



Patrizia Piccolo

(assegnista di ricerca in Diritto canonico nella Facoltà di Giurisprudenza
dell'Università degli Studi di Bari "Aldo Moro")

Gli obblighi contabili degli enti ecclesiastici tra attività *non profit* e *for profit* *

SOMMARIO: 1. L'ente ecclesiastico quale ente non commerciale – 2. Gli adempimenti contabili dell'ente ecclesiastico tra attività *non profit* e attività *for profit* – 3. Modalità di tenuta e conservazione delle scritture contabili – 4. Il "ramo Onlus" dell'ente ecclesiastico ed i relativi adempimenti contabili – 5. Gli obblighi contabili per il "ramo impresa sociale" dell'ente ecclesiastico – 6. Considerazioni conclusive.

1 – L'ente ecclesiastico quale ente non commerciale

Con l'introduzione del d.lgs. n. 460 del 1997¹ il legislatore ha riordinato la normativa tributaria e ha fornito una definizione di ente non commerciale², quale soggetto destinatario di speciali agevolazioni fiscali³. Questi, basandosi principalmente sul criterio dell'attività effettivamente esercitata, ha definito il tipo di ente in questione come quello non avente per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale. Tale definizione è desunta dagli artt. 1 e 6 del presente decreto. In particolare l'art. 1, trattando della qualificazione degli enti e della determinazione dei criteri per individuare l'oggetto esclusivo o principale

* Contributo sottoposto a valutazione.

¹ Si tratta del decreto recante norme per il "Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale", attuativo della l. n. 662 del 1996. Sull'iter legislativo del d.lgs. n. 460 del 1997 si veda **P. RONZANI**, *Il regime tributario degli enti ecclesiastici*, Cedam, Padova, 2000, pp. 213-244.

² Già l'art. 108 (ora art. 143) d.P.R. n. 917 del 1986 "Testo unico delle imposte sui redditi", da ora in poi Tuir, parlando degli 'enti non commerciali residenti' statuiva che "non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione".

³ Sono, ad esempio, le agevolazioni in materia di imposte sul reddito, di imposta sul valore aggiunto e, di recente, di imposta municipale unica (IMU) sugli immobili degli enti non commerciali *ex art. 91 bis l. n. 27 del 2012*.



dell'attività, precisa che "per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto" e poi continua statuendo che "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". L'art. 6, comma 1, invece, afferma che "indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta". Quest'ultima disposizione, però, ai sensi del successivo comma 4, non trova applicazione per gli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili.

Pertanto, l'attribuzione della qualifica di 'non commerciale' all'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, cattolico o non cattolico, si basa sul fatto che esso esercita un'attività diretta a perseguire il fine di religione o di culto, requisito costitutivo ed essenziale⁴ ai sensi della l. n. 222 del 1985 e delle intese. Il nostro ordinamento giuridico, però, distingue le attività di religione o di culto dalle attività 'diverse', cioè da quelle di assistenza e beneficenza, di istruzione, di educazione e cultura e, in ogni caso, dalle attività commerciali o a scopo di lucro, che l'ente ecclesiastico potrebbe anche svolgere⁵. Sicché, nell'eventualità in cui l'ente in questione perdesse ogni riferimento al fine di religione o di culto, "non dovrebbe più essere considerato ente non commerciale, perché sarebbero venuti meno i presupposti per la sua qualificazione come ente ecclesiastico"⁶.

È opinione comune che, per l'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, vige la presunzione di 'non commercialità'⁷ per il fatto che

⁴ Sul carattere costitutivo ed essenziale del fine di religione o di culto cfr. Cons. Stato, sez. I, parere 17 aprile 1991, n. 828, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 1991-1992, n. 1, pp. 540-541.

⁵ Cfr., per gli enti cattolici, l'art. 16 l. n. 222 del 1985 e, per quelli delle confessioni diverse dalla cattolica, le relative disposizioni contenute nelle leggi di approvazione delle intese concluse.

⁶ **F. NIEDDU**, *Gli enti ecclesiastici e le Onlus*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 2002, n. 1, p. 272.

⁷ In tema di non commercialità "per legge" degli enti ecclesiastici riconosciuti cfr. **C. REDAELLI**, *Enti non profit: la «rivoluzione» incomincia dal fisco*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 1998, n. 3, pp. 704-705; **A. MANTINEO**, *A proposito del decreto sulle ONLUS: echi e riflessi nell'ambito degli enti ecclesiastici*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 1998, n. 2, p. 402; **A. MANTINEO**, *Enti ecclesiastici ed enti non profit. Specialità e convergenze*, Giappichelli, Torino, 2001, pp. 30-31; **A. GUARINO**, *Diritto ecclesiastico tributario e articolo 20 della Costituzione*, Jovene, Napoli, 2001, pp. 141-142; **G. RIVETTI**, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, Giuffrè, Milano, 2008, 2^a ed., p. 131.



questi non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Tale assunto è confermato sia dalla nozione civilistica di imprenditore (cfr. artt. 2135⁸ e 2195⁹ c.c.) sia dalla normativa fiscale sul reddito d'impresa (cfr. artt. 55 e 56 Tuir¹⁰) e sull'esercizio d'impresе (cfr. art. 4 d.P.R. n. 633 del 1972), in quanto, non essendo l'attività religiosa diretta alla produzione o alla cessione di beni né alla prestazione, eventualmente economica, di servizi, non può essere di natura commerciale¹¹.

Dal punto di vista strettamente tributario si precisa che il fine di culto è, a tutti gli effetti tributari, equiparato a quello di beneficenza e di istruzione¹². In sé considerato, detto principio di equiparazione, contenuto,

⁸ Sulla figura dell'imprenditore agricolo.

⁹ Ai sensi di tale articolo sono imprenditori soggetti all'iscrizione nel registro delle imprese quelli che esercitano: "1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o servizi; 2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni; un'attività di trasporto per terra, per acqua e per aria; 4) un'attività bancaria o assicurativa; 5) altre attività ausiliarie alle precedenti".

¹⁰ Secondo dette disposizioni sono attività commerciali quelle produttive di reddito d'impresa, ai fini Ires, e che assumono rilevanza agli effetti dell'Iva (ai sensi dell'art. 4, comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972) perché costituiscono esercizio di attività d'impresa. In particolare per l'art. 55 Tuir "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, delle attività indicate nell'art. 2195 del codice civile, e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'articolo 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 d'attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile; [...]. 3. Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo". L'Agenzia delle Entrate sostiene che per 'esercizio d'impresa' si intende "l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva", delle attività commerciali *ex art. 2195 c.c.*, anche non organizzate in forma d'impresa, ovvero attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi; attività intermediaria nella circolazione dei beni; attività di trasporto per terra, per acqua o per aria; altre attività ausiliari delle precedenti, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c. (cfr. risoluzioni n. 169/E del 2009, n. 122/E del 2009, n. 348/E del 2008 e n. 286/E del 2007, consultabili al sito www.agenziaentrate.gov.it). Sul reddito d'impresa degli enti ecclesiastici cfr. **R. MOSCONI**, *Il Reddito d'Impresa degli enti religiosi*, in *L'amico del clero*, 2001, pp. 467-469.

¹¹ L'attività commerciale, infatti, è quella in qualche modo organizzata per effettuare in maniera non occasionale cessioni di beni o prestazioni di servizi verso corrispettivi, quindi produttiva di reddito d'impresa.

¹² Sul principio di 'equiparazione' cfr. **G. CATALANO**, *Sull'equiparazione agli effetti tributari del «fine di culto o di religione» con i fini «di beneficenza e istruzione»*, in *Diritto ecclesiastico*, 1952, vol. I, pp. 268-341, in particolare pp. 316 ss.; **T. MAURO**, *Riflessioni sui*



per gli enti cattolici, già nell'art. 29, lett. h) Concordato del 1929 e, per quelli dei culti ammessi "eretti in ente morale"¹³, nell'art. 12 r.d. n. 289 del 1930, è stato recepito più ampiamente dall'Accordo del 1984 (art. 7, n. 3)¹⁴ e, con specifiche modifiche, dalle leggi di approvazione delle intese concluse tra lo Stato e le confessioni acattoliche. Infatti in quest'ultima norma dell'Accordo '84, così come in tutte le undici intese, si statuisce anche che le attività diverse da quelle di religione o di culto – esercitate come attività connesse o strumentali¹⁵ – sono soggette, nel rispetto dell'autonomia, della struttura e della finalità degli enti ecclesiastici, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime¹⁶.

Emerge, quindi, che le attività aventi finalità di religione o di culto sono qualificate come differenti da quelle aventi natura commerciale. Tale impostazione ermeneutica continua ad essere confermata dal legislatore

principi del regime tributario degli enti ecclesiastici, in *Diritto ecclesiastico*, 1987, I, pp. 823-831. C'è chi ritiene che questa equiparazione agli effetti tributari si verifichi soltanto per gli enti ecclesiastici (cattolici o non cattolici) che abbiano concluso accordi o intese con lo Stato o che abbiano per lo meno conseguito il riconoscimento civile della loro personalità giuridica (cfr. **A. GUARINO**, *Organizzazioni non lucrative di utilità sociale ed enti religiosi nella riforma tributaria del terzo settore*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 1997, n. 1, p. 44), mentre altri sostengono che l'equiparazione in esame operi indistintamente per tutti gli enti religiosi a prescindere dal loro riconoscimento da parte dello Stato (cfr. **T. MAURO**, *Riflessioni sui principi*, cit., p. 835; **S. BERLINGÒ**, *Enti e beni religiosi in Italia*, il Mulino, Bologna, 1992, pp. 71-72). Di recente, sul punto, cfr. **G. RIVETTI**, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, cit., pp. 119-120.

¹³ Art. 2 l. n. 1159 del 1929.

¹⁴ Cfr. **F. FINOCCHIARO**, *Gli enti ecclesiastici e l'accordo del 18 febbraio 1984 fra Stato e Santa Sede*, in **AA. VV.**, *Il nuovo accordo tra Italia e Santa Sede*, a cura di R. Coppola, Giuffrè, Milano, 1987, pp. 178-180. Si è ritenuto che agli effetti dell'art. 7, n. 3, dell'Accordo il «concetto di "attività" debba essere inteso principalmente con riferimento alle finalità, specifiche o generiche, cui tende l'azione degli enti ecclesiastici, e quindi come criterio indicativo della destinazione, principale o secondaria, dei predetti enti all'uno o all'altro gruppo delle menzionate finalità» (**T. MAURO**, *La disciplina giuridica dell'attività degli enti ecclesiastici nel nuovo sistema di rapporti tra Stato e Chiesa*, in **AA. VV.**, *Il nuovo accordo*, cit., p. 183).

¹⁵ Cfr. Consiglio di Stato, sez. I, 17 aprile 1991, n. 828, cit.; **P. PICOZZA**, *L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*, Giuffrè, Milano, 1992, pp. 74-79; **P. CAVANA**, *Gli enti ecclesiastici nel sistema pattizio*, Giappichelli, Torino, 2011, 2^a ed., p. 188.

¹⁶ In modo particolare l'art. 8 del d.P.R. n. 33 del 1987 sul "Regolamento di esecuzione della legge 20 maggio 1985, n. 222, recante disposizioni sugli enti ecclesiastici e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi", precisa che "l'ente ecclesiastico che svolge attività per le quali sia prescritta dalle leggi tributarie la tenuta di scritture contabili deve osservare le norme circa tali scritture relative alle specifiche attività esercitate".



con l'art. 149, comma 4, Tuir (*ex art. 111 bis*, inserito nel Tuir dal citato art. 6, comma 1, d.lgs. n. 460 del 1997), il quale statuisce che le disposizioni relative alla perdita della qualifica di ente non commerciale "non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili", anche qualora esercitino "prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta" (comma 1).

Infatti, pure nel caso in cui l'ente, ferma l'essenzialità dello scopo di culto, svolgesse attività diverse (persino attività commerciali) in modo quantitativamente prevalente, non perderebbe mai la qualifica di ente ecclesiastico e quindi di ente non commerciale¹⁷. Il non perseguimento del fine lucrativo diventa uno degli elementi c.d. strutturali di questi enti, i quali, pertanto, pur non potendo perseguire il lucro soggettivo¹⁸, hanno la facoltà di conseguire quello oggettivo¹⁹, perché solo quest'ultimo non contrasta con la natura degli enti non commerciali²⁰, anzi ne è il denominatore comune²¹. Da ciò discende che l'ente ecclesiastico può esercitare attività avente finalità lucrative a condizione, però, che non si preveda la distribuzione dei relativi utili²².

¹⁷ Cfr. **G. CASUSCELLI**, *Le attuali prospettive del diritto ecclesiastico italiano*, in *Diritto ecclesiastico*, 2005, I, p. 37, nota n. 83, il quale evidenzia la «circostanza che "gli enti ecclesiastici, a prescindere dall'esercizio di attività commerciali, anche qualora queste risultassero prevalenti, non possono smarrire la qualificazione di enti non commerciali" ... (così **L. ORNAGHI**, *Enti non profit e fiscalità: un altro modo di «socialità»*, in *Riforma tributaria, enti non profit ed enti ecclesiastici*, Supplemento a *exLege*, n. 1/2004, n. 1, p. 26 s.); **N. FIORITA**, *Enti ecclesiastici ed agevolazioni fiscali: brevi note su alcuni recenti provvedimenti governativi*, in *www.olir.it*, ottobre 2005; **S. CARMIGNANI CARIDI**, *Il regime tributario dell'ente ecclesiastico*, in *Enti ecclesiastici e controllo dello Stato. Studi sull'Istruzione CEI in materia amministrativa*, a cura di J.I. Arrieta, Marcianum Press, Venezia, 2007, p. 222.

¹⁸ Inteso come il profitto in termini patrimoniali ed economici che l'ente *for profit* (cioè commerciale) distribuisce ai singoli soci.

¹⁹ Si tratta dell'incremento patrimoniale, ossia della differenza positiva tra costi e ricavi, che l'ente persegue al solo scopo di conseguire i mezzi necessari per le proprie finalità istituzionali di religione o di culto.

²⁰ Sul punto si veda **M. PARISI**, *Gli enti religiosi nella trasformazione dello Stato sociale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2004, p. 184.

²¹ Cfr. **G. FELICIANI**, *Organizzazioni «non profit» ed enti confessionali*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 1997, n. 1, pp. 13-21.

²² Nella categoria degli enti *non profit* rientrano, infatti, tutti quegli enti che hanno come comune denominatore il c.d. "no distribution constraint", cioè quelli appartenenti al «nuovo polo, denominato "Terzo settore", contraddistinto dall'obiettivo della creazione di un sistema di "economia sociale"» (**M. PARISI**, *Soggetti no profit e compiti di interesse collettivo: brevi riflessioni sul «nuovo» ruolo degli enti religiosi*, in *Diritto di famiglia e delle persone*, 2004, p. 876). In tema di 'no distribution constraint' cfr. **A. FUCCILLO**, *Le nuove frontiere dell'ecclesiasticità degli enti. Struttura e funzione delle associazioni ecclesiastiche*,



La circolare ministeriale n. 124/E del 1998, in aderenza alla normativa tributaria esaminata, ha affermato per gli enti ecclesiastici la validità dei parametri ivi contenuti: prevalenza delle attività istituzionali ed effettivo esercizio di attività non commerciale²³. Sotto il profilo fiscale, quindi, tutti gli enti ecclesiastici riconosciuti agli effetti civili sono inquadrati come enti non commerciali²⁴.

2 – Gli adempimenti contabili dell'ente ecclesiastico tra attività non profit e attività *for profit*

Dal punto di vista civilistico, il libro I del nostro codice contiene norme sui soggetti senza attività di impresa²⁵, le quali, pur riguardando istituzioni come le fondazioni, le associazioni riconosciute e non ed i comitati, risultano insufficienti a disciplinare il "Terzo settore"²⁶. Il codice civile, difatti, non prevede esplicite disposizioni sugli obblighi contabili degli enti non commerciali, ma si limita a parlare di scritture contabili²⁷ soltanto relativamente agli imprenditori in senso stretto e alle società commerciali.

Jovene, Napoli, 1999, p. 50; **P. LO IACONO**, *La natura funzionale della personalità giuridica nel diritto ecclesiastico*, Jovene, Napoli, 2000, p. 268; **M. PARISI**, *Gli enti religiosi*, cit., p. 184.

²³ Cfr. Ministero delle Finanze - Dipartimento Entrate, circolare n. 124/E del 12 maggio 1998, in *Gazzetta Ufficiale*, 27 maggio 1998, n. 127, Supplemento Ordinario, e consultabile *on line* in www.notarlex.it. Con questa circolare si è precisato che "se l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari non è commerciale, l'ente deve annoverarsi tra quelli non commerciali, sia ai fini dell'imposta sui redditi che ai fini dell'imposta sul valore aggiunto [...]. Diversamente, l'ente, ancorché dichiarati finalità non lucrative, è considerato ente commerciale quando l'attività essenziale per la realizzazione degli scopi tipici è di natura commerciale".

²⁴ Da ultimo, sulla non commercialità degli enti ecclesiastici cattolici, si veda **CONFERENZA EPISCOPALE ITALIANA**, *Istruzione in materia amministrativa*, 2005, in www.chiesacattolica.it, dove si legge: "Tutti gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti sono da considerarsi, sotto il profilo fiscale, *enti non commerciali*, in quanto non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali" (n. 76).

²⁵ Si tratta di nozione meno ampia rispetto a quella prettamente fiscale di ente non commerciale. Comunque, pur non essendo prevista nelle norme civilistiche la nozione di attività non commerciale, si possono considerare enti non commerciali tutti quelli aventi un'attività esclusa dalla nozione di commercialità *ex art.* 2195 c.c.

²⁶ Cfr. **G. DE VITO**, *Gli enti non commerciali e le Onlus. D.LGS. 4 dicembre 1997, n. 460*, Giuffrè, Milano, 1998, p. 3.

²⁷ Per scritture contabili si intendono quei documenti fiscali aventi natura giuridica di manifestazioni o dichiarazioni di scienza a carattere non recettizio, le quali, oltre a fornire un quadro generale sul disegno organizzativo dell'imprenditore (cfr. **L. QUATTROCCHIO**, *Libri e scritture contabili*, in *Digesto Priv. - Sez. Comm.*, vol. XLI, Utet,



Nello specifico, per l'attività istituzionale degli enti ecclesiastici non è previsto, ai fini civilistici, alcun obbligo contabile in termini di rendicontazione; per detta attività si richiede soltanto l'approvazione del bilancio, secondo quanto sancisce l'art. 20 c.c.²⁸. Non vi è nemmeno alcun

Torino, p. 523; **A. NIGRO**, *Le scritture contabili*, in *Trattato diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, diretto da F. Galgano, vol. II: *L'impresa*, Cedam, Padova, 1978, p. 293), "rappresentano in termini quantitativi e normalmente in termini monetari i fatti aziendali e i loro risultati" (**G. FERRI**, *II. Scritture contabili*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XLI, Giuffrè, Milano, 1989, p. 819). Si tratta di documenti contabili che, in genere, sono tenuti secondo il metodo della 'partita doppia', tecnica propria della contabilità ordinaria (cfr. **S. GIORDANO**, *Il nuovo manuale delle scritture contabili*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2011, 7^a ed., p. 17). Attraverso le scritture contabili, pertanto, si evincono i movimenti economici e finanziari di un'azienda, e quindi la sua gestione, perché in esse vengono iscritti i fatti di gestione (ossia le operazioni compiute dall'imprenditore o dagli amministratori) secondo i rispettivi valori e nelle relative denominazioni. Detta rilevazione quantitativa consente di misurare gli avvenimenti aziendali esprimibili in termini monetari e quindi di determinare il reddito di esercizio ed il capitale di funzionamento dell'impresa. Si precisa che "il momento di registrazione del fatto aziendale in contabilità è generalmente individuato nell'insorgere della variazione monetaria, che normalmente coincide con l'emissione o il ricevimento della fattura o di documento analogo: [...] la contabilità non registra cioè fatti materiali, accadimenti fisici, ma i relativi documenti che li evidenziano" (**G. RACUGNO**, *Scritture contabili*, in *Rivista del diritto commerciale e del diritto generale delle obbligazioni*, 2008, nn. 4-6, p. 351). La contabilità generale è, dunque, il risultato di questo processo di rilevazione condotto in maniera organica e continua, e con scopi informativi, a favore di molteplici soggetti: amministratori, organi dell'ente, associati, promotori, sostenitori ed infine terzi che entrano in rapporto con l'ente a vario titolo. Ulteriore funzione delle scritture contabili è quella di assolvere sia agli obblighi fiscali previsti dalla normativa in materia di tassazione diretta sia agli obblighi di rendiconto nei riguardi dell'autorità governativa da cui dipendono o dalla quale ricevono contributi (cfr. **A. PROPERSI**, **G. ROSSI**, *Gli enti non profit*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2008, pp. 471-472; **G. RACUGNO**, *Scritture contabili*, cit., pp. 353-354).

²⁸ Il codice civile, infatti, non contiene disposizioni sul bilancio di associazioni, fondazioni e di altri enti *non profit*, ma si limita soltanto a stabilire (all'art. 20) che essi devono convocare l'assemblea almeno una volta all'anno per l'approvazione del bilancio. Quest'ultimo documento informativo deve essere approvato dall'assemblea nei tempi stabiliti nello statuto e se ne deve redigere apposito verbale di approvazione (datato e sottoscritto dal legale rappresentante), la cui copia va allegata al bilancio stesso. In tale caso, quindi, è prevista la sola redazione del bilancio secondo i principi basilari della tecnica contabile oppure senza un metodo o uno schema imposto. Non è prevista nemmeno l'applicazione delle disposizioni sugli schemi e sulla forma del bilancio delle società di capitali (bilancio CEE). Sul punto cfr., per tutti, **G.M. COLOMBO**, **M. SETTI**, *Contabilità, bilancio e controllo degli enti non profit*, Ipsoa, Milanofiori Assago, 2012, 6^a ed., p. 170.



obbligo in termini di scritture contabili, richieste soltanto per le imprese ai sensi dell'art. 2214 c.c.²⁹.

L'unico obbligo, pertanto, è quello limitato esclusivamente al momento conclusivo e finale della gestione dell'esercizio sociale, mentre nulla è previsto espressamente per le rilevazioni e gli obblighi di contabilità da cui far derivare il bilancio. Pur non essendo richiesti specifici obblighi in tal senso, risulta comunque necessaria, ai fini pratici, la tenuta di una contabilità anche elementare³⁰, nonché la predisposizione di un rendiconto annuale, strumento di trasparenza e di controllo dell'intera gestione economica e finanziaria dell'ente.

Si precisa che per l'attività teleologica istituzionale degli enti ecclesiastici cattolici è richiesta la tenuta di determinate scritture contabili. La normativa canonica prevede che la parrocchia³¹ e qualsiasi persona giuridica pubblica soggetta al vescovo diocesano sono obbligati alla regolare tenuta dei libri delle entrate e delle uscite (cfr. can. 1284 § 2, 7°, c.i.c.)³² utilizzando un registro di "prima nota", e, sempre relativamente alla sola attività istituzionale, devono redigere e conservare, numerandole in ordine di data, le fatture e le ricevute³³. Si richiedono, inoltre, altri due

²⁹ L'art. 2214 c.c. "Libri obbligatori e altre scritture contabili" recita: "L'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari. Deve altresì tenere le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa [...]. Le disposizioni di questo paragrafo non si applicano ai piccoli imprenditori". Si evidenzia però che, anche in mancanza di obblighi specifici, per garantire la trasparenza ed il controllo della gestione economica e finanziaria dell'ente, risulta comunque necessaria una semplice contabilità e la redazione annuale di un rendiconto riassuntivo della gestione economica e fiscale. Cfr., in tal senso, Commissione Tributaria di Pisa, sentenza 15 gennaio 2007, n. 893, in *Enti non profit*, 2007, n. 7, p. 473, la quale sottolinea l'importanza di una corretta tenuta della contabilità per gli enti non commerciali, visto che proprio da essa si desume quale sia l'oggetto essenziale dell'attività, la modalità del suo esercizio, nonché la destinazione degli avanzi di gestione, requisiti richiesti dalla legge per il conseguimento delle agevolazioni fiscali.

³⁰ Cioè non secondo il metodo della 'partita doppia'.

³¹ In tema di obblighi contabili della parrocchia si veda **AA. VV.**, *La gestione e l'amministrazione della Parrocchia*, a cura di P. Clementi, L. Simonelli, Edizioni Dehoniane, Bologna, 2008, specialmente pp. 47-48 e p. 149 ss.

³² Relativamente alla parrocchia spetta al parroco la tenuta e la custodia, accanto agli altri registri, dei libri delle entrate e delle uscite (cfr. can. 1307 c.i.c.) nell'archivio parrocchiale (cfr. can. 535 § 4 c.i.c.). Sono tutti documenti contabili che "non possono essere sostituiti da supporti magnetici" (**CONFERENZA EPISCOPALE ITALIANA**, *Istruzione in materia amministrativa*, 2005, cit., n. 111). In dottrina, sul punto, cfr. **J.P. SCHOUPPE**, *Elementi di diritto patrimoniale canonico. Seconda edizione riveduta, aggiornata ed ampliata*, Giuffrè, Milano, 2008, p. 195.

³³ Diversamente, come si è visto, la registrazione e la conservazione delle fatture e



strumenti contabili: il bilancio preventivo (cfr. can. 1284 § 3 *c.i.c.*) ed il rendiconto annuale (cfr. can. 1284 § 2, 8° e 1287 § 1 *c.i.c.*³⁴), necessari per la gestione trasparente dei beni.

La scelta del sistema contabile è, appunto, scevra da ogni previsione normativa, tuttavia può essere determinata o dallo statuto dell'ente stesso o dalle sue dimensioni oppure da valutazioni di opportunità. Infatti un ente ecclesiastico di piccole dimensioni che svolge solo attività istituzionali di fine di religione o di culto può limitarsi a tenere un rendiconto di tipo finanziario (e non quello economico-patrimoniale) con cui rilevare soltanto le entrate e le uscite. La contabilità finanziaria, perciò, può essere tenuta se le operazioni economiche dell'ente siano di modesta entità. In questo caso l'aspetto finanziario (ad es. relativo alle donazioni, liberalità, contributi) acquista rilevanza fondamentale, tanto che spesso accade che l'avanzo di gestione coincida col risultato economico.

Un ausilio nella scelta della contabilità viene dato dai parametri quantitativi di riferimento, indicati come indirizzo (quindi non vincolanti) da due specifici documenti, approvati entrambi nel 2011. Uno è il "Quadro sistematico per la preparazione e presentazione del bilancio degli enti non profit"³⁵, che rappresenta il primo principio contabile da applicare a partire dagli esercizi chiusi successivamente al 31 dicembre 2011. Questo quadro descrive, secondo l'Agenzia delle Entrate³⁶, le caratteristiche del

ricevute relative alle attività commerciali sono disciplinate dalla normativa italiana in materia fiscale.

³⁴ Anche relativamente all'amministrazione dei beni degli istituti religiosi, il can. 636 § 2 *c.i.c.* parla di rendiconto amministrativo come un adempimento oneroso a cui non ci si può sottrarre. Esso, infatti, afferma: "Nel tempo e nel modo stabiliti dal diritto proprio gli economi gli altri amministratori presentino all'autorità competente il rendiconto dell'amministrazione da loro condotta".

³⁵ Il Tavolo tecnico per l'emanazione dei principi contabili nazionali per gli enti *non profit* - costituito dall'Agenzia per il Terzo settore, dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (CNCD) e dall'Organismo italiano di contabilità (OIC) - dopo aver sottoposto la bozza del primo principio contabile a consultazione pubblica dall'ottobre 2010 al gennaio 2011, l'ha approvata nella sua versione finale nel maggio dello stesso anno. Lo stesso Tavolo tecnico, nel febbraio del 2012, ha altresì emanato la bozza per le consultazioni del secondo principio contabile su "L'iscrizione e la valutazione delle liberalità nel bilancio d'esercizio degli enti non profit". Si tratta di un documento che indirizza nelle operazioni di iscrizione e di valutazione delle liberalità nel bilancio d'esercizio di tali enti. In tal modo si cerca di definire trattamenti contabili uniformi e di migliorare la comparabilità dei dati degli enti che in generale operano nel Terzo settore.

³⁶ Cfr. Risoluzione n. 126/E del 16 dicembre 2011, cit., in www.agenziaentrate.gov.it, la quale fornisce precisazioni in merito all'obbligo di rendicontazione degli enti non commerciali, senza considerare se vi sia esercizio o meno di attività rilevanti ai fini fiscali.



bilancio d'esercizio ed esamina sia gli obblighi contabili derivanti da precise disposizioni civilistiche, statutarie e fiscali sia gli schemi di bilancio ed i rendiconti delle aziende senza scopo di lucro, nonché fornisce, in una apposita sezione, le "linee guida" per la corretta lettura e per l'analisi del bilancio d'esercizio. Nel presente documento gli enti non profit vengono distinti in quelli di piccole dimensioni e quelli di media e grande dimensione. Per i primi si consiglia di adottare una rilevazione e rappresentazione dei risultati della gestione sulla base del criterio della "pura cassa"³⁷.

L'altro documento in materia contabile è rappresentato dalle "Linee guida e schemi per la redazione del bilancio di esercizio degli enti non profit" dell'Agenzia per il Terzo settore³⁸.

Per gli enti ecclesiastici, soprattutto per quelli di ridotte dimensioni, che decidono di avere una contabilità di tipo finanziario è sufficiente tenere il registro di prima nota oppure il libro giornale³⁹ a partita semplice

L'Agenzia ha chiarito che il rendiconto annuale economico e finanziario è richiesto "in ogni caso", ossia a prescindere dalle modalità di gestione e di organizzazione dell'ente non commerciale ed indipendentemente dalla qualificazione giuridica dell'attività esercitata dallo stesso ente, e che "la corretta tenuta di tale documento contabile [...] costituisce lo strumento cui è tenuto l'organo di rappresentanza dell'ente non commerciale per soddisfare le esigenze informative – sia degli associati sia dei terzi – in ordine alla corretta gestione economica e finanziaria del patrimonio dell'ente. Tale documento contabile, inoltre, consente agli organi di controllo di acquisire quelle informazioni contabili necessarie per stabilire, sia da un punto di vista qualitativo che quantitativo, le modalità operative e la struttura organizzativa dell'ente, anche al fine di determinare la sua corretta qualifica fiscale".

³⁷ Infatti, per il bilancio della parrocchia, dove si richiede la procedura semplificata di rendicontazione, è possibile rifarsi sia al principio contabile n. 28, emanato dai Dottori Commercialisti e Ragionieri Economisti d'Impresa, sia alle Linee guida per la redazione del bilancio consolidato dell'Agenzia per il Terzo settore e per gli enti in regime di contabilità "per cassa". In argomento cfr. **G.M. COLOMBO, M. SETTI**, *Contabilità, bilancio e controllo*, cit., pp. 634-646.

³⁸ Queste linee guida sono consultabili al sito www.agenziaterzosettore.it. Su detti documenti si veda, in particolare, **G.M. COLOMBO, M. SETTI**, *Contabilità, bilancio e controllo*, cit., pp. 179-197. In tema cfr. *Principi contabili - Enti No-profit e liberalità*, in *Guida alla Contabilità & Bilancio*, n. 8, del 24 aprile 2012, p. 52, in <http://anteprime.ilsole24ore.com>; **P. CELLA**, *Bilancio e contabilità enti non profit. Obblighi contabili, schemi di esercizio. Rendiconto. Principi contabili per le aziende non profit. Lettura e analisi del bilancio di esercizio. Casi pratici*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2012.

³⁹ Ai sensi dell'art. 2216 c.c., il libro giornale deve indicare giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio d'impresa. La forma del libro giornale è legata al metodo contabile adottato, per il quale il legislatore lascia libertà di scelta. Gli enti non commerciali che effettuano poche operazioni possono usare il metodo della partita semplice, quelli di medie dimensioni hanno la possibilità di scegliere tra il giornalmastro



(anche in formato elettronico), sul quale vengono rilevate tutte le entrate e le uscite ripartite tra le varie poste individuate. Non è obbligatoria la vidimazione né l'utilizzo di determinati schemi, anche se l'annotazione delle informazioni contabili deve avvenire analiticamente e correttamente, nonché in maniera cronologica e con ordine.

In alternativa a queste scritture contabili "elementari" gli enti ecclesiastici di maggiori dimensioni possono ricorrere anche al metodo della partita doppia, normalmente utilizzata nella contabilità ordinaria degli enti commerciali. In questo caso, al termine dell'esercizio, deve redigersi il relativo bilancio, formato dal conto economico e dallo stato patrimoniale.

Quanto sin qui riportato si riferisce all'ente ecclesiastico che esercita soltanto attività istituzionale. Ma è noto che l'ente ecclesiastico può anche esercitare un'attività che, avendo scopo di lucro, abbia il carattere dell'imprenditorialità⁴⁰. In tal caso, però, diversamente dal comune imprenditore, l'ente confessionale deve impiegare i profitti della sua attività economica soltanto per la realizzazione delle finalità istituzionali di religione e di culto⁴¹. Se ciò non dovesse verificarsi, esso perderebbe il

americano e quello italiano. Infine quelli di maggiori dimensioni possono adottare sistemi automatici di rilevazione.

⁴⁰ L'ente ecclesiastico assumerà la qualifica soggettiva di imprenditore, di cui all'art. 2082 c.c., soltanto se l'attività commerciale non risulti essere strumentale o accessoria rispetto alle sue attività istituzionali, ma diventi l'oggetto esclusivo o principale (cfr., in tal senso, Cass. civ., 17 gennaio 1983, n. 341, in *Diritto ecclesiastico*, 1983, II, p. 112). Tale orientamento giurisprudenziale è ribadito anche da alcune risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate (n. 148 del 2002, n. 204 del 2002, n. 273 del 2002 e n. 286 del 2007, in www.agenziaentrate.gov.it), secondo cui la qualifica di imprenditore può determinarsi in presenza di 'attività d'impresa' anche in caso di svolgimento di un "unico affare" di rilevante attività economica ed articolato in operazioni complesse, con carattere di abitualità, professionalità e sistematicità.

⁴¹ In merito cfr. **P. CAVANA**, *Gli enti ecclesiastici*, cit., p. 188; **A. BETTETINI**, *Gli enti e i beni ecclesiastici. Art. 831*, Giuffrè, Milano, 2005, pp. 68-70; **A. FUCCILLO**, *Enti ecclesiastici e impresa commerciale: finalmente un binomio compatibile!*, in *Diritto ecclesiastico*, 1995, II, p. 477, nota adesiva a Cass. civ., sez. un., 11 aprile 1994, n. 3353, in *Diritto ecclesiastico*, 1995, II, pp. 463-470. In giurisprudenza, sul punto, cfr. Cass. civ., sez. lav., 12 ottobre 1995, n. 10636, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 1996, n. 3, p. 747, per la quale vi è impresa se c'è "lo svolgimento di attività economica, astrattamente idonea non tanto a produrre lucro quanto a coprire i costi di produzione, sicché è imprenditore anche l'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto che eserciti professionalmente attività ospedaliera, ove la sua attività sia organizzata in modo da essere resa previo compenso adeguato al costo del servizio". In tal senso anche Cass. civ., sez. lav., 5 gennaio 2001, n. 97, in *Informazione previdenziale*, 2001, pp. 1212-1214, con nota successiva di **F. FRANCESCHI**, *Scuole professionali, esercizio di attività industriale e diritto agli sgravi contributivi: note in*



suo carattere *non profit*⁴², e di conseguenza, sarebbe soggetto agli obblighi contabili propri dell'ente commerciale.

In specie, sono attività commerciali, sebbene gestite per finalità educative, ricreative, assistenziali, tutte le altre attività, rispetto a quella istituzionale, che l'ente ecclesiastico gestisce abitualmente, con apposita organizzazione e soprattutto a fronte di corrispettivi. In questo caso la mancanza di espliciti obblighi contabili circa l'attività istituzionale viene meno perché si svolge un'attività commerciale, e quindi l'ente è tenuto ad adottare una contabilità separata da quella istituzionale ai sensi della normativa civilistica e tributaria. Non vi è invece alcun obbligo contabile ai fini fiscali se l'attività commerciale è esercitata occasionalmente e non in modo abituale, cioè senza assumere i connotati dell'esercizio d'impresa⁴³. *In casu* si tratta di "attività commerciale non abituale", che, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. i), Tuir, determina la produzione di reddito diverso da quello d'impresa.

Gli enti ecclesiastici che svolgono abitualmente attività commerciale sono obbligati a tenere le scritture contabili previste dal codice civile, secondo le modalità indicate dall'art. 2082 c.c.⁴⁴, solo nel caso in cui l'attività commerciale rientri in quelle indicate dall'art. 2195 c.c.

Accanto a queste disposizioni si è imposta la normativa tributaria, che ha legiferato anche in materia di adempimenti contabili degli enti non commerciali. L'art. 20, comma 1, d.P.R. n. 600 del 1973⁴⁵, difatti, statuisce che, in relazione alle attività commerciali eventualmente esercitate da

marginale ad una recente sentenza della Suprema Corte, pp. 1215-1226; Cass. civ., sez. lav., 21 settembre 2006, n. 20442, in www.olir.it; Cass. civ., 26 settembre 2006, n. 20815, in *Massimario Giustizia civile*, 2006, p. 6; Cass. civ., 7 aprile 2010, n. 8262, in *Orientamenti della giurisprudenza del lavoro*, 2011, n. 1, pp. 86-102.

⁴² In conformità a quanto statuito in caso di mutamento sostanziale nel fine, nella destinazione dei beni e nel modo di esistenza dell'ente ecclesiastico, cattolico o non cattolico, civilmente riconosciuto (cfr. art. 19 l. n. 222 del 1985 e la corrispondente norma contenuta nelle varie intese).

⁴³ Nemmeno come "unico affare" di rilevante entità economica e consistente in operazioni complesse.

⁴⁴ In base all'art. 2082 c.c. è imprenditore "chi esercita professionalmente una attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi". In giurisprudenza cfr., tra le altre, Cass. civ., 7 aprile 2010, n. 8262, cit., dove si conclude affermando che "ai fini della natura imprenditoriale dell'attività svolta è sufficiente l'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio (vedi Cass. civ., 19 giugno 2008, n. 16612; Cass. civ., sez. un., 29 dicembre 2006, n. 27619)".

⁴⁵ L'art. 20, sulle "Scritture contabili degli enti non commerciali", è composto da tre commi. Il secondo ed il terzo sono stati introdotti dal d.lgs. n. 460 del 1997 al fine di prevedere una struttura contabile anche per le attività istituzionali.



questi enti, sono obbligatorie le scritture contabili *ex artt.* 14-16 (contabilità ordinaria) e art. 18 (contabilità semplificata) del medesimo d.P.R. e che gli adempimenti contabili sono determinati dalle dimensioni del fatturato dell'attività commerciale.

Alla luce di questa norma, relativamente all'attività lucrativa svolta a carattere non prevalente, gli enti non commerciali sono obbligati a tenere (in base al citato art. 14) le seguenti scritture contabili: il libro giornale, il libro inventari, i registri Iva (quello degli acquisti e quello delle vendite e dei corrispettivi) e le scritture ausiliarie (quelle di magazzino⁴⁶ e il libro mastro⁴⁷). Devono redigere altresì l'inventario e il bilancio⁴⁸ (cfr. art. 15), compilare il registro dei beni ammortizzabili⁴⁹ (cfr. art. 16), tenere la contabilità semplificata per le imprese minori, se vi siano i presupposti (cfr. art. 18)⁵⁰ e, in caso di assunzione di dipendenti, il libro unico del lavoro⁵¹.

L'introduzione del d.lgs. n. 460 del 1997, poi, ha radicalmente mutato il sistema contabile degli enti non commerciali con la previsione dell'obbligatoria tenuta della contabilità separata per le attività commerciali esercitate (cfr. art. 3)⁵².

⁴⁶ Nell'eventualità in cui l'ente non commerciale gestisca un proprio magazzino.

⁴⁷ Nel libro mastro vengono registrati i dati patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in maniera tale da fare evincere con trasparenza i componenti negativi e positivi del reddito. Sulle scritture ausiliarie cfr. **G. DE VITO**, *Gli enti non commerciali e le Onlus*, cit., pp. 42 e 46.

⁴⁸ Il bilancio di esercizio, anche per gli enti ecclesiastici, deve tener conto, oltre che della peculiarità della gestione in rapporto alla natura dell'ente, anche delle finalità del bilancio, in specie quella di dare informazioni sulla gestione agli interessati, sia interni sia esterni all'ente stesso. Dal punto di vista del contenuto, il bilancio d'esercizio, a prescindere da espresse previsioni, deve essere composto dallo stato patrimoniale, dal rendiconto della gestione e dalla relazione sulla stessa gestione (per questo principio consolidato cfr., specificamente, **P. CLEMENTI, G. COLOMBO, C. REDAELLI**, *Gli enti religiosi. Natura giuridica e regime tributario. Le attività istituzionali e commerciali. La contabilità e il bilancio*, Il Sole 24 Ore, Milano, 1999, pp. 355-356).

⁴⁹ Tale registro, la cui normativa è dettata dall'art. 16 d.P.R. n. 600 del 1973, riguarda i beni pluriennali - ossia quei beni che vengono utilizzati dall'ente per più esercizi e che sono, dunque, assoggettati al processo di ammortamento -, il quale consente la ripartizione del loro costo in relazione al deperimento e all'uso dei beni stessi.

⁵⁰ Cfr. **G.M. COLOMBO, M. SETTI**, *Contabilità, bilancio e controllo*, cit., p. 69.

⁵¹ A decorrere dal 16 febbraio 2009 gli enti non commerciali che assumono dipendenti devono tenere il libro unico del lavoro, che, dal 1° gennaio 2009 (a seguito del decreto Ministero del Lavoro del 9 luglio 2008, in *Gazzetta Ufficiale*, 18 agosto 2008), ha sostituito il libro paga ed il libro matricola, previsti dall'art. 21 d.P.R. n. 600 del 1973.

⁵² L'art. 3 in esame, sancendo l'obbligo della tenuta della contabilità separata per le attività commerciali esercitate, sia per gli enti in contabilità semplificata sia per quelli in



In materia contabile, infatti, ai fini prettamente fiscali, l'art. 144, comma 2, Tuir (*ex art.* 109), recependo proprio l'art. 3, stabilisce che "per l'attività commerciale esercitata gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata", nella quale occorre fare confluire distintamente le rilevazioni relative all'attività istituzionale rispetto a quelle relative all'attività commerciale. Dello stesso tenore, anche se ai soli fini Iva, è l'art. 19 *ter*, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972⁵³, per il quale l'attività commerciale deve essere "gestita con contabilità separata da quella relativa all'attività principale e conforme alle disposizioni di cui agli artt. 20 e 20 *bis*" d.P.R. n. 600 del 1973.

Questa contabilità separata deve attuarsi attraverso una netta separazione tra l'ambito commerciale e l'ambito istituzionale dell'attività esercitata, soprattutto al fine di rendere più trasparente la contabilità commerciale degli enti ecclesiastici e di evitare ogni commistione con l'attività istituzionale⁵⁴.

Tale separazione contabile, in mancanza di espressa previsione, potrebbe avvenire mediante l'adozione di due sistemi contabili distinti (ad esempio un registro di prima nota per l'attività commerciale e uno per l'attività istituzionale), oppure, nell'ambito delle complessive risultanze contabili, individuando appositi conti o sottoconti, che evidenzino la natura della posta contabile sottesa (commerciale, istituzionale o

contabilità ordinaria, modifica radicalmente il sistema contabile degli enti *non profit* residenti. A tale riguardo la citata circolare ministeriale n. 124/E del 1998 precisa che "l'art. 7 del D.Lgs. n. 460 del 1997, nel modificare l'art. 152 del Tuir, estende agli enti non residenti l'obbligo previsto dal comma 2 dell'art. 144 relativo alla tenuta della contabilità separata per l'attività commerciale svolta nel territorio dello Stato".

⁵³ Il comma 2 dell'art. 19 *ter* in esame è stato modificato dall'art. 14 d.lgs. n. 460 del 1997.

⁵⁴ Attraverso questa separazione, in effetti, "viene con immediatezza individuata la gestione commerciale [...], ed il risultato ad essa connessa" (A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti non profit*, cit., p. 492). Riguardo all'obbligo per gli enti non commerciali di tenere scritture contabili separate per le attività commerciali, si è inoltre osservato che "l'impatto di tale nuova disposizione [...] è di tutta evidenza: essa infatti pare negare la possibilità per tali enti di adottare un sistema unico di contabilità valevole sia per l'attività istituzionale che per l'attività commerciale. In concreto, ciò significa che gli enti non commerciali che svolgono un'attività commerciale non possono più adottare un sistema contabile unico che consentiva di mantenere indefinita la distinzione tra attività e passività relative all'attività istituzionale e attività e passività relative all'attività commerciale, ma devono invece obbligatoriamente adottare un sistema contabile distinto per l'attività commerciale eventualmente svolta" (P. SCIUMÉ, D. ZAZZERON, *Onlus. Enti non commerciali e organizzazioni non lucrative di utilità sociale. Regime fiscale, contabilità e bilancio*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2003, p. 206).



promiscua)⁵⁵. Quest'ultima impostazione è stata legittimata dall'Agazia delle Entrate con la risoluzione n. 86/E del 2002⁵⁶.

Ne deriva che l'attività istituzionale diretta al fine di religione di culto dell'ente ecclesiastico non ha alcuna rilevanza tributaria e che le operazioni non riferibili all'attività commerciale non vanno obbligatoriamente contabilizzate ai fini fiscali.

Inoltre, a prescindere dal dato che l'ente svolga o meno l'attività commerciale, il legislatore ha previsto la predisposizione del rendiconto gestionale⁵⁷ per le raccolte fondi, fatte durante ricorrenze, celebrazioni e campagne di sensibilizzazione⁵⁸, perché questo tipo di raccolta fondi

⁵⁵ Cfr. **A. SANTUARI**, *Le Onlus. Profili civili, amministrativi e fiscali*, Cedam, Padova, 2007, 2^a ed., p. 230. Nello stesso senso **P. CLEMENTI**, **G. COLOMBO**, **C. REDAELLI**, *Gli enti religiosi*, cit., pp. 349-350; **G.M. COLOMBO**, **M. SETTI**, *Contabilità, bilancio e controllo*, cit., pp. 70-71.

⁵⁶ L'Agazia delle Entrate, risoluzione n. 86/E del 13 marzo 2002, quesito n. 7, in www.finanzaefisco.it/agenziaentrate, afferma che "la tenuta di un unico impianto contabile e di un unico piano dei conti, strutturato in modo da poter individuare in ogni momento le voci destinate all'attività istituzionale e quelle destinate all'attività commerciale, non è di ostacolo all'eventuale attività di controllo esercitata dagli organi competenti. La tenuta di una contabilità separata non prevede, infatti, l'istituzione di un libro giornale e di un piano dei costi separato per ogni attività, essendo sufficiente un piano dei conti, dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività".

⁵⁷ Il comma 2 dell'art. 20 d.P.R. n. 600 del 1973, introdotto dall'art. 8 d.lgs. n. 460 del 1997, prevede infatti un obbligo peculiare a carico di quegli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi. Essi sono tenuti a redigere non solo il bilancio d'esercizio ma anche un apposito rendiconto, al quale deve allegarsi una relazione illustrativa, dove vanno indicate, per garantire la massima trasparenza, le entrate e le uscite di ogni celebrazione, ricorrenza o campagna di sensibilizzazione di cui all'art. 143, comma 3, lett. a), Tuir (*ex art. 108, comma 2 bis, lettera a*). L'art. 2 d.lgs. n. 460 del 1997, traslato nel citato art. 143, comma 3, Tuir, statuisce che "non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lett. c), comma 1, dell'art. 73: a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerta di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione". Pertanto, l'esclusione delle raccolte pubbliche di fondi dalla imposizione tributaria è subordinata a tre condizioni: le iniziative di raccolta devono essere occasionali; devono avvenire in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione, ovvero deve trattarsi di proposte dirette al pubblico (in genere mediante i *mass media*); i beni ceduti per la raccolta devono essere di modico valore (cfr. circolare ministeriale del 12 maggio 1998, n. 124/E, cit.).

⁵⁸ Adempimento contabile previsto soltanto se l'ente ha fatto *fund-raising*. In argomento cfr. **G. RIVETTI**, *ONLUS. Autonomia e controlli*, Giuffrè, Milano, 2004, pp. 121-124; **F. FRANCESCHI**, *Enti religiosi e fund raising: un binomio possibile (anzi necessario)*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista telematica (www.statoekirche.it), novembre



rappresenta una delle principali fonti di finanziamento dell'attività degli enti non commerciali, in particolare degli enti ecclesiastici. Perciò, a tutela di chi compie la liberalità ed al fine di conseguire la massima trasparenza, i soggetti che realizzano queste iniziative, indipendentemente dalla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario,

“devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto [...] dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate” (art. 143, comma 3, lett. a, Tuir)⁵⁹.

La redazione del rendiconto gestionale è imprescindibile affinché l'ente possa godere delle agevolazioni fiscali previste⁶⁰.

Per gli enti non commerciali non esiste una disposizione specifica che vincola ad avere un apposito organo di controllo interno. Tuttavia sta diventando sempre più importante per questi enti dotarsi di tale organo al fine di garantire la correttezza e la trasparenza delle proprie azioni.

In particolare, ai fini del riconoscimento civile della personalità giuridica, gli enti ecclesiastici sono obbligati a contenere nel proprio statuto la previsione di un organo di controllo, di solito rappresentato dal Collegio dei revisori. Quest'ultimo, se non è disposto diversamente dalle norme statutarie, è tenuto ad effettuare un duplice controllo, sull'amministrazione e sulla contabilità⁶¹, per verificare la giusta applicazione del principio della correttezza in materia contabile⁶².

2012, n. 35, pp. 6-7 e note nn. 9-10.

⁵⁹ Si tratta della raccolta pubblica di fondi che comporta lo scambio di beni (anche di modico valore) e di servizi tra il donante e il beneficiario della liberalità. Qualora non vi fosse detto scambio (e quindi correlazione tra spese e ricavi nella raccolta), poiché i fondi raccolti sono elargizioni liberali donate senza alcun vincolo di corrispettivo, non si avrebbe alcuna operazione reddituale e pertanto non trova applicazione l'art. 143, comma 3, lett. a), Tuir (cfr. **G.M. COLOMBO, M. SETTI**, *Contabilità, bilancio e controllo*, cit., p. 233).

⁶⁰ È quanto ribadisce l'Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 126/E del 16 dicembre 2011, cit., rispondendo ai chiarimenti richiesti da una confessione religiosa, composta da associazioni senza fini di lucro, circa gli obblighi di tenuta di contabilità e di rendicontazione degli enti non commerciali.

⁶¹ Alla luce della circolare n. 14 del 2004 del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (CNDCEC), consultabile al sito www.cndcec.it, il controllo sull'amministrazione che il Collegio dei revisori deve fare comporta la verifica sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile



3 – Modalità di tenuta e conservazione delle scritture contabili

In mancanza di apposite indicazioni sulla modalità di tenuta e sulla conservazione delle scritture e dei libri contabili degli enti non commerciali⁶³, opportuno risulta il riferimento ad alcune norme civilistiche e ad alcune fiscali.

Relativamente alla tenuta dei documenti contabili si rinvia all'art. 39 d.P.R. n. 633 del 1972⁶⁴, il quale richiama l'art. 2219 c.c.⁶⁵, mentre per la

adottato dall'ente, nonché sul suo concreto funzionamento. Il controllo contabile, invece, consiste: nella verifica della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione; nella verifica che il bilancio d'esercizio corrisponda alle risultanze delle scritture contabili e degli accertamenti eseguiti e che siano conformi alle regole che li disciplinano; nell'espressione di un giudizio sul bilancio d'esercizio redatto.

⁶² In base al citato "Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit" del maggio 2011, il principio di correttezza identifica il rispetto delle regole contabili che presiedono alla redazione del bilancio, tenuto conto dell'oggetto economico della rappresentazione (situazione patrimoniale e finanziaria e risultato della gestione). In pratica esso si sostanzia nella scelta delle norme contabili ritenute più idonee a rappresentare tale realtà e nella comunicazione non fuorviante dei risultati raggiunti.

⁶³ In tema cfr. C. VENTURI, *Libri, registri e scritture contabili. Numerazione, bollatura, tenuta e conservazione*, in www.tuttocamere.it, 10 settembre 2009, pp. 1-87.

⁶⁴ L'art. 39 d.P.R. n. 633 del 1972 "Tenuta e conservazione dei registri e dei documenti" (così come modificato dall'art. 1, comma 2, lett. a), d.l. n. 216 del 2012) stabilisce: "I registri previsti dal presente decreto, compresi i bollettari di cui all'articolo 32, devono essere tenuti a norma dell'articolo 2219 del codice civile e numerati progressivamente in ogni pagina, in esenzione dall'imposta di bollo. È ammesso l'impiego di schedari a fogli mobili o tabulati di macchine elettrocontabili secondo modalità previamente approvate dall'Amministrazione finanziaria su richiesta del contribuente. – I contribuenti hanno facoltà di sottoporre alla numerazione e alla bollatura un solo registro destinato a tutte le annotazioni prescritte dagli articoli 23, 24 e 25, a condizione che nei registri previsti da tali articoli siano indicati, per ogni singola annotazione, i numeri della pagina e della riga della corrispondente annotazione nell'unico registro numerato e bollato. – I registri, i bollettari, gli schedari e i tabulati, nonché le fatture, le bollette doganali e gli altri documenti previsti dal presente decreto devono essere conservati a norma dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Le fatture elettroniche sono conservate in modalità elettronica, in conformità alle disposizioni del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze adottato ai sensi dell'articolo 21, comma 5, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82. Le fatture create in formato elettronico e quelle cartacee possono essere conservate elettronicamente. Il luogo di conservazione elettronica delle stesse, nonché dei registri e degli altri documenti previsti dal presente decreto e da altre disposizioni, può essere situato in un altro Stato, a condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza. Il soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato assicura, per finalità di



loro conservazione, in mancanza di specifici termini civilistici, si rimanda a quanto dispone l'art. 2220, comma 1, c.c. per la conservazione delle scritture contabili dell'imprenditore commerciale. Secondo quest'ultimo articolo "le scritture devono essere conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione". Di uguale durata è la conservazione delle fatture, delle lettere e dei telegrammi ricevuti, nonché delle loro copie eventualmente spedite (comma 2). Trascorso detto periodo non è più possibile contestare all'imprenditore la mancanza di questi documenti. In particolare vanno conservati per dieci anni il libro giornale, il libro degli inventari e le scritture contabili, obbligatori per l'imprenditore commerciale.

Da un punto di vista prettamente fiscale la conservazione delle scritture e dei libri contabili è disciplinata dall'art. 22 d.P.R. n. 600 del 1973, il quale statuisce che, fatto salvo quanto previsto dalla normativa civilistica, le scritture contabili obbligatorie e la relativa documentazione devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti

controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti ed i dati in esso contenuti, compresi quelli che garantiscono l'autenticità e l'integrità delle fatture di cui all'articolo 21, comma 3, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico".

⁶⁵ L'art. 2219 c.c. "*Tenuta della contabilità*" afferma che "tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine. Non vi si possono fare abrasioni e, se necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili". L'art. 2215 *bis* c.c. sulla "*Documentazione informatica*" (introdotto dall'art. 16, comma 12 *bis*, d.l. n. 185 del 2008, convertito in legge, dopo alcune modifiche, dalla l. n. 2 del 2009) ha statuito anche che "i libri, i repertori, le scritture e la documentazione la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento o che sono richiesti dalla natura o dalle dimensioni dell'impresa possono essere formati e tenuti con strumenti informatici. – Le registrazioni contenute nei documenti di cui al primo comma debbono essere rese consultabili in ogni momento con i mezzi a disposizione dal soggetto tenentario e costituiscono informazione primaria e originale da cui è possibile effettuare, su diversi tipi di supporto, riproduzioni e copie per gli usi consentiti dalla legge. – Gli obblighi di numerazione progressiva e di vidimazione previsti dalle disposizioni di legge o di regolamento per la tutela dei libri, repertori e scritture sono assolti, in caso di tenuta con strumenti informatici, mediante apposizione, almeno una volta all'anno, della marcatura temporale e della firma digitale dell'imprenditore o di altro soggetto dal medesimo delegato. – Qualora per un anno non siano state eseguite registrazioni, la firma digitale e la marcatura temporale devono essere apposte all'atto di una nuova registrazione e da tale apposizione decorre il periodo annuale di cui al terzo comma. – I libri, i repertori e le scritture tenuti con strumenti informatici, secondo quanto previsto dal presente articolo, hanno l'efficacia probatoria di cui agli articoli 2709 e 2710 del codice civile. – Per i libri e per i registri la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento di natura tributaria, il termine di cui al terzo comma opera secondo le norme in materia di conservazione digitale contenute nelle medesime disposizioni".



relativi al corrispondente periodo d'imposta⁶⁶. Questa norma rinvia all'art. 2215 c.c.⁶⁷, che, dopo essere stato modificato dall'art. 8, comma 1, l. n. 383 del 2001, non prevede più la previa bollatura e la vidimazione dei libri contabili. Per questi libri, pertanto, rimane in vigore soltanto l'obbligo di numerare progressivamente ogni loro pagina. Viene comunque fatta salva per il contribuente la facoltà di scegliere di bollare e vidimare i libri ed i registri contabili⁶⁸. Dette scritture contabili obbligatorie devono essere tenute e conservate nella sede dove si esercita l'attività oppure in altro luogo⁶⁹.

⁶⁶ In particolare l'art. 22 d.P.R. n. 600 del 1973, sulla "Tenuta e conservazione delle scritture contabili" in materia di accertamento delle imposte sui redditi (modificato dall'art. 10 *quinquies* del d.l. n. 69 del 1989, in vigore dal 29 aprile 1989), dispone che "fermo restando quanto stabilito dal codice civile per il libro giornale e per il libro degli inventari e dalle leggi speciali per i libri e registri da esse prescritti, le scritture contabili di cui ai precedenti articoli, ad eccezione delle scritture ausiliarie [...] e dei conti individuali [...], devono essere tenute a norma dell'art. 2219 [...]. – Le scritture contabili obbligatorie ai sensi del presente decreto, di altre leggi tributarie, del codice civile o di leggi speciali devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine stabilito dall'articolo 2220 del codice civile o da altre leggi tributarie, salvo il disposto dell'articolo 2457 del detto codice. [...]. – Fino allo stesso termine di cui al precedente comma devono essere conservati [...] gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevuti e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse. – Con decreti del Ministero per le finanze potranno essere determinate le modalità semplificative per la tenuta del registro dei beni ammortizzabili e del registro riepilogativo di magazzino, in considerazione delle caratteristiche dei vari settori di attività".

⁶⁷ L'articolo riguarda la "Modalità di tenuta delle scritture contabili".

⁶⁸ Secondo l'Agenzia delle Entrate, circolare n. 64/E del 1 agosto 2002, in www.finanzaefisco.it/agenziaentrate, la numerazione progressiva delle pagine "deve effettuarsi prima della loro utilizzazione e per ciascun anno, con l'indicazione pagina per pagina, dell'anno cui si riferisce [...]. Si evidenzia che l'anno da indicare è l'anno cui fa riferimento la contabilità e non quello in cui è effettuata la stampa delle pagine". La stessa circolare precisa altresì che se si esercita "la facoltà di bollare e vidimare i libri e i registri contabili [...], il criterio di numerazione delle pagine è il medesimo di quello utilizzato anteriormente all'entrata in vigore del citato articolo 8 della legge n. 383 del 2001, ossia quello della numerazione preventiva per blocchi di pagine".

⁶⁹ Quest'ultima possibilità è subordinata alla condizione che il depositario, in genere lo stesso consulente contabile, rilasci al contribuente un'attestazione riportante il luogo in cui esse sono conservate e la specificazione delle scritture in suo possesso. Detto luogo, qualunque sia, va comunque segnalato nella dichiarazione di inizio attività da presentare all'Agenzia delle Entrate di competenza e nelle successive dichiarazioni di variazione dati (cfr. art. 35, comma 2, lett. d, d.P.R. n. 633 del 1972). Sulla questione della mancata o irregolare tenuta delle scritture contabili da parte del professionista incaricato si è affermato che «l'affidamento a soggetti estranei all'amministrazione dell'azienda della tenuta delle scritture contabili – ove appunto non sia dimostrato il dolo "qualificato" di



L'art. 2220, comma 3, c.c.⁷⁰ prevede che le scritture ed in genere i documenti contabili

“possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e possono in ogni momento essere rese leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti”.

Ai fini fiscali, invece, il comma 9 dell'art. 7 *bis* d.l. n. 357 del 1994 afferma che l'applicazione di questa disposizione civilistica “a tutte le scritture e i documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie” è subordinata all'emanazione di un decreto del Ministro delle Finanze. Come previsto, con l'emanazione, nel gennaio del 2004, di questo decreto attuativo sono state determinate le modalità per l'emissione, la conservazione e la riproduzione delle scritture e dei documenti contabili su supporti informatici, con la conseguente possibilità di distruggere gli archivi cartacei.

4 – Il "ramo Onlus" dell'ente ecclesiastico ed i relativi adempimenti contabili

Con il citato d.lgs. n. 460 del 1997 si è realizzata una risistemazione organica della materia degli enti non commerciali, ed in generale del "Terzo settore", e si è creata una nuova categoria tributaria: l'Organizzazione non lucrativa di utilità sociale (Onlus)⁷¹.

La normativa in questione, in specie l'art. 10⁷², individua i soggetti interessati e li distingue in quelli che in ogni caso sono considerati Onlus,

cui all'art. 216 [legge fallimentare, *N.d.A.*], che non può essere presunto – non può che rilevare a titolo di colpa, sotto il profilo o della scelta inadeguata del professionista incaricato, o del mancato controllo» (Cass. pen., sez. V, 15 maggio 2012, n. 18697, in *Guida al diritto*, 2012, n. 27, p. 90 e in www.altalex.com).

⁷⁰ Il presente comma è stato introdotto dall'art. 7 *bis* d.l. n. 357 del 1994, convertito dalla l. n. 489 del 1994, il quale, introducendo alcune semplificazioni in materia contabile, ha modificato in tal senso anche l'art. 2220 c.c.

⁷¹ Ecco perché le Onlus sono disciplinate da disposizioni che il nostro legislatore ha inserito in una normativa propria del diritto tributario.

⁷² Nella relazione al d.lgs. n. 460 del 1997 la Commissione parlamentare consultiva in materia fiscale precisa come nell'art. 10 siano espressi i requisiti qualificanti delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, “intese essenzialmente come organismi che operano in determinati settori di interesse collettivo per il perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale”, in www.camera.it/bicamerale/fiscale. Si chiarisce altresì che, in attuazione della delega legislativa di cui all'art. 3, comma 189, lett. a), l. n. 662 del 1996,



ricorrendone le condizioni richieste espressamente dalla legge, quelli che lo sono *ope legis* e quelli che in nessun caso possono qualificarsi come tali. Nello specifico si sancisce che possono essere Onlus

“le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti o atti costitutivi, redatti nella forma dell’atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, prevedano espressamente”

alcune clausole che ne individuano il carattere meritorio delle agevolazioni fiscali (art. 10, comma 1). L’art. 10, comma 8, prevede poi l’automatica acquisizione della qualifica di Onlus per le organizzazioni di volontariato, di cui alla l. n. 266 del 1991, iscritte presso il registro regionale, le cooperative sociali e le organizzazioni non governative. Mentre non si considerano in ogni caso Onlus gli enti pubblici, le società commerciali diverse dalle cooperative, le fondazioni bancarie, i partiti e i movimenti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni dei datori di lavoro e le associazioni di categoria (cfr. art. 10, comma 10).

Sul piano oggettivo, ossia delle attività che gli enti devono svolgere per poter beneficiare della normativa in esame, si chiarisce che per acquisire la qualifica di Onlus occorre innanzitutto perseguire finalità di solidarietà sociale o finalità inerenti a quelle di solidarietà sociale, che si realizzano quando le cessioni di beni o le prestazioni di servizi vengono effettuate

“esclusivamente in uno o più dei seguenti ambiti: assistenza sociale e socio-sanitaria; assistenza sanitaria; beneficenza; istruzione; formazione; sport dilettantistico; tutela e valorizzazione delle cose d’interesse artistico e storico; tutela e valorizzazione della natura e dell’ambiente; promozione della cultura e dell’arte; tutela dei diritti civili; ricerca scientifica di particolare interesse sociale”

(art. 10, comma 1, lett. a)⁷³ ed in favore di persone svantaggiate (cfr. art. 10,

alla lett. a) del comma 1 si individuano le attività di interesse collettivo svolte in via istituzionale dalle Onlus. Sul punto la Commissione osserva che “per individuare il tipo di organizzazione che rientra nella disciplina è di fondamentale importanza verificarne congiuntamente sia il fine che l’oggetto dell’attività. L’interesse collettivo immanente nell’esercizio di determinate attività, apprezzato disgiuntamente dal perseguimento di finalità solidaristiche ed elevato a requisito qualificante delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, non sarebbe stato sufficiente, infatti, a fornire una linea di separazione tra le Onlus e la generalità degli enti non commerciali, con la conseguenza di allargare eccessivamente le attività potenzialmente interessate dalla disposizione”.

⁷³ Cfr., limpidamente, C. CARDIA, *Principi di diritto ecclesiastico. Tradizione europea*



commi 2-4)⁷⁴.

Il comma 9 dell'art. 10 del decreto in esame introduce la figura del "ramo Onlus" (*rectius*, le c.d. Onlus parziarie) prevedendo che

“gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese [...] sono considerati Onlus limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del comma 1; fatta eccezione per la prescrizione di cui alla lett. c) del primo comma, agli stessi enti [...] si applicano le disposizioni anche agevolative del presente decreto, a condizione che per tali attività siano tenute le scritture contabili previste all'art. 20 *bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'art. 25, primo comma”⁷⁵.

Nel quadro così rapidamente descritto è chiaro che agli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese va riconosciuta una posizione peculiare. L'ente ecclesiastico, nel suo complesso, non può considerarsi né può costituirsi in Onlus, dal momento che ciò implicherebbe il suo assoggettamento ad una legge dello Stato italiano, e, quindi, la violazione delle norme costituzionali, concordatarie o pattizie in materia di indipendenza e sovranità di ciascuna confessione relativamente alle proprie attività di religione e di culto. Detti enti, pertanto, non si identificano come Onlus nel loro insieme sia perché non presentano i requisiti integralmente previsti

legislazione italiana, Giappichelli, Torino, 2010, 3^a ed., pp. 346-347.

⁷⁴ La relativa condizione di svantaggio viene accertata in ragione di particolari condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, ovvero di componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari. A tale proposito si osserva come “l'organismo associativo de[bba, N.d.A.] caratterizzare la propria attività non per il vantaggio dei propri soci, bensì per fini di solidarietà sociale. Per questo i destinatari delle norme in argomento sono individuati, a volte, in modo ampio (componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari) altre volte in modo ristretto (condizioni di svantaggio)” (G. RIVETTI, *ONLUS. Autonomia e controlli*, cit., p. 28, nota n. 68).

⁷⁵ Si veda Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate, circolare n. 168/E del 26 giugno 1998, in *Gazzetta Ufficiale*, 10 luglio 1998, n. 159, Supplemento Ordinario, n. 118 e in www.handylex.org/stato/c260698.shtml, dove, al punto 1.11 si è sottolineata la speciale posizione degli enti ecclesiastici, i quali possono “configurarsi come Onlus solo parzialmente, cioè limitatamente alle attività svolte nell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale nei settori espressamente indicati nell'anzidetta disposizione [comma 1, lett. a), art. 10 d.lgs. n. 460 del 1997, N.d.A.]”. In senso conforme altra circolare del medesimo Ministero n. 22 del 22 gennaio 1999, in www.finanze.it. In dottrina, sul punto, cfr. A. FUCCILLO, *Gli enti ecclesiastici e le ONLUS. Considerazioni su forme organizzative e de specializzazione funzionale*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 1999, n. 1, pp. 227-246; A. BETTETINI, *Gli enti e i beni ecclesiastici*, cit., pp. 66-74.



dalla legge per tali organizzazioni sia perché la loro attività istituzionale, diretta a conseguire il fine di religione o di culto, è diversa da quella propria delle Onlus.

Gli enti ecclesiastici, pur ponendo in essere attività ulteriori rispetto a quelle tipiche di queste organizzazioni, possono comunque usufruire delle agevolazioni fiscali previste per le medesime.

Dal succitato comma 9 dell'art. 10 discende altresì che, salvo rinunciare alla loro configurazione originaria, gli enti ecclesiastici non possono assumere come elemento qualificante l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale⁷⁶ e restano sottratti ad interventi di natura costitutiva da parte della legislazione dello Stato. Interpretando questa disposizione normativa si ha che, se un ente ecclesiastico volesse svolgere una delle attività Onlus, è tenuto ad applicare la normativa *ex* d.lgs. n. 460 del 1997 soltanto a quel peculiare "ramo" delle sue attività, non alle altre eventualmente esercitate e, meno che mai, a quelle istituzionali aventi finalità religiose e culturali. Inoltre questo ente non può assoggettare alle disposizioni Onlus "se stesso, in quanto soggetto che trova la sua regolamentazione nelle norme sugli enti ecclesiastici e sugli enti non commerciali"⁷⁷. Detto ente può acquisire la qualifica di Onlus limitatamente alle singole attività di cui alla lett. a), comma 1, art. 10, soltanto a condizione di tenere apposite e distinte registrazioni contabili e subordinatamente alla predisposizione e al deposito di un regolamento⁷⁸, nella forma della scrittura privata autenticata e registrata (al fine di determinare la data di inizio delle attività), il quale recepisca le previsioni del citato art. 10.

⁷⁶ Del resto la qualifica di ente ecclesiastico non "può da sola essere condizione sufficiente ad ammettere che l'ente operi nel settore della solidarietà sociale" (cfr. **M. MAIORINO**, *L'ente ecclesiastico non è una Onlus di diritto. Per accedere al trattamento tributario di favore vanno verificate le finalità perseguite*, in *Fisco Oggi*, 3 gennaio 2006, in www.nuovofiscooggi.it).

⁷⁷ **F. NIEDDU**, *Gli enti ecclesiastici e le Onlus*, cit., p. 283.

⁷⁸ Nel regolamento devono essere indicati espressamente la denominazione e la sede del 'ramo Onlus', gli scopi perseguiti, l'attività svolta (che deve rientrare in una di quelle suddette proprie delle Onlus), evidenziando in particolare il perseguimento delle finalità di solidarietà ed il possesso delle caratteristiche proprie delle Onlus, nonché le regole relative all'amministrazione del patrimonio. È opportuno che in esso siano altresì indicati i beni dell'ente che vengono coinvolti nell'attività Onlus e le condizioni alle quali ciò avviene. Sul punto la citata circolare ministeriale n. 168/E del 26 giugno 1998 ha suggerito la predisposizione di un regolamento del 'ramo Onlus' dell'ente ecclesiastico, anche al fine di delimitare il campo d'azione dell'ente istituzionalmente promotore delle relative attività sociali.



Tutti questi adempimenti permettono di estendere all'ente ecclesiastico, con riferimento alle sole attività del 'ramo Onlus', le agevolazioni fiscali previste per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale⁷⁹.

Relativamente agli obblighi contabili, il legislatore, proprio in ragione della natura peculiare di questi organismi, ha previsto una normativa sistematica - essendo l'istituzione e la corretta tenuta delle scritture contabili imposti da norme sia civilistiche sia fiscali -, intesa come strumento di trasparenza ed efficienza dell'intera attività gestionale⁸⁰.

Nello specifico gli obblighi contabili delle Onlus sono disciplinati dall'art. 20 *bis* d.P.R. n. 600 del 1973⁸¹, il quale ha comportato una svolta in materia per gli enti non commerciali che si fregiano di questa qualifica. È previsto che le Onlus, escluso le società cooperative, se vogliono usufruire dei benefici fiscali, devono tenere le scritture contabili cronologiche e sistematiche in relazione all'attività dell'organizzazione complessivamente svolta, indicando tutte le operazioni effettuate durante l'anno d'impresa. Inoltre, entro quattro mesi dalla chiusura di ogni periodo di gestione, devono redigere un documento, che va allegato al bilancio o al rendiconto annuale, da cui risulti la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'organizzazione, distinguendo chiaramente le operazioni relative all'attività istituzionale da quelle relative ad attività connesse, e quindi accessorie (cfr. comma 1, lett. a). La norma in esame afferma, altresì, che tali obblighi sono da adempiere tenendo il libro giornale ed il libro inventari in conformità a quanto previsto dagli artt. 2216 e 2217 c.c. (cfr. art. 20 *bis*, comma 2). È questo il regime contabile generale (contabilità ordinaria), a cui sono tenuti gli enti che sono Onlus di diritto, ossia quelli

⁷⁹ Per cui, relativamente al rapporto tra enti ecclesiastici e Onlus, si evidenzia che, su un piano generale, quest'ultima sarebbe una qualificazione tributaria e non il riconoscimento di un nuovo e distinto soggetto giuridico, una opportunità e non un obbligo (cfr. **A. FICI**, *Nozione e disciplina dell'«impresa sociale»*. *Una prima lettura della legge 13 giugno 2005*, n. 118, in *Impresa sociale*, 2005, n. 74, pp. 31-34).

⁸⁰ Cfr. **A. MATAACENA**, *Il sistema informativo obbligatorio delle ONLUS*. *Finalismo aziendale e informazione: un nesso inscindibile*, in *Non Profit, diritto - management - servizi di pubblica utilità*, 1998, n. 1, pp. 13-14. Si veda altresì **A. PROPERSI**, *Le organizzazioni non profit e il controllo della loro gestione*, in *Contabilità Finanza e Controllo*, 1993, n. 2, pp. II-XX.

⁸¹ L'art. 20 *bis* "Scritture contabili delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale", introdotto dall'art. 25, comma 1, d.lgs. n. 460 del 1997, prevede due tipi di scritture contabili: quelle relative all'attività complessivamente svolta e quelle relative alle attività direttamente connesse.



che qualificano come Onlus la loro intera attività istituzionale di solidarietà sociale⁸².

Pertanto, se l'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, cattolico o non, decidesse di istituire un "ramo" di attività Onlus, dovrebbe tenere separatamente le scritture contabili previste dal suddetto art. 20 *bis*⁸³. Detta istituzione però deve avvenire nel rispetto di alcuni requisiti statuari e vincoli sostanziali imposti dal decreto n. 460 del 1997. L'ente, infatti, in base al citato art. 10, comma 1, deve redigere lo statuto nella forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata, prevedendo esplicitamente le seguenti clausole: lo svolgimento di attività in uno dei settori previsti dalla legge; l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale (cfr. lett. b); il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione, a meno che la distribuzione o destinazione non siano imposte per legge o non siano a favore di altre Onlus che per legge, statuto o regolamento fanno parte della stessa struttura (cfr. lett. d)⁸⁴; l'obbligo di reinvestimento degli utili o degli avanzi di gestione nell'attività istituzionale (cfr. lett. e); l'obbligo di devolvere il patrimonio, in caso di scioglimento, ad altre Onlus o a fini di pubblica utilità⁸⁵, sentito l'organismo di controllo⁸⁶ (cfr. lett. f); l'obbligo di redigere il bilancio o il rendiconto annuale⁸⁷ (cfr. lett. g)⁸⁸.

⁸² In tal caso "le risultanze contabili dovranno evidenziare l'utilizzazione delle risorse economiche esclusivamente per il perseguimento di finalità di solidarietà sociale. Dalle scritture contabili dovrà, inoltre, rilevarsi in modo assoluto l'esclusione di ogni ipotesi di distribuzione degli utili (sotto qualsiasi forma)" (G. RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, cit., p. 253).

⁸³ L'obbligo contabile è confermato dalla richiamata circolare ministeriale n. 168/E del 1998, la quale precisa che, nel caso degli enti ecclesiastici, l'applicazione degli obblighi contabili previsti per le Onlus dall'art. 20 *bis* "anziché all'attività complessivamente svolta dai soggetti stessi, è limitata alle sole attività, istituzionali e a quelle ad esse connesse, ammesse al regime proprio delle Onlus. La separata tenuta delle scritture contabili relativamente alle predette attività costituisce condizione essenziale ai fini dell'applicabilità ai soggetti stessi delle disposizioni agevolative introdotte dal d.lgs. n. 460 del 1997, così come previsto dal citato comma 9 dell'art. 10 del decreto medesimo" (punto 8).

⁸⁴ Questo divieto viene ripreso e specificato dall'art. 10, comma 6, d.lgs. n. 460 del 1997, dove vengono elencati i casi di distribuzione indiretta degli utili o degli avanzi di gestione.

⁸⁵ Si stabilisce, in pratica, la necessità di distinguere i beni patrimoniali di pertinenza dell'ente ecclesiastico globalmente inteso rispetto a quelli propri del "ramo Onlus". Soltanto su quest'ultimi è posto, in caso di scioglimento, il vincolo di devoluzione a fini assimilabili a quelli perseguiti nell'esercizio dell'attività.

⁸⁶ L'organo di controllo è l'Agenzia per le Onlus (poi denominata Agenzia per il Terzo settore, che è stata soppressa con l'art. 8, comma 23, d.l. n. 16 del 2012, convertito con



Non sono previsti invece, per gli enti ecclesiastici, il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate all'art. 10, comma 1, ad eccezione di quelle direttamente connesse (cfr. art. 10, comma 1, lett. c), la disciplina uniforme del rapporto associativo (cfr. lett. h)⁸⁹ e l'uso della

modificazioni dalla l. n. 44 del 2012), le cui funzioni – guardate con una certa diffidenza dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14 del 26 febbraio 2003, in www.agenziaentrate.gov.it (cfr. **P. CONSORTI**, *Il pasticciaccio brutto delle «Onlus parziali»*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 2003, n. 3, p. 702) – sono ora di competenza del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

⁸⁷ La presente disposizione, assieme a quella già esaminata, che prevede di tenere una contabilità separata per il 'ramo Onlus' (art. 20 *bis* d.P.R. n. 600 del 1973), fa emergere un'unità operativa, organizzativa e contabile del tutto indipendente e ben identificabile all'interno dell'ente ecclesiastico.

⁸⁸ In tema di applicazione di tali vincoli agli enti ecclesiastici cattolici, il documento conclusivo della Commissione paritetica italo-vaticana dichiara che "la Repubblica italiana è tenuta, ai sensi dell'art. 7, comma 2, dell'Accordo del 18 febbraio 1984, ad accogliere nel proprio ordinamento gli enti ecclesiastici, ai quali accorda il riconoscimento, con le caratteristiche che agli stessi ineriscono nell'ordinamento di provenienza. Ciò comporta che non possono ritenersi applicabili agli enti ecclesiastici le norme del codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private [...]. Una siffatta linea finirebbe per condurre – con disconoscimento della fondamentale regola pattizia che vuole l'ente ecclesiastico recepito con i suoi caratteri originari – ad una vera e propria "rifondazione" dello stesso nell'ordinamento italiano" (Commissione paritetica per l'interpretazione e l'esecuzione delle norme pattizie, in *Gazzetta Ufficiale*, 15 ottobre 1997, n. 241, Supplemento Ordinario, pp. 257 ss.). Di uguale tenore sono le disposizioni sul rispetto dell'ordinamento proprio di una confessione religiosa diversa dalla cattolica, nonché degli statuti dei loro enti ecclesiastici, contenute nelle intese che queste confessioni hanno concluso con lo Stato.

In particolare la **CONFERENZA EPISCOPALE ITALIANA**, circolare n. 25 del 23 aprile 1998, *Enti ecclesiastici e riforma del non profit*, in www.olir.it/documenti, ha affermato 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 vuol dire che le clausole statutarie richieste dall'art. 10, comma primo, lettere b), d), e), f), g) non coinvolgono direttamente l'assetto statutario dell'ente. Le clausole suddette, infatti, possono essere inserite in una formale delibera, adottata dall'amministratore unico o dal consiglio di amministrazione, con cui l'ente stabilisce l'inizio o la prosecuzione di una attività di utilità sociale e le norme regolamentari relative ad essa".

⁸⁹ L'art. 10, comma 1, lett. h), stabilisce che l'atto costitutivo (o lo statuto) di una Onlus deve prevedere "la disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione".



locuzione "organizzazione non lucrativa di utilità sociale" oppure dell'acronimo "ONLUS" (cfr. lett. i)⁹⁰.

Infine gli enti ecclesiastici che istituiscono un "ramo Onlus" devono iscriversi all'Anagrafe unica delle Onlus⁹¹, inviando una apposita comunicazione⁹² alla Direzione regionale delle entrate del Ministero delle Finanze nel cui ambito si trova il loro domicilio fiscale (cfr. art. 11).

Con l'introduzione del d.l. n. 35 del 2005⁹³, accanto a nuove agevolazioni fiscali previste nel caso di liberalità di danaro o in natura erogate in favore anche delle Onlus (cfr. art. 14, comma 1), si è avuto un maggiore rigore contabile per quest'ultime organizzazioni che ne volessero beneficiare. Il successivo comma 2 di detto articolo prevede che per fruire di tali benefici le Onlus devono avere

“scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione, nonché la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria”.

Detta norma, pertanto, ripropone gli obblighi contabili statuiti dall'art. 25 d.lgs. n. 460 del 1997, che ha introdotto il citato art. 20 *bis* del d.P.R. n. 600 del 1973. Tuttavia alcune novità possono cogliersi con l'interpretazione fatta dall'Agenzia delle Entrate. Quest'ultima ha precisato, tra l'altro, che la completezza e l'analiticità delle rilevazioni contabili, garantite dalla corretta tenuta della contabilità ordinaria, come prevista dagli artt. 14-17 d.P.R. n. 600 del 1973, si ha con l'indicazione, per ognuna di esse, del numero d'ordine, della data, della natura dell'operazione, del valore, della modalità di versamento e dei soggetti coinvolti⁹⁴.

⁹⁰ L'art. 10, comma 1, lett. i), impone «l'uso, nella denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione “organizzazione non lucrativa di utilità sociale” o dell'acronimo “ONLUS”».

⁹¹ L'iscrizione è condizione necessaria per beneficiare delle agevolazioni fiscali previste per le Onlus.

⁹² La comunicazione deve essere effettuata entro trenta giorni dalla costituzione. Nel caso di tardiva comunicazione, l'accesso alle agevolazioni decorre dalla data di iscrizione all'Anagrafe unica.

⁹³ Il d.l. n. 35 del 2005, “*Disposizioni urgenti nell'ambito del Piano di azione per lo sviluppo economico, sociale e territoriale*”, è stato convertito in l. n. 80 del 2005.

⁹⁴ Cfr. Agenzia delle Entrate, circolare n. 39/E del 19 agosto 2005, n. 5, in www.finanzaefisco.it. Con riferimento alla redazione di un apposito documento rappresentativo della situazione patrimoniale, economica e finanziaria, la medesima Agenzia ricorda che questo documento può avere la forma simile a quella di un vero e proprio bilancio, il quale potrebbe essere composto dallo stato patrimoniale e dal



5 – Gli obblighi contabili per il "ramo impresa sociale" dell'ente ecclesiastico

Interessante è altresì esaminare la più recente legislazione sull' "impresa sociale", introdotta dal d.lgs. n. 155 del 2006 (attuativo della l. n. 118 del 2005⁹⁵), assimilabile agli enti ecclesiastici e alle Onlus per la mancanza dello scopo di lucro, come emerge esplicitamente ed in filigrana da tutto il contesto. Secondo tale decreto possono assumere la qualifica di impresa sociale quelle organizzazioni private che, in presenza di determinati requisiti previsti dalla normativa, esercitano "in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale" (art. 1, comma 1)⁹⁶. Questa disposizione prevede, pertanto, che la disciplina dettata per le imprese sociali possa applicarsi "agli enti ecclesiastici e agli enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese"⁹⁷ limitatamente allo svolgimento di determinate attività elencate all'art. 2, comma 1⁹⁸, a condizione che per tali

rendiconto gestionale. Infine – sempre secondo l'Agenzia delle Entrate – è auspicabile che l'ente predisponga anche "una relazione sulla gestione che [...] potrebbe adempiere ad una funzione esplicativa delle voci di bilancio e fornire ai terzi che hanno a vario titolo rapporti con l'ente [...] informazioni utili relativamente ai risultati, in termini non monetari, e ai riflessi sociali generati dall'attività istituzionale".

⁹⁵ La disciplina sull'impresa sociale è stata concretamente attuata soltanto nel 2008, quando sono stati emanati i quattro decreti del Ministero dello Sviluppo Economico e del Ministero della Solidarietà Sociale (rispettivamente in tema di: Definizione dei criteri quantitativi e temporali che consentono di determinare l'attività principale svolta dall'impresa sociale; Definizione degli atti da depositare presso il registro delle imprese e procedure per l'iscrizione: linee guida per la redazione del bilancio sociale; Linee guida per le operazioni di trasformazione, fusione, scissione e cessione d'azienda), firmati il 24 gennaio 2008, in *Gazzetta Ufficiale*, 11 aprile 2008, n. 86. Nella relazione governativa alla legge delega n. 118 del 2005, in www.giustiziazioni.it/dis_legge/rel_azioni/impresa_sociale, si sottolinea che "la legge 13 giugno 2005 n. 118 si è proposta di temperare la rigida dicotomia, attualmente prevista dal codice civile, fra gli enti di cui al libro I e quelli del libro V a riguardo della possibilità di esercitare attività commerciali in forma imprenditoriale

⁹⁶ Sulla collocazione sistematica della presente disciplina nell'ambito del settore degli enti senza scopo di lucro cfr. **A. ANGIULI**, *L'impresa sociale come categoria trasversale di ente non profit*, in *Diritto di famiglia e delle persone*, 2008, pp. 1553-1597.

⁹⁷ Secondo il dato letterale questa possibilità è esclusa agli enti delle confessioni che non hanno concluso intese con lo Stato, i quali restano disciplinati dalla l. n. 1159 del 1929.

⁹⁸ L'art. 2, comma 1, d.lgs. n. 155 del 2006 individua e specifica in concreto i settori in cui tali beni vengono generalmente prodotti o scambiati. Essi sono: assistenza sociale; assistenza sanitaria; assistenza socio-sanitaria; educazione, istruzione e formazione; tutela



attività detti enti adottino un apposito regolamento, in forma di scrittura privata autenticata, con il quale recepiscano i contenuti normativi del decreto per gli atti costitutivi⁹⁹. Soltanto per queste attività l'ente deve tenere separatamente le scritture contabili previste dall'art. 10 (cfr. art. 1, comma 3).

Anche in tale caso non è l'ente ecclesiastico che assume la qualifica di "impresa sociale", ma soltanto la sua branca di attività imprenditoriale di produzione o di scambio di beni o di servizi di utilità sociale¹⁰⁰. Perciò una delle caratteristiche fondamentali che detti organismi devono possedere è proprio quella di produrre beni e servizi di utilità sociale (cfr. art. 2).

L'impresa sociale è tenuta poi a destinare tutti gli utili e gli avanzi di gestione "allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del

dell'ambiente e dell'ecosistema; valorizzazione del patrimonio culturale; turismo sociale; formazione universitaria e post-universitaria; ricerca ed erogazione di servizi culturali; formazione extra-scolastica; servizi strumentali alle imprese sociali. È altresì richiesto che almeno il settanta per cento dei ricavi complessivi derivino da attività rientranti nei suddetti settori (cfr. art. 2, comma 3). L'apposito decreto ministeriale del 24 gennaio 2008, per poter calcolare la percentuale necessaria a stabilire l'attività principale, ha indicato i criteri quantitativi (stabilendo che nel computo della percentuale del settanta per cento vanno considerati soltanto i ricavi direttamente provenienti dalle attività di utilità sociale) e quelli temporali (secondo cui per ricavi si intendono tutti i proventi che concorrono positivamente alla realizzazione del risultato gestionale nell'esercizio contabile di riferimento, in caso di 'contabilità per competenza', e tutte le entrate riguardanti l'anno di riferimento, in caso di 'contabilità per cassa'). Il d.lgs. n. 155 del 2006 precisa, infine, che, qualora fosse difficoltosa l'attribuzione diretta dei ricavi tra le diverse attività, sarebbe opportuno utilizzare il criterio del numero di addetti impiegati per ciascuna attività. In alternativa, la finalità di interesse generale è da ritenersi perseguita se, a prescindere dall'attività svolta, l'ente favorisce l'inserimento lavorativo di soggetti svantaggiati e disabili in misura non inferiore al trenta per cento dei lavoratori impiegati nell'impresa (cfr. art. 2, commi 2 e 4). La qualifica di impresa sociale può essere assunta anche da tutte quelle organizzazioni che mirano all'inserimento nel mondo del lavoro di lavoratori svantaggiati o disabili, così come recita l'art. 2, regolamento (CE) n. 2204 della Commissione, del 5 dicembre 2002 (relativo all'applicazione degli artt. 87 e 88 del Trattato CE agli aiuti di Stato a favore dell'occupazione).

⁹⁹ In tal modo gli enti ecclesiastici che svolgono attività di utilità sociale possono avere un "ramo impresa sociale". In dottrina cfr., in specie, **P. CLEMENTI**, *L'impresa sociale e gli enti ecclesiastici*, in *Enti non profit. Attualità*, 2006, n. 6, pp. 373-376; **A. BETTETINI**, *Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto e disciplina dell'impresa sociale. L'esercizio in forma economica di attività socialmente utili da parte di un ente religioso*, in *Ius Ecclesiae*, 2006, n. 3, pp. 719-740.

¹⁰⁰ Cfr., sul punto, **A. BETTETINI**, *Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*, cit., p. 727; **M.C. FOLLIERO**, *Enti religiosi e non profit tra Welfare state e Welfare community. La transizione*, Giappichelli, Torino, 2010, 2^a ed., p. 182.



patrimonio" (art. 3, comma 1). In tal modo si rimarca la totale assenza dello scopo lucrativo, unitamente al divieto di distribuzione di utili, avanzi di gestione, comunque denominati, fondi e riserve, anche in forma indiretta (cfr. art. 3, comma 2)¹⁰¹.

Le norme sulla costituzione¹⁰² e sull'iscrizione nel registro delle imprese sono regolate dagli artt. 5 e 7 del decreto in esame. L'ente ecclesiastico, infatti, è obbligato ad iscriversi in apposita sezione del registro delle imprese attraverso il deposito del regolamento presso il predetto ufficio del registro competente per territorio¹⁰³. Invece non vige l'obbligo di usare la locuzione "impresa sociale" nella denominazione¹⁰⁴.

Circa la normativa in tema di controlli contabili e di obblighi di rendicontazione per il "ramo impresa sociale" di un ente ecclesiastico, si evidenzia che, fatta salva l'ulteriore ed apposita disciplina, si pone a carico di questo tipo di ente l'obbligo di tenere il libro giornale e il libro degli inventari, secondo le norme codiciali¹⁰⁵, nonché di redigere e depositare presso il registro delle imprese sia un apposito documento contabile che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica dell'impresa¹⁰⁶ sia il bilancio sociale¹⁰⁷ per monitorare l'osservanza delle finalità sociali¹⁰⁸.

¹⁰¹ L'art. 3, comma 2, d.lgs. n. 155 del 2006 specifica che deve intendersi per distribuzione indiretta di utili "a) la corresponsione agli amministratori di compensi superiori a quelli previsti nelle imprese che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni [...]; b) la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori a quelli previsti dai contratti o accordi collettivi per le medesime qualifiche; c) la remunerazione degli strumenti finanziari diversi dalle azioni o quote, a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, superiori di cinque punti percentuali al tasso ufficiale di riferimento".

¹⁰² In materia di costituzione dell'impresa sociale si richiede l'atto pubblico, che dovrà necessariamente indicare: "a) l'oggetto sociale, con particolare riferimento alle disposizioni di cui all'articolo 2, e l'assenza di scopo di lucro, di cui all'articolo 3" (art. 5 d.lgs. n. 155 del 2006).

¹⁰³ Cfr. l'art. 5, comma 4, del decreto legislativo in esame.

¹⁰⁴ Infatti l'art. 7, comma 1, d.lgs. n. 155 del 2006 non trova applicazione nei confronti degli enti ecclesiastici, dal momento che «per questi non c'è distinzione fra l'ente che esercita l'impresa sociale, sia pure limitatamente ad un "ramo d'azienda", e l'ente ecclesiastico o religioso» (G. RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, cit., p. 276).

¹⁰⁵ Il riferimento è, anche in questo caso, agli artt. 2216 e 2217 c.c.

¹⁰⁶ Cfr. art. 10, comma 1, d.lgs. n. 155 del 2006. Per questo documento contabile è richiesta l'"adozione della partita doppia quale metodo di rilevazione e, soprattutto, il rispetto del principio della competenza economica" (L. BAGNOLI, *Art. 10 (Scritture contabili)*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 2007, n. 1-2, p. 449).

¹⁰⁷ Cfr. art. 10, comma 2, del medesimo decreto, il quale richiede di redigere e



In base all'art. 11 del presente decreto, superate determinate soglie dimensionali, è previsto l'obbligo di controllo sulla contabilità e sulle finalità sociali da parte di uno o più sindaci, dei quali vengono indicati compiti e poteri (cfr. commi 1, 2 e 3). Mentre nel caso in cui l'impresa superi per due esercizi consecutivi determinati limiti quantitativi, circa l'attivo dello stato patrimoniale, i ricavi delle vendite e prestazioni, la media dei dipendenti occupati¹⁰⁹, diventa obbligatorio anche il controllo da parte di revisori contabili (cfr. comma 4).

6 – Considerazioni conclusive

Si può constatare che col tempo la normativa contabile-fiscale relativa agli enti non commerciali è divenuta tanto più adeguata a questo tipo di enti da dare maggiore rilevanza alle loro finalità e allo svolgimento di un'attività socialmente utile.

In particolare, fin da principio i soggetti *non profit* sono stati spinti ad un cambiamento organizzativo e gestionale allo scopo di un miglioramento economico e qualitativo, tanto che gli stessi enti ecclesiastici, non senza problemi, possono aprirsi ora ad altri modelli organizzativi sociali, come le Onlus e l'impresa sociale¹¹⁰. Da tale impulso, dettato dai cambiamenti legislativi e dalla consapevolezza che la società è oggi molto più attenta alla qualità dei servizi erogati dal Terzo settore,

depositare il bilancio sociale "secondo linee guida adottate con decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali [poi Ministero dello Sviluppo Economico, *N.d.A.*], sentita l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, in modo da rappresentare l'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa sociale". In attuazione di questa norma, l'allora vigente Agenzia per le Onlus provvedeva ad emanare le linee guida e gli schemi per la redazione del bilancio delle imprese sociali, adottate dal Consiglio della stessa Agenzia con delibera n. 315 del 24 ottobre 2008. Tra le varie sezioni del bilancio sociale non può mancare quella sugli obiettivi e sulle attività, da cui è possibile desumere le finalità, gli obiettivi, le strategie, le attività realizzate ed i risultati ottenuti nel corso dell'esercizio.

¹⁰⁸ In dottrina si ritiene che, per la congruità logica esistente tra la rendicontazione contabile e la rendicontazione sociale, "la tendenza dovrebbe essere quella esistente nei paesi anglosassoni ove i due documenti vengono fusi in un unico testo (*annual report*) nel quale si dà conto sia della dimensione economico-finanziaria che di quella sociale" (G.M. COLOMBO, M. SETTI, *Contabilità, bilancio e controllo*, cit., p. 26).

¹⁰⁹ I limiti sono quelli indicati dall'art. 2435 *bis*, comma 1, c.c.

¹¹⁰ Sul punto cfr. G. RIVETTI, *Enti no-profit religiosi e ordinamento tributario. Proliferazione di nuovi modelli associativi e disorientamento ermeneutico*, in *Diritto ecclesiastico*, 2006, I, pp. 187-188.



discende l'importanza ed il valore di un particolare documento informativo, il bilancio sociale, quale "strumento sempre più strategico per presentarsi a donatori, istituzioni e utenti finali"¹¹¹.

Accanto al bilancio di esercizio, che dà informazioni sulla *performance* e sulle condizioni di equilibrio economico, finanziario e patrimoniale dell'ente *non profit*, vi è la necessità appunto di redigere il bilancio sociale¹¹², capace di mettere al corrente gli interlocutori interni ed esterni all'ente (soci, finanziatori e la stessa comunità) dell'impatto di quest'ultimo sull'ambiente circostante, delle modalità di utilizzo delle risorse e degli obiettivi raggiunti. Soltanto con tale documento possono darsi informazioni sulle attività istituzionali e su quelle strumentali, destinate spesso al reperimento di risorse economiche per il finanziamento delle attività direttamente perseguite attraverso il fine statutario di religione e di culto dell'ente.

La necessità di affiancare al bilancio contabile una rendicontazione di tal fatta è stata sancita dall'art. 8 del d.lgs. n. 460 del 1997, quando, a proposito delle scritture contabili degli enti non commerciali e in particolare di quelli che effettuano raccolte pubbliche di fondi, ha richiesto (oltre al rendiconto annuale economico e finanziario) un apposito e separato rendiconto dal quale devono risultare le spese relative a ciascun evento di raccolta per beneficenza. Più che mai in questi casi, quindi, il bilancio sociale rappresenta il mezzo migliore per rendere conto di come e per quali iniziative detti fondi siano stati utilizzati.

È opportuno, pertanto, che questo tipo di bilancio - che non si basa su indicatori monetari, ma di carattere etico e sociale¹¹³ - venga redatto¹¹⁴

¹¹¹ S. RICCI, *Bilancio sociale: il percorso della qualità nel non profit*, in *Terzo Settore - Il Sole 24 Ore*, novembre 2006, n. 11, p. 33.

¹¹² In dottrina si è ritenuto che, anche se si parla indifferentemente di bilancio sociale e di bilancio di missione, tuttavia «per distinguere tra un rendiconto che si limita a considerare il perseguimento della finalità/missione istituzionale ed un rendiconto che invece cerca di rispondere con completezza alle molteplici esigenze informative di tutti gli *stakeholder* coinvolti dall'operato di un'organizzazione, sembra opportuno utilizzare una distinta denominazione: bilancio (o relazione) di missione nel primo caso e bilancio sociale nel secondo. In tal caso "sociale" va inteso [...] "con riferimento a tutti gli *stakeholder*". Il bilancio sociale risulta quindi un ampliamento di un bilancio di missione» (G.M. COLOMBO, M. SETTI, *Contabilità, bilancio e controllo*, cit., p. 277). Con il termine "*stakeholder*" vengono indicati i «portatori di interessi, diritti e aspettative legittime interni o esterni» (G.M. COLOMBO, M. SETTI, *Contabilità, bilancio e controllo*, cit., p. 275) all'ente *non profit*. Il riferimento è al personale dell'ente, che vede sacrificare i propri interessi a favore della c.d. 'causa sociale' dell'ente stesso (cfr. G.M. COLOMBO, M. SETTI, *Contabilità, bilancio e controllo*, cit., p. 276).

¹¹³ Cfr. G. RIVETTI, *Aziende non profit, i bilanci a prova di solidarietà sociale*, in



da tutti gli enti *non profit*¹¹⁵, in specie dagli enti ecclesiastici riconosciuti, anche se dovessero esercitare la sola l'attività istituzionale diretta al fine di religione o di culto, affinché con esso mostrino i risultati conseguiti (e di conseguenza quelli non conseguiti) in termini di aderenza alla propria missione ovvero alle finalità istituzionali¹¹⁶. Questo documento, infatti, darà trasparenza e farà chiarezza anche sulle

“attività messe in campo per il perseguimento degli scopi istituzionali che non hanno comportato necessariamente movimentazione, evidenziando e descrivendo le azioni realizzate per il perseguimento della propria missione”¹¹⁷.

In tal modo gli enti ecclesiastici, dimostrando di avere maggiore considerazione delle dinamiche sociali rispetto ai consueti modelli di comportamento, non solo economico, non potranno che beneficiare di più ampie erogazioni liberali, intensificando le fonti del proprio finanziamento privato¹¹⁸.

*ItaliaOggi*7, 15 settembre 2003, p. 20.

¹¹⁴ Per la redazione del bilancio sociale risulta utile il contributo dato dall'Agenzia per il Terzo settore con le sue "Linee guida e schemi per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit" (cfr. delibera n. 147 del 15 aprile 2011).

¹¹⁵ In tema di bilancio sociale per il settore *non profit* cfr., tra gli altri, **AA. VV.**, *Il bilancio sociale nel Terzo settore. Guida pratica alla redazione*, a cura di L. Pucci, F. Vergani, Egea, Milano, 2002; **M.E. DI GIANDOMENICO**, *Il bilancio sociale e il modulo aziendale etico*, Giuffrè, Milano, 2008; **G. STIZ, G.M. COLOMBO**, *Relazione di missione e bilancio sociale. Casi esemplificativi, linee guida dell'Agenzia delle Onlus*, Ipsoa, Milanofiori Assago, 2010.

¹¹⁶ Attraverso il bilancio sociale, perciò, si può verificare se l'ente stia "perseguendo gli obiettivi che si è posto nei propri programmi" (**A. PROPERSI, G. ROSSI**, *Gli enti non profit*, cit., p. 472). Non da meno questo documento può aumentare la capacità dell'ente stesso di programmare e valutare le proprie attività stimolando il suo processo di crescita generale (cfr. **G. ECCHIA, L. ZARRI**, *Capitale sociale e accountability: il ruolo del bilancio di missione nella governance delle organizzazioni non profit*, in *Il bilancio sociale per le organizzazioni non profit. Teoria e pratica*, a cura di L. Fazzi, G. Giorgietti, Guerini e Associati, Milano, 2005, pp. 73-96).

¹¹⁷ **G. RIVETTI**, *Aziende non profit*, cit., p. 20.

¹¹⁸ In particolare, sulle modalità di attribuzioni patrimoniali per motivi religiosi, cfr. **A. FUCCILLO**, *Le modalità di erogazione delle liberalità agli enti religiosi in relazione alla normativa antiriciclaggio ed al decreto cd. "salva Italia"*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista telematica (www.statoechiese.it), luglio 2012, n. 24, pp. 1-11.



The accounting obligations of ecclesiastical organizations between 'non profit' and 'for profit' activities

ABSTRACT:

Despite not having any obligations, it is appropriate for the ecclesiastical organization to have at least elementary accounting, even if it is not required for its institutional activity regarding religion or cult. These obligations are required instead for any further commercial activity. In this case, it will remain as a non profit organization only if a 'no distribution constraint' is established. There are specific accounting obligations for the 'Onlus branch' and the 'social enterprise branch', if instituted.

KEY WORDS:

ecclesiastical organizations; accounting obligations; "non profit" activity; "for profit" activity; "Onlus branch"; "social enterprise branch".