enti ecclesiastici, con effetti però ingiustificatamente limitativi della loro trasparenza<sup>24</sup>.

Infine l'art. 89, dedicato al coordinamento normativo, presenta altri tre casi con alcune ulteriori particolarità. Nel secondo comma si fa riferimento ai "soggetti di cui all'art. 4, comma 3, iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore" - dando quindi per assodata una possibile alternativa fra iscrizione e non iscrizione al Registro - al fine di confermare l'esclusione dal pagamento delle imposte di successione, ipotecarie e catastali per i trasferimenti a titolo gratuito a vantaggio dei soli enti iscritti e per le sole attività diverse da quelle di interesse generale *ex art. 5 del CTS*; il terzo comma stabilisce che il regime forfettario previsto per gli enti non commerciali, si applica solo ai "soggetti di cui all'art. 4, comma 3, non iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore", mentre ai "soggetti di cui all'art. 4, comma 3, iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore" si applica limitatamente alle attività diverse da quelle di cui all'art. 5 del CTS; infine il quinto comma stabilisce che la riduzione dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche stabilita dal T.U.I.R. si applica ai "soggetti di cui all'art. 4, comma 3, iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore" limitatamente alle attività diverse da quelle di cui all'art. 5. Tornerò su questi aspetti tributari nell'ultimo paragrafo.

---

<sup>24</sup> La questione della responsabilità degli enti ecclesiastici è affrontata in termini generali da **D. FONDAROLI, A. ASTROLOGO, G. SILVESTRI**, *Responsabilità "amministrativa" ex d. lgs. n. 231 del 2001 ed enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, in Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 38 del 2012, pp. 1-37.



### 3 - Questioni di sostanza

Un primo rilievo critico riguarda l'applicazione dello schema logico giuridico già utilizzato in passato per le Onlus parziali<sup>25</sup> (e per le imprese sociali). Sembra infatti che il legislatore delegato abbia nella sostanza posto un filtro circa l'applicabilità della nuova disciplina agli enti ecclesiastici/religiosi civilmente riconosciuti sulla base della conduzione o meno delle attività di interesse generale di cui all'art. 5. Senza necessità di scendere nel dettaglio, in termini generali si può osservare che l'accesso alla nuova disciplina - intesa come potenzialmente agevolativa - appaia condizionato dall'adozione di un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che recepisca le nuove norme e sia depositato nel RTS. È inoltre richiesta la costituzione di un patrimonio destinato per lo svolgimento delle attività di cui all'art. 5, nonché la tenuta di apposite scritture contabili separate da quelle relative alle altre attività.

Alcune di queste accortezze erano già state applicate in termini di fatto, per cui si parlava comunemente di "ramo Onlus dell'ente ecclesiastico" riferendosi proprio alle attività condotte dall'ente nel quadro di quelle tipiche delle Onlus<sup>26</sup>. Non potendo chiedere che questi enti modificassero il loro Statuto nei termini imposti dalla legge per tutte le Onlus, l'Amministrazione finanziaria aveva illegittimamente chiesto che gli enti ecclesiastici si dotassero di un regolamento interno, che nella sostanza ricalcava tali impegni, come condizione per l'iscrizione all'anagrafe delle Onlus. Non risulta che tale pretesa sia stata impugnata dai soggetti in questione, che hanno perciò accettato una limitazione della loro autonomia in cambio dell'accesso alle agevolazioni tributarie.

Se in termini pratici il CTS non fa altro che sancire una situazione già nota, in termini giuridici di principio la presenza di tale limitazione in una norma legale configura una lesione delle garanzie riservate dall'art. 20 della Costituzione che esplicitamente vieta la posizione di norme speciali dettate dal carattere ecclesiastico o dal fine di religione e di culto di un ente. Inoltre, la pretesa di costituire un "patrimonio destinato", che come si vedrà paradossalmente può presentarsi un'opportunità interessante per limitare la responsabilità patrimoniale dei nostri enti, aggrava la situazione

---

<sup>25</sup> Cfr. **A. MANTINEO**, *A proposito del decreto sulle ONLUS: echi e riflessi nell'ambito degli enti ecclesiastici*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 1998, 2, pp. 399-406; **P. CONSORTI**, *Il pasticciaccio brutto delle Onlus parziali*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 2003, pp. 701-706.

<sup>26</sup> Cfr. **P. PICCOLO**, *Gli obblighi contabili degli enti ecclesiastici tra attività non profit e for profit*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 21 del 2013, specialmente p. 20 ss.



incidendo direttamente sull'autonomia patrimoniale. Non c'è chi non veda che la richiesta di creare un patrimonio destinato costituisce esattamente 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.

Peraltro, la mancanza di un'esatta individuazione delle caratteristiche di questo "patrimonio destinato" complica l'interpretazione della sua natura, anche tenuto conto che l'art. 10 del CTS ammette la possibilità per "gli enti del Terzo settore dotati di personalità giuridica e iscritti nel registro delle imprese" di "costituire uno o più patrimoni destinati a uno specifico affare ai sensi e per gli effetti degli articoli 2447-bis e seguenti del codice civile".

In primo luogo non deve sfuggire che 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; in ogni caso non sembra del tutto chiaro se il "patrimonio destinato" di cui all'art. 5 sia lo stesso "patrimonio destinato" individuato all'art. 10. A favore della non assimilabilità delle due figure militano un argomento nominalistico (ossia, la differente denominazione: "patrimonio destinato" (art. 4) e "patrimonio destinato a uno specifico affare ai sensi" ecc. (art. 10), uno sistematico (ossia, la posizione dei due istituti in contesti diversi) e uno teleologico (ossia, la diversa finalità dei due istituti: che nel primo caso è condizione dell'applicazione della disciplina speciale e nel secondo una mera possibilità di ulteriore agevolazione degli enti del Terzo settore). D'altro canto, siccome l'art. 10 del CTS rinvia esplicitamente alla disciplina dei "patrimoni destinati a uno specifico affare" dettata dal Codice civile, si determina un evidente vero e proprio rinvio alle norme del Codice civile che regolano questo istituto, tanto in termini di costituzione che di pubblicità, che non sono sempre riproducibili nel caso degli enti ecclesiastici/religiosi. A titolo esemplificativo richiamo l'obbligo di registrazione dell'atto di destinazione del patrimonio nel registro delle imprese, al quale verosimilmente gli enti religiosi/ecclesiastici civilmente riconosciuti non devono necessariamente essere iscritti, nemmeno nell'ipotesi in cui vogliano essere sottoposti alla disciplina del nuovo CTS.

Queste specifiche difficoltà di natura interpretativo-sistematica nascondono la maggiore problematicità connessa alla compatibilità della duplice qualificazione "ecclesiastica-civile" e "del Terzo settore" dei nostri enti, su cui tornerò più avanti. Vorrei prima osservare che la richiesta di dotarsi di un regolamento che recepisca le indicazioni che devono rispettare tutti gli enti del Terzo settore, presenta profili di legittimità sostanziale in termini di equiparazione delle condizioni richieste a tutti i soggetti ammessi



nella medesima area agevolativa. Tuttavia, sul piano concettuale, permane il nodo dello “scontro di specialità”, giacché l’interferenza civile, pur giustificata dall’opportunità di mantenere una certa omogeneità del sistema speciale del Terzo settore, ferisce la specialità pattizia che caratterizza in modo prevalente la disciplina degli enti religiosi/ecclesiastici civilmente riconosciuti.

#### **4 - Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti sono enti del Terzo settore?**

Ho l’impressione che il “tallone d’Achille” della costruzione sistematica operata dal legislatore - peraltro in perfetta continuità storica - consista in una persistente concezione del Terzo settore come ambito giuridicamente agevolato, perciò a “ingresso e permanenza controllati”, in cui gli aspetti oggettivi (insomma: strutturali, organizzativi e pratici) prevalgono sulla considerazione della specialità dettata dallo scopo solidaristico. Questo profilo coinvolge la congruità di una compresenza di specialità che caratterizza la disciplina degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti - speciali, perché caratterizzati da una finalità costitutiva ed essenziale di religione e culto - e quella degli enti del Terzo settore - speciali, perché caratterizzati da una finalità costitutiva diversa da quella di religione e di culto. La compresenza di finalità costitutive - e in un certo senso esclusive - è difficilmente superabile in termini concettuali. Né aiuta il fatto che gli enti del Terzo settore, per essere tali, devono anche svolgere una o più delle “attività di interesse generale” elencate nell’art. 5 del CTS. Siccome l’elenco è molto lungo, è facilmente immaginabile che qualcuna di queste attività possa essere condotta anche dagli enti ecclesiastici/religiosi civilmente riconosciuti, ma deve essere ricordato che per questi enti si tratta sempre di “attività diverse” da quelle proprie. Che possono bensì essere svolte - nel rispetto delle leggi che riguardano quelle attività - purché non ne condizionino il profilo costitutivo ed essenziale, che determina la specialità dell’ente ecclesiastico civilmente riconosciuto.

Inoltre l’art. 5 del Codice subordina l’iscrizione nel Registro - e quindi la qualificazione di “Ente del Terzo settore” - all’esercizio “in via esclusiva e principale” di almeno una delle attività di interesse generale elencate nel medesimo articolo. In primo luogo merita osservare l’apparente contraddittorietà della formula che suppone l’esercizio “in via esclusiva e principale” di più di un’attività, ma lo scopo della norma è palesemente inclusivo, seppure distorsivo, perché si presenta come la vera chiave di accesso all’iscrizione nel Registro, lasciata all’apprezzamento di



una successiva attenzione politica, dato che il secondo comma dell'art. 5 prevede che l'elenco delle attività di interesse generale possa essere aggiornato anche più volte, a seguito di una procedura complessa e forse illegittima. L'aggiornamento può infatti avvenire con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in sede di Conferenza Unificata, 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 altri termini, il governo - con un meccanismo non del tutto conforme alla gerarchia delle fonti - conserva la possibilità di modificare l'elenco delle attività previste da un atto avente forza di legge, e attraverso questa strada di fatto aggiunge - o estromette - enti dal Registro.

Questo è un effetto della più volte lamentata politica accentratrice e un po' arcigna che teme di lasciare troppo spazio alla creatività dei soggetti che s'impegnano nel sociale con scopi solidaristici<sup>27</sup>. Perciò l'elenco delle attività risulta per certi versi paradossale, caratterizzato da un'attenzione quasi maniacale all'individuazione delle norme di riferimento dettate per ciascuna delle attività elencate, che peraltro cessano di essere di interesse generale se non sono svolte "in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio".

In termini pratici resta comunque incerta l'utilità che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti potrebbero in concreto ricevere dalla possibilità di fruire della disciplina del Codice limitatamente alle attività di interesse generale, che loro dovrebbero in ogni caso prestare in modo conforme alle rispettive norme di riferimento in forza di quanto già previsto dalle leggi pattizie. Sulla base di queste considerazioni mi sembra che nella sostanza gli enti ecclesiastici/religiosi civilmente riconosciuti non possano iscriversi nel nuovo Registro. Il quale è peraltro a loro riguardo chiamato direttamente in causa solo quando si cita la necessità del deposito - con forme peraltro indefinite - del regolamento cui s'è fatto riferimento in termini critici<sup>28</sup>; e in modo indiretto nell'art. 89 del Codice, con riferimento ad alcune questioni fiscali.

In termini concettuali a me sembra impossibile ipotizzare una sovrapposizione fra ecclesiasticità civile e afferenza al Terzo settore (giuridicamente inteso). Questo non vieta la possibilità di trovare

---

<sup>27</sup> Cfr. **F. FRENI**, *Enti ecclesiastici e associazioni etico-religiose in una "new economy" di comunione solidale. Per un'economia dal volto più umano*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 2015, pp. 895-921.

<sup>28</sup> Si veda *infra* in relazione alla loro iscrivibilità ex art. 89 del Codice.



accorgimenti *de facto* perché anche gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possano godere delle agevolazioni previste per gli enti del Terzo settore che svolgono le stesse attività (che, si ricordi, per i primi sono “diverse” da quelle istituzionali, mentre per gli altri esprimono la specialità della loro stessa natura di “Enti del Terzo settore”).

Né sembra ipotizzabile un riconoscimento dei nostri enti ai sensi dell’art. 22 del CTS, che stabilisce una deroga alle procedure prescritte in termini generali dal D.P.R. n. 361 del 2000, e che, com’è noto, non si applica al riconoscimento civile degli enti confessionali. In linea teorica si può semmai prevedere l’ipotesi della richiesta di riconoscimento della personalità giuridica ai sensi dell’art. 22 da parte di enti che hanno natura *lato sensu* religiosa o confessionale, tale da non rivestire però un carattere di specialità rispetto a tutti gli altri enti che chiedano il riconoscimento ai sensi di questa norma. Si tratta perciò di comuni “Enti del Terzo settore”, non ascrivibili ai soggetti richiamati nel terzo comma dell’art. 4. Mi pare che questa sia l’unica soluzione coerente con l’impianto della normativa pattizia, com’è anche esemplificato dall’art. 10 della legge n. 222 del 1985. Interpretazioni diverse inciderebbero sulle leggi pattizie, configurando l’ipotesi di una loro illegittima riforma unilaterale.

## 5 - Cenni alla disciplina tributaria

Non ci si può nascondere dietro un dito e far finta di non sapere che l’interesse sociale è prevalentemente assorbito dalla comprensione di quali agevolazioni si possano ottenere entrando a fare parte del Terzo settore (giuridicamente inteso: ossia delimitato dalle norme in esame). O se si vuole, al contrario si cerca di capire quali vantaggi si perdano se non si fosse più in grado di farne parte (che immagino sia la preoccupazione che prende in questo periodo molte Onlus, anche parziali).

Il tema tocca in primo luogo la capacità degli enti del Terzo settore di mantenere gli accreditamenti - e i finanziamenti - connessi ai rapporti convenzionali accesi con le Pubbliche amministrazioni. A questo riguardo va detto che la legge non impedisce agli enti pubblici di intrattenere relazioni con soggetti diversi da quelli del Terzo settore (giuridicamente inteso); ma va da sé che con ogni probabilità si realizzerà una tendenza a iscriversi nel Registro proprio per non perdere le posizioni raggiunte, e possibilmente guadagnare nuove agevolazioni. Nel caso degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti diventa quindi essenziale capire se l’iscrizione al Registro vale lo sforzo richiesto dalla nuova legge.



Soccorrono in questa verifica gli articoli 79-83 del Codice, che propongono un nuovo quadro di agevolazioni tributarie, che mantengono invariata la distinzione tributaria fra “enti commerciali” ed “enti non commerciali” senza pregiudizio per la qualifica di “ente del Terzo settore”. Pertanto, sotto il profilo fiscale, è possibile che gli enti del Terzo settore possano afferire a entrambe le categorie sulla base del noto criterio di prevalenza delle attività svolte<sup>29</sup>. Com'è noto, la dottrina si attesta in modo pressoché unanime sulla qualificazione fiscale degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti quali “enti non commerciali” ai sensi del vigente TUIR<sup>30</sup>. Si tratta di una tesi che meriterebbe un approfondimento, dato che

---

<sup>29</sup> Anche se restano in realtà da chiarire quali siano gli elementi che entrano in gioco per esprimere tale valutazione, dato che nel caso degli enti del Terzo settore una misurazione in termini di fatturato o capacità patrimoniale può non rendere ragione della loro specialità. Insomma: un ente del terzo settore che impegni larghissima parte della sua operosità in attività gratuite e una porzione limitatissima ad attività commerciali, correrà sempre il rischio che queste ultime appaiano prevalenti alla luce di criteri meramente economici o di analisi di bilancio.

<sup>30</sup> La “non commercialità” dell’ente ecclesiastico civilmente riconosciuto è assegnata in modo pressoché unanime dalla dottrina che si fonda, fra l’altro, sulla lettura combinata degli artt. 73, 143 e 149 del TUIR, e in particolare sulla deroga a loro vantaggio fissata nel quarto comma dell’art. 149: in questo senso, fra gli altri, **P. RONZANI**, *Il regime tributario degli enti ecclesiastici*, Padova, Cedam, 2000; **A. GUARINO**, *Diritto ecclesiastico tributario e l’articolo 20 della Costituzione*, Jovene, Napoli, 2001; **G. RIVETTI**, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici. Profili di specialità tra attività no profit o for profit*, Giuffrè, Milano, 2008; **A. VALLETTA**, *Profili tributari e fiscali delle confessioni religiose prive di intesa in prospettiva interculturale*, in *Esercizi di laicità interculturale e pluralismo religioso*, a cura di Antonio Fuccillo, Giappichelli, Torino, 2014, pp. 119-147. Giuseppe Rivetti (a p. 138) osserva che anche sul piano tributario gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti mantengano in realtà una propria forma di specialità, che li rende solo in parte assimilabili alla specie degli “enti non commerciali”. In altre parole, avanza la legittima suggestione di una loro specialità anche sul versante tributario, tale da tradursi in una soggezione tributaria affatto differenziata e specifica che si accosta a quella degli “enti non commerciali” solo *per relationem*. Si tratta di uno spunto che meriterebbe di essere sviluppato, specialmente se si considera che la qualifica “non commerciale” ha un rilievo limitato alla sola disciplina fiscale, che è ovviamente unilaterale, mentre quella connessa alla “ecclesiasticità civile” discende da una legge pattizia, perciò di grado superiore rispetto a quella tributaria, che in questo senso appare effettivamente “disarmonica” rispetto a quella concordataria (così ancora **G. RIVETTI**, *La disciplina tributaria*, cit., p. 133 e anche ss.) e che perciò dovrebbe prevalere sulla normativa solo unilaterale. Con riferimento anche ai recenti contrasti emersi in sede europea su questi aspetti agevolativi apparentemente ascrivibili a illegittimi “aiuti di Stato”, cfr. **F. de GREGORIO**, *Brevi note in materia di esenzione Imu per gli istituti religiosi. Attualità ed orientamenti interpretativi*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2016, pp. 1713-1731; **M. ALLENA**, *Imu, enti ecclesiastici e aiuti di Stato: riflessioni a margine delle sentenze del Tribunale UE di primo grado, in attesa della decisione della Corte di Giustizia*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 8 del 2017, pp. 1-36. In senso contrario cfr. **A. MAZZULLO**, *La*



è fondata su criteri in parte superati, dato che ormai la “non commercialità” dell’ente si fonda su criteri mobili, legati a una sorta di “capacità tributaria” calcolata per ogni esercizio finanziario sulla base della prevalenza del reddito conseguito in forza di attività considerate commerciali dalla legge tributaria in modo oggettivo, senza riguardo alla qualificazione soggettiva dell’ente. In altre parole, un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto potrebbe fiscalmente transitare di volta in volta dalla qualifica di “non commercialità” a quella di “commercialità” in base alla prevalenza del reddito prodotto in forza di attività commerciali (che ai sensi dell’art. 16 della legge n. 222 del 1985, in linea di massima, sono “attività diverse” da quelle di religione e di culto) o non commerciali (che sarebbero poi le attività istituzionali di un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto).

Sotto questo profilo si propone ancora una volta la necessità di sciogliere il nodo gordiano prodotto dall’intreccio apparentemente inestricabile fra “finalità” e “attività” dell’ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, che in termini pattizi è certamente spostato su una prevalente valutazione del profilo soggettivo, mentre la legge unilaterale privilegia la valutazione di aspetti oggettivi. Che hanno ad esempio condotto la giurisprudenza ad ammettere la soggezione degli enti ecclesiastici “oggettivamente imprenditori” alla disciplina dell’impresa; un’ipotesi che dal punto di vista canonistico va considerata non solo eccezionale, ma addirittura al limite della legittimità.

Il CTS raccoglie questa complessa situazione e prende in esame i nostri enti - sebbene con una formulazione indiretta - nell’art. 89, dedicato al coordinamento fra le nuove norme del CTS e la vigente disciplina tributaria, proponendo come criterio discriminante la loro iscrizione nel nuovo Registro. Ho già accennato alla contraddizione che emerge a questo proposito fra le norme - per così dire - generali del CTS e quelle di coordinamento tributario, dato che sulla base delle prime sembrerebbe mancare una concreta possibilità di iscrizione degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti nel Registro, che diventa invece un dato assodato nell’articolo in esame.

---

*qualifica fiscale degli enti ecclesiastici tra diritto interno ed europeo, in Il fisco, 2015, pp. 859-865 (specialmente a p. 863), il quale basa la sua tesi prevalentemente sull’esame della lettera della legge tributaria, senza considerare che la centralità e costitutività (esclusività, se volessimo utilizzare terminologie commerciali) della finalità di religione e di culto non è assegnata ex lege, ma è piuttosto la legge pattizia a prendere atto di una realtà socialmente - ed ecclesialmente - rilevante, traducendola nel dettato normativo pattizio attualmente vigente.*



Lasciamo tuttavia stare questa anomalia per analizzare brevemente le novità che emergono dalla prima lettura del CTS, che in un certo senso ricalcano lo schema della “parzialità” già riferito alle - ormai scomparse - Onlus. Partiamo dall’art. 79 del CTS, che stabilisce una specifica disciplina per gli enti del Terzo settore (iscritti nel Registro) in parte derogatoria rispetto alla disciplina comune prevista dal TUIR. Questa norma definisce con una certa precisione la “commercialità” e “non commercialità” delle attività di interesse generale svolte dagli enti del Terzo settore, perciò si presenta come punto di riferimento anche per la valutazione dei criteri adottati per misurare il *quantum* del reddito su cui gli enti del Terzo settore iscritti nel Registro devono calcolare la relativa imposta.

Innanzitutto osservo che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti iscritti nel Registro perderanno la riduzione del 50% dell’imposta dovuta<sup>31</sup> e godranno delle altre agevolazioni previste a vantaggio degli enti iscritti limitatamente all’esercizio delle attività di interesse generale elencate all’art. 5 del CTS. Tuttavia - diversamente dagli altri enti del Terzo settore - continueranno a fruire delle agevolazioni connesse ai trasferimenti a titolo gratuito in materia di imposte di successione, ipotecarie e catastali anche con riferimento alle attività diverse da quelle elencate nell’art. 5 del CTS (non si tratta quindi di un nuovo vantaggio, ma della conservazione di un’agevolazione che invece gli altri enti del Terzo settore perdono). Infine, gli “enti religiosi civilmente riconosciuti” iscritti nel Registro potranno beneficiare del regime forfettario previsto per gli enti non commerciali (dall’art. 145 TUIR) per le sole attività *ex art. 5*, mentre quelli non iscritti continueranno a goderne in termini verosimilmente più ampi.

Come si vede l’analisi dei benefici fiscali dovrà essere effettuata di volta in volta, ma in linea generale sembra che un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto che svolga istituzionalmente attività proprie, ossia di religione o di culto, non avrà interesse a transitare nel regime degli enti del Terzo settore. Diversamente, un soggetto ecclesiastico che conduca prevalentemente attività diverse da quelle di religione e di culto, potrà ricevere un vantaggio qualificandosi come ente del Terzo settore, ma gioco forza dovrà accettare il rischio di perdere la qualifica di ecclesiasticità civile<sup>32</sup>, perché potrebbe dimostrare di aver perso gli elementi che ne hanno

---

<sup>31</sup> Per le attività *ex art. 5*: cfr. F. GALLIO, C. GANGAL, *Le agevolazioni fiscali ai fini delle imposte dirette per gli enti religiosi: la riduzione a metà dell’aliquota d’imposta*, in *Il fisco*, 2014, p. 747.

<sup>32</sup> Su questa ipotesi peraltro si fonda la legittimità della deroga prevista dall’art. 149, quarto comma, TUIR altrimenti contestata dalla Commissione europea che la sospettava come illegittimo “aiuto di Stato” ai sensi dell’art. 107, § 1, TFUE [cfr. Decisione della



caratterizzato il riconoscimento originario. Giacché è possibile che il maggiore impegno attribuito alle “attività diverse” rispetto a quelle istituzionali sia indice di una sua trasformazione anche soggettiva. Per essere ancora più espliciti: un istituto religioso che all’atto del riconoscimento della sua ecclesiasticità avesse svolto *anche* attività scolastiche o ospedaliere tali da non inficiarne la “costitutività ed essenzialità” religiosa e di culto, potrebbe essere nel tempo diventato un’istituzione scolastica o ospedaliera d’ispirazione religiosa. Potrebbe cioè essersi trasformato in un ente del Terzo settore.

La questione torna inevitabilmente sui criteri di distinzione tra “finalità” e “attività” e di misurazione della prevalenza fra queste ultime. Indici meramente economici non appaiono sempre adeguati, ma non c’è dubbio che occorra dare nuova sostanza all’esame delle attività effettivamente svolte da un ente ecclesiastico come “cartina al tornasole” della sua ecclesiasticità civile<sup>33</sup>. Un’esigenza che ripropone la necessità di una rilettura - beninteso, pazzia - della ecclesiasticità degli enti e della specialità della loro disciplina.

Assodato che il legislatore civile ha perso un’occasione per riformare la disciplina del codice civile in materia di soggetti giuridici collettivi, si può auspicare che quello pattizio abbia il coraggio di porre mano a una revisione della legislazione bilaterale, senza costringere gli enti ecclesiastici a fare buon viso a cattivo gioco, ricorrendo di volta in volta a soluzioni magari creative, ma sistematicamente difettose. E talvolta canonicamente illegittime; ma qui si apre un tema ulteriore, che non può essere svolto in questa sede.

---

Commissione del 19 dicembre 2012 relativa all’aiuto di Stato SA.20829 (C 26/2010, *ex NN* 43/2010, *ex CP* 71/2006) Regime riguardante l’esenzione dall’ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici cui l’Italia ha dato esecuzione]. Va tuttavia segnalato che l’ipotesi della revoca del riconoscimento della personalità giuridica degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti *ex art.* 19 della legge n. 222 del 1985 appare un’ipotesi oramai quasi di scuola, dato che l’abrogazione dell’art. 17 codice civile (e, conseguentemente, dell’art. 17 della legge n. 222 del 1985) ha fatto venire meno l’unico strumento operativo con cui precedentemente l’autorità governativa poteva esercitare una forma di controllo sull’attività dell’ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, tale da verificarne anche una sua eventuale trasformazione *de facto*. Cfr G. Feliciani (a cura di), *L’autorizzazione agli acquisti degli enti ecclesiastici*, Vita e Pensiero, Milano, 1993; M. RICCA, *Morte della manomorta? Abrogazione dell’autorizzazione agli acquisti delle persone giuridiche e rilevanza costituzionale della normativa concordataria*, in *Il diritto ecclesiastico*, 1997, I, p. 1066 ss.

<sup>33</sup> Cfr. P. CONSORTI, *La remunerazione del clero*, cit., *passim*.