

---

# **AGGIORNAMENTI NORMATIVI**

---



## LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE E GLI ENTI RELIGIOSI: IL RAMO ED IL REGOLAMENTO

Non deve stupire il fatto che la Riforma del Terzo Settore<sup>2</sup> presti attenzione agli enti religiosi civilmente riconosciuti in quanto in Italia una quota non insignificante<sup>3</sup> delle cosiddette “attività di interesse generale”<sup>4</sup> è promossa, gestita e finanziata da soggetti giuridici che trovano origine nelle confessioni religiose.

Tre sono gli elementi che caratterizzano quelli che la Riforma denomina “enti religiosi”: (i) aver origine all’interno di una confessione religiosa, (ii) consentire alla confessione religiosa di avere un soggetto giuridico riconosciuto dall’ordinamento statale, (iii) poter svolgere attività ed iniziative

---

<sup>1</sup> Contributo pubblicato in A. Fici (a cura di), *La riforma del terzo settore e dell’impresa sociale. Una introduzione*, Editoriale scientifica, Napoli, 2018.

<sup>2</sup> Per Riforma si intende l’insieme delle fonti emanate ai sensi della Legge Delega n. 106/2016, per Codice (o Codice Terzo Settore) solo il D.Lgs. n. 117/2017, per decreto Impresa Sociale solo il D.Lgs. n. 112/2017.

<sup>3</sup> Se anche per il senso comune le attività di valore sociale assicurate dagli enti religiosi sono un numero che non può essere trascurato (in Italia i dati del Ministero dell’Interno certificano l’esistenza di oltre 25.000 parrocchie e un totale di oltre 35.000 enti ecclesiastici della Chiesa), parrebbe non essere così per i dati relativi al 9° Censimento generale dell’industria e dei servizi e Censimento delle istituzioni *non profit* ([http://www.istat.it/it/files/2016/02/ATTI\\_CIS\\_Fascicolo\\_3.pdf](http://www.istat.it/it/files/2016/02/ATTI_CIS_Fascicolo_3.pdf)): la lista precensuaria (Tavola 1.3) rileva solo 2.800 enti ecclesiastici; inoltre su circa 300.000 istituzioni *non profit* censite, gli enti ecclesiastici sono una quota del gruppo residuale “altre istituzioni *non profit*” costituito da poco meno di 15.000 soggetti. Le ragioni di questa sottostima sono diverse; resta però il fatto che ciò che non è censito fatica ad essere riconosciuto e valorizzato. Interessante sul tema anche quanto esplicitamente rileva il Consiglio di Stato nel parere del 14.6.2017 n. 01405/2017 relativo al Codice: «*Il fenomeno del non profit – ovvero delle organizzazioni private che svolgono attività di utilità sociale, perseguendo obiettivi diversi dal profitto – ha una storia antica (basti pensare alle IPAB istituite dalla legge Crispi del 1890 e agli enti ecclesiastici riconosciuti dagli accordi fra lo Stato e la Santa Sede)*».

<sup>4</sup> Art. 1, Legge Delega 6.6.2016, n. 106, *Delega al Governo per la riforma del Terzo Settore, dell’Impresa Sociale e per la disciplina del servizio civile universale*.

anzitutto di natura religiosa, senza escludere però quelle di natura sociale o non confessionale<sup>5</sup>.

Proprio per rispettare questi tratti assolutamente singolari il legislatore ha previsto una modalità particolare (non un privilegio) per permettere agli enti religiosi di assumere la disciplina di ente del Terzo Settore. La soluzione adottata dai decreti legislativi n. 117/2017 e n. 112/2017 è quella della costituzione del cosiddetto "Ramo", già conosciuta e sperimentata dalle Onlus<sup>6</sup>: in tal modo l'ente religioso può assumere la qualifica di ente del Terzo Settore solo parzialmente, potendo così continuare a svolgere le attività di natura religiosa/confessionale senza essere assoggettato alla normativa statale<sup>7</sup>.

I profili più delicati della soluzione adottata dal legislatore dipendono dal fatto che all'interno di un unico soggetto si creano due sfere, che devono rimanere chiaramente distinte e impermeabili l'una all'altra; come fu anche per le Onlus è prevista l'adozione di un Regolamento e di scritture contabili separate; del tutto nuova è invece la previsione della necessità di identificare il "patrimonio destinato".

## 1. GLI ENTI RELIGIOSI CIVILMENTE RICONOSCIUTI<sup>8</sup>

La locuzione utilizzata in sede di Riforma del Terzo Settore – «enti religiosi civilmente riconosciuti» – si pone in discontinuità rispetto a precedenti interventi normativi.

Infatti:

---

<sup>5</sup> C. CARDIA, *Principi di diritto ecclesiastico*, Torino, 2010, p. 321, «*Il fine di religione o di culto caratterizza ontologicamente l'ente ecclesiastico, a qualunque confessione appartenga; soltanto dopo aver verificato la sua esistenza e la sua centralità nella conformazione dell'ente, lo Stato dà luogo ad un riconoscimento che apre la strada alla disciplina speciale valida per gli enti confessionali*».

<sup>6</sup> Art. 10, c. 9, D.Lgs. n. 460 del 4.12.1997 «*Gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno, sono considerati Onlus limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del comma 1; fatta eccezione per la prescrizione di cui alla lettera c) del comma 1, agli stessi enti e associazioni si applicano le disposizioni anche agevolative del presente decreto, a condizione che per tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'articolo 20-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 25, comma 1*».

<sup>7</sup> Come si vedrà in seguito, pur gestendo attività di rilevanza sociale, l'ente religioso può rinunciare ad entrare nell'alveo del Terzo Settore.

<sup>8</sup> Per una introduzione più ampia all'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto si veda A. BETTETINI, *Gli enti e i beni ecclesiastici*, Milano, 2013 e P. CLEMENTI – L. SIMONELLI, *L'ente ecclesiastico a trent'anni dalla revisione del Concordato*, Milano, 2015.

- l'articolo 9 del decreto legislativo del 4 dicembre 1997, n. 460 adottava l'espressione più tradizionale «*Gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese*»;
- una scelta simile è stata adottata dal comma 3, articolo 1, decreto legislativo del 24 marzo 2006, n. 155, Disciplina dell'Impresa Sociale «*Agli enti ecclesiastici e agli enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese*»;
- il decreto legislativo del 22 gennaio 2004, n. 42, Codice dei beni culturali, è invece più stringato, facendo riferimento agli «*enti ecclesiastici civilmente riconosciuti*» (c. 5, art. 1)<sup>9</sup>.

Scorrendo le diverse bozze del Codice del Terzo Settore si nota che fino al parere del Consiglio di Stato del 14 giugno 2017 il legislatore utilizzava la formulazione tecnicamente molto apprezzabile già adottata dal decreto n. 155/2006: «*agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e agli enti delle confessioni religiose*». Questa formula si poneva in continuità con la tradizione che, a partire dall'articolo 29 della legge del 27 maggio 1929, n. 810 (Esecuzione del Trattato, dei quattro allegati annessi e del Concordato, sottoscritti in Roma, fra la Santa Sede e l'Italia), riservava la locuzione «*enti ecclesiastici civilmente riconosciuti*» ai soli enti eretti secondo l'ordinamento canonico della Chiesa Cattolica, mentre ai soggetti che facevano riferimento alle altre confessioni religiose (o, come si esprimeva la L. 24.6.1929, n. 1159, degli «*altri culti ammessi*») era permesso assumere i tratti propri degli enti morali («*e agli enti delle confessioni religiose*»).

Il Consiglio di Stato chiamato ad esprimere un parere sul testo del Codice ha però segnalato che tale scelta avrebbe potuto presentare profili di illegittimità costituzionale per il fatto di limitare il diritto a costituire il cosiddetto Ramo ai soli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti, accordi o intese con lo Stato<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> Nonostante il riferimento ai soli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, propri della Chiesa Cattolica, non è oggetto di contestazione che tali disposizioni si applichino anche agli enti delle altre confessioni religiose, come chiaramente evidenziato da A. BETTETINI, *Gli enti e i beni ecclesiastici*, Milano, 2013, p. 10, «*E, allorché fu promulgata la nostra Costituzione, era punto fermo che le associazioni o istituzioni aventi 'carattere ecclesiastico' di cui all'art. 20 fossero quelle della Chiesa cattolica, mentre quelle dotate di un fine di religione o di culto fossero enti (personificati o non personificati) delle altre confessioni. Ma con l'entrata in vigore della L. 11 agosto 1984, n. 449, recante le norme per la regolamentazione dei rapporti tra lo Stato e la Tavola Valdese, tale certezza semantica è venuta meno. Invero l'art. 12 della suddetta legge qualifica gli enti di quest'ultima confessione come "ecclesiastici valdesi". E non diverso è il contenuto delle leggi di approvazione delle successive intese, ove espressamente, ed ugualmente (seppur con alcune logiche eccezioni), si parla di enti ecclesiastici. Insomma, è ormai considerato ecclesiastico, e come tale qualificato, l'ente che abbia una sua immedesimazione con una confessione religiosa*».

<sup>10</sup> Consiglio di Stato nel parere del 14.6.2017 n. 01405/2017: «*La norma potrebbe profilare una questione di legittimità costituzionale. Difatti, secondo la Consulta: "[...] nel sistema costituzionale, le intese non sono una condizione imposta dai pubblici*

A parere di chi scrive, la versione finale – «enti religiosi civilmente riconosciuti» – potrebbe aver semplificato eccessivamente la questione, dando vita ad una locuzione atecnica non del tutto capace di fugare dubbi e riserve. Infatti, avendo voluto rinunciare alla tradizionale soluzione d'origine normativa che faceva riferimento agli «enti ecclesiastici» e agli «enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese», ora non può essere elusa la nuova questione di cosa si debba intendere per «enti religiosi civilmente riconosciuti».

Considerata l'attenzione prestata anche dal Consiglio di Stato, pare evidente che il legislatore abbia ritenuto insufficiente la definizione di "enti religiosi" *tout court* in quanto, probabilmente, appariva troppo ampia dato che l'aggettivo avrebbe potuto essere riferito tanto alla loro origine (enti istituzionalmente collegati con le confessioni religiose), quanto al fine, oppure alle attività svolte<sup>11</sup>.

Per chiarire di quali enti si tratti, occorre – dunque – comprendere il significato giuridico dell'inciso «civilmente riconosciuti».

In prima battuta si potrebbe ritenere che questa espressione abbia il medesimo significato ed effetto di attribuzione della personalità giuridica ai sensi dell'articolo 1 della legge del 10 febbraio 2000, n. 361<sup>12</sup>. In tal caso gli enti religiosi sarebbero quelli (i) con piena personalità giuridica ai sensi della legge n. 361/2000, e (ii) il cui fine e le cui attività abbiano i tratti propri dell'esperienza religiosa<sup>13</sup>, restando invece irrilevante l'eventuale inesistenza di

---

*poteri allo scopo di consentire alle confessioni religiose di usufruire della libertà di organizzazione e di azione, o di giovare all'applicazione delle norme, loro destinate, nei diversi settori dell'ordinamento. A prescindere dalla stipulazione di intese, l'eguale libertà di organizzazione e di azione è garantita a tutte le confessioni dai primi due commi dell'articolo 8 Cost. (Sentenza n. 43 del 1988) e dall'articolo 19 Cost. che tutela l'esercizio della libertà religiosa anche in forma associata. La giurisprudenza di questa Corte è anzi costante nell'affermare che il legislatore non può operare discriminazioni tra confessioni religiose in base alla sola circostanza che esse abbiano o non abbiano regolato i loro rapporti con lo Stato tramite accordi o intese (Sentenze n. 346 del 2002 e n. 195 del 1993)" (da ultimo, sentenza della Corte n. 52 del 2016). La Commissione suggerisce – onde evitare possibili criticità – di riconsiderare la disposizione, ad esempio modificandola come segue: "Agli enti religiosi civilmente riconosciuti [...] le norme del presente decreto si applicano [...]".*

<sup>11</sup> Si deve considerare che qualora l'aggettivo fosse riferito solo al fine o all'attività svolta, tra gli enti religiosi vi sarebbero anche quelli che hanno origine non all'interno della confessione religiosa ma all'interno dell'ordinamento statale: è il caso delle associazioni e fondazioni del Libro I del codice civile che legittimamente intendono perseguire scopi religiosi e/o dar vita ad iniziative che possono essere dette religiose (per es. la divulgazione di testi religiosi).

<sup>12</sup> Art. 1, «Salvo quanto previsto dagli articoli 7 e 9, le associazioni, le fondazioni e le altre istituzioni di carattere privato acquistano la personalità giuridica mediante il riconoscimento determinato dall'iscrizione nel registro delle persone giuridiche, istituito presso le prefetture».

<sup>13</sup> Pare incontestabile che anche all'interno di questa ampia categoria vi siano gli

un legame istituzionale con una confessione religiosa.

Se invece questo inciso fosse interpretato alla luce della particolare disciplina predisposta per gli enti religiosi dalla Riforma, si dovrebbe ritenere che tali siano solo quelli che hanno un legame istituzionale con una confessione religiosa, la cui sussistenza è riconosciuta anche dallo Stato<sup>14</sup>. Infatti, se si considera che solo a questi enti la disciplina del Codice e quella dell'Impresa Sociale può essere applicata «*limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2*» (D.Lgs. n. 112/2017) o «*limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5*» (D.Lgs. n. 117/2017), appare evidente che l'aggettivo religioso debba avere una pregnanza giuridica maggiore rispetto al mero riferimento alla natura delle attività gestite o allo scopo istituzionale. Come si vedrà meglio oltre, è proprio il loro legame istituzionale con una confessione religiosa<sup>15</sup> ad attribuire a questi enti una particolare condizione e tutela (fondata sul disposto dell'art. 20 della Costituzione): attraverso questi soggetti, infatti, la confessione religiosa partecipa alla realizzazione dei diritti costituzionali di libertà religiosa delle persone. Per questo motivo è necessario consentir loro di far parte del Terzo Settore limitatamente alle sole attività di interesse generale, preservando così il loro diritto a gestire senza particolari vincoli le attività di natura religiosa (conosciute dalla tradizione come attività di religione o culto)<sup>16</sup>.

Tale particolare requisito sussiste certamente negli enti ecclesiastici di cui alla legge concordataria n. 222/1985, come pure negli enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha inteso disciplinare bilateralmente alcune materie comuni attraverso patti, accordi o intese<sup>17</sup>. Potrebbe però

---

enti ecclesiastici in senso tecnico, come pure gli enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha concluso patti, accordi e intese.

<sup>14</sup> In forza di questo atto di riconoscimento da parte dello Stato (avente ad oggetto anche la verifica della sussistenza del legame istituzionale con una confessione religiosa) l'ente religioso diviene soggetto giuridico a tutto tondo anche per l'ordinamento civile.

<sup>15</sup> C. CARDIA, *Principi di diritto ecclesiastico*, Torino, 2010, p. 321, «*Circa il requisito della conformità confessionale, gli accordi con le confessioni contengono formule diverse, ma univoche nella sostanza, nel richiedere cioè che l'ente che aspira al riconoscimento sia approvato dagli organi competenti delle confessioni di appartenenza*»; E. VITALI – A. CHIZZONITI, *Manuale breve. Diritto Ecclesiastico*, Milano, 2015, p. 104, «*Lo Stato non potrà mai riconoscere come tale un ente che non sia organicamente o funzionalmente collegato con l'organizzazione confessionale di cui assume la qualifica. E perciò non si potrà ottenere il riconoscimento di un ente in quanto ecclesiastico senza che sia intervenuto il riconoscimento o l'approvazione della confessione di appartenenza*».

<sup>16</sup> Se non fosse prevista questa possibilità tali enti non potrebbero "entrare" nel Terzo Settore o nell'Impresa Sociale in quanto le loro attività prettamente religiose (peraltro irrinunciabili in quanto sono la loro stessa ragion d'essere) non sono ricomprese nell'elenco delle attività di interesse generale.

<sup>17</sup> L. 11.8.1984, n. 449 (Tavola Valdese); L. 22.11.1988, n. 516 (Unione Italiana delle Chiese Cristiane Avventiste del 7° giorno); L. 22.11.1988, n. 517 (Assemblee di Dio

sussistere anche in altri soggetti in riferimento ai quali lo Stato riconosce l'esistenza di un significativo collegamento con una confessione religiosa tale da giustificare la necessità di applicare la disciplina del Terzo Settore solo parzialmente (e così lasciar spazio alle attività religiose che, come detto, non rientrano tra quelle del Terzo Settore).

Aderendo a questa interpretazione non potrebbero essere considerati enti religiosi civilmente riconosciuti i soggetti giuridici costituiti ai sensi della normativa civile per i quali è però assente una dichiarazione di particolare appartenenza rilasciata da una confessione religiosa<sup>18</sup>.

Questa interpretazione sistematica della locuzione adottata dalla Riforma non dovrebbe confliggere con i rilievi evidenziati dal Consiglio di Stato in quanto la possibilità di applicare la normativa del Terzo Settore solo parzialmente (non all'intero soggetto ma limitatamente alle attività di cui all'art. 2 del decreto n. 112/2017 e all'art. 5 del decreto n. 117/2017) non dovrebbe essere riservata – di principio – solo agli enti delle confessioni religiose che hanno concluso patti, accordi e intese con lo Stato, ma dovrebbe essere praticabile anche da altri soggetti giuridici nella misura in cui essi sapranno evidenziare:

- il costitutivo carattere religioso dei loro fini e delle loro attività,
- la gestione di attività di Terzo Settore, accanto a quelle religiose, e
- l'impossibilità di assumere in toto<sup>19</sup> la normativa (costringente) del Codice e del decreto sull'Impresa Sociale dovendo necessariamente svolgere attività religiosa a motivo del legame istituzionale con una confessione religiosa.

## 2. IL COSIDDETTO “RAMO”

La Riforma affronta subito la questione dei soggetti giuridici che possono accedere al Terzo Settore e di quelli che, invece, non possono acquisire tale veste. Tra i primi sono menzionati anche gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti; tuttavia per essi il legislatore non si è limitato a permettere l'accesso al Terzo Settore, ma ha ritenuto necessario precisare la particolare modalità di tale partecipazione.

---

in Italia); L. 8.3.1989, n. 101 (Unione delle Comunità Ebraiche italiane); L. 12.4.1995, n. 116 (Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia UCEBI); L. 29.11.1995, n. 520 (Chiesa Evangelica Luterana in Italia CELI); L. 30.7.2012, n. 126 (Sacra Arcidiocesi Ortodossa d'Italia ed Esarcato per l'Europa meridionale); L. 30.7.2012, n. 127 (Chiesa di Gesù Cristo dei Santi degli Ultimi Giorni); L. 30.7.2012, n. 128 (Chiesa Apostolica in Italia); L. 31.12.2012, n. 245 (Unione Buddhista Italiana); L. 31.12.2012, n. 246 (Unione Induista Italiana Sanatana Dharma Samgha).

<sup>18</sup> È evidente che la natura religiosa del soggetto giuridico è strettamente connessa alla natura della confessione religiosa stessa e, di conseguenza, si apre la questione di cosa debba intendersi per “confessione religiosa”.

<sup>19</sup> Questa è la ragione, come si vedrà, che giustifica la possibilità riconosciuta a tali enti di dar vita ad un Ramo Terzo Settore/Impresa Sociale invece che di dover entrare a tutto tondo nella nuova disciplina.

Infatti, diversamente dagli altri soggetti giuridici, all'ente religioso civilmente riconosciuto:

- *«le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2, a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, recepisca le norme del presente decreto. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 9»* (art. 1, c. 3, decreto n. 112/2017),
- *«le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5, a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo Settore. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 13»* (art. 4, c. 3, decreto n. 117/2017).

Il cuore della disposizione sta nell'avverbio "limitatamente", in quanto in riferimento agli enti religiosi le norme giuridiche che definiscono il Terzo Settore non si applicano al soggetto giuridico in quanto tale ma solo alle sue attività di interesse generale. La ragionevolezza di questa scelta legislativa appare in modo chiaro solo se si considerano due elementi portanti della Riforma e della normativa di settore sugli enti religiosi:

1. da un lato per poter accedere al mondo del Terzo Settore i soggetti devono aver come scopo *«il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale»*<sup>20</sup> al fine di svolgere *«in via esclusiva o principale»*<sup>21</sup> o *«in via stabile e principale»*<sup>22</sup> una o più attività di interesse generale,
2. dall'altro il legislatore ha riconosciuto che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti (e gli enti delle altre confessioni religiose riconosciuti in forza di patti, accordi o intese) possono aver rilevanza per l'ordinamento italiano solo in quanto hanno *«fine di religione o di culto»*, e tale fine è *«costitutivo ed essenziale»*<sup>23</sup>.

<sup>20</sup> Art. 4, D.Lgs. n. 117/2017.

<sup>21</sup> Art. 5, D.Lgs. n. 117/2017.

<sup>22</sup> Art. 2, D.Lgs. n. 112/2017.

<sup>23</sup> Art. 2, cc. 1 e 3, L. n. 222/1985. Un analogo postulato (dal punto di vista sostanziale e non letterale) è presente nell'art. 12 della L. n. 449/1984 (Tavola Valdese), nell'art. 14 della L. n. 517/1988 (Assemblee di Dio in Italia), nell'art. 21 della L. n. 516/1988 (unione italiana delle Chiese cristiane avventiste del 7° giorno), nell'art. 18 della L. n. 101/1989 (Comunità ebraiche), nell'art. 11 della L. n. 117/1995 (Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia), nell'art. 19 della L. n. 550/1995 (Chiesa Evangelica Luterana in Italia), nell'art. 14 della L. n. 126/2012 (Sacra arcidiocesi ortodos-

Vi è, dunque, una radicale alternatività tra la finalità di religione o culto e quella civica, solidaristica e di utilità sociale (e tra le attività che le incarnano), e proprio questa situazione impedisce all'ente religioso di poter accedere al mondo del Terzo Settore in modo integrale, cioè come soggetto, e per tutte le sue attività<sup>24</sup>.

Prima di proseguire occorre soffermarsi ancora brevemente sugli effetti giuridici che le finalità di religione o culto hanno sugli enti promossi dalle confessioni religiose. Il fatto che gli enti ecclesiastici<sup>25</sup> siano tali a condizione che abbiano fine di religione o culto – e che tale finalità sia costitutiva ed essenziale – non implica che ad essi sia vietato svolgere attività diverse da quelle di religione o di culto<sup>26</sup>; è vero proprio il contrario: gli enti ecclesiastici non possono essere obbligati a svolgere solo determinate attività, né solo quelle di culto o religione, né solo quelle sociali o – come le definisce la Riforma – di interesse generale.

Preso atto di questa condizione peculiare degli enti religiosi e considerato che da sempre gestiscono e finanziano anche iniziative ed opere che a pieno titolo rientrano tra quelle di interesse generale (per es. la scuola, la sanità, le opere socio-assistenziali, la beneficenza, l'housing sociale, il turismo sociale ...), sarebbe stato arduo non prevedere una specifica modalità (rispettosa dei valori della Riforma) che permettesse loro di entrare da protagonisti nel Terzo Settore.

Tale particolare modalità è quella già sperimentata per le Onlus<sup>27</sup> (e le

---

sa d'Italia ed Esarcato per l'Europa Meridionale), nell'art. 17 della L. n. 127/2012 (Chiesa di Gesù Cristo dei Santi degli ultimi giorni), nell'art. 15 della L. n. 128/2012 (Chiesa apostolica in Italia), nell'art. 12 della L. n. 245/2012 (Unione Buddhista Italiana), nell'art. 13 della L. n. 246/2012 (Unione Induista Italiana, Santana Dharma Samgha).

<sup>24</sup> Anche se riferito alle Onlus, il n. 83 dell'*Istruzione in Materia Amministrativa 2005* della Conferenza Episcopale Italiana è rilevante anche per l'ipotesi di costituzione del Ramo Terzo Settore/Impresa Sociale: «*Gli enti ecclesiastici, in sé considerati, non possono essere annoverati tra le Onlus, che per legge devono perseguire in via esclusiva fini di utilità sociale. L'art. 10, comma 9, del decreto dispone che detti enti "sono considerati Onlus limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a del comma primo" (tra queste, principalmente, l'assistenza sociale o sociosanitaria, la beneficenza, la tutela e valorizzazione dei beni culturali, e, se rivolta a soggetti svantaggiati, l'istruzione, la formazione, lo sport dilettantistico)*».

<sup>25</sup> Come illustrato nel paragrafo precedente gli enti ecclesiastici (intendendo per tali sia quelli della Chiesa cattolica, sia quelli delle altre confessioni religiose con le quali lo Stato ha concluso patti, accordi o intese) rientrano certamente tra gli enti religiosi civilmente riconosciuti della Riforma del Terzo Settore.

<sup>26</sup> Art. 20, Costituzione «*Il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività*».

<sup>27</sup> Circolare MEF, 26.6.1988, n. 168 «*1.11 Soggetti considerati Onlus limitatamente a determinate attività. L'art. 10, comma 9, del decreto legislativo n. 460 del 1997 prevede: "Gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha sti-*

Inlus): a questi enti il legislatore consente di partecipare al mondo del Terzo Settore non integralmente ma “limitatamente”, dando vita al cosiddetto Ramo Terzo Settore/Impresa Sociale. Adottando tale soluzione il legislatore ha

---

*pulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno, sono considerati Onlus limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del comma 1; fatta eccezione per la prescrizione di cui alla lettera c) del comma 1, agli stessi enti e associazioni si applicano le disposizioni anche agevolative del presente decreto, a condizione che per tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'articolo 20-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 25, comma 1". La norma introduce due eccezioni al principio sancito alla lett. c), comma 1, del medesimo art. 10, secondo il quale è vietato alle Onlus di svolgere attività diverse da quelle relative agli undici settori tassativamente elencati alla lett. a), comma 1, dello stesso articolo. Gli enti ai quali è consentito derogare all'anzidetto principio sono i seguenti: 1) enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese; 2) associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lett. e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno. Gli enti sopra elencati hanno facoltà di svolgere anche attività non riconducibili fra quelle proprie dei settori elencati art. 10, comma 1, lett. a), come definiti nei paragrafi precedenti, e di 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. Ciò comporta che i soggetti di cui trattasi possono accedere al regime tributario previsto in favore delle Onlus dagli articoli 12 e seguenti del decreto legislativo n. 460 del 1997 limitatamente ai settori di cui al comma 1, lett. a), art. 10 menzionato a condizione che per tali attività: a) siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'art. 20-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'art. 25, comma 1 del decreto legislativo in esame (v. paragrafo relativo alle scritture contabili); b) siano rispettati i requisiti statuari e i vincoli sostanziali imposti dall'art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997, ferme restando le deroghe previste dal comma 7 dello stesso art. 10, nonché l'onere della comunicazione imposto dall'art. 11 dello stesso decreto. Ai fini dell'applicazione dei vincoli formali e sostanziali richiamati devono tenersi presenti anche le norme pattizie che regolamentano gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese. In particolare, con riferimento agli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica, va tenuto presente il documento conclusivo della Commissione paritetica italo-vaticana, pubblicato nel supplemento ordinario n. 210 alla Gazzetta Ufficiale del 15 ottobre 1997, n. 241 con il quale è stato precisato che agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti "non sono... applicabili ... le norme, dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private. Non può dunque richiedersi ad essi, ad esempio, la costituzione per atto pubblico, il possesso in ogni caso dello statuto, nè la conformità del medesimo, ove l'ente ne sia dotato, alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private". Tali enti devono, tuttavia, comunque predisporre un regolamento, nella forma della scrittura privata registrata, che recepisca le clausole art. 10, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997».*

evitato, da un lato, di escluderli dal Terzo Settore e, dall'altro, di imporre loro la necessità di costituire un ente civile *ad hoc* per poter (continuare a) gestire le sole opere di interesse generale<sup>28</sup>.

Alla luce di queste considerazioni e dei precedenti del Ramo Onlus/Inlus, appare in modo chiaro come la possibilità di dar vita al Ramo non dipenda dalla generica natura religiosa delle attività svolte da un soggetto, ma dal fatto che la sua finalità di religione o culto sia per esso essenziale ed imprescindibile<sup>29</sup>. Per questo motivo ad un ente civile costituito senza alcun riferimento istituzionale ad una confessione religiosa non dovrebbe essere consentito dar vita al Ramo Terzo Settore in quanto difetta della finalità di religione o culto.

Attraverso l'istituto del Ramo la Riforma disegna un perimetro all'interno dell'ente religioso, al fine di permettere che per le sue attività di interesse generale possa avvalersi (e rispettare) – al pari degli altri soggetti – della disciplina del Terzo Settore e dell'Impresa Sociale.

Prima di affrontare la questione delle attività ammesse, occorre anche precisare che la creazione del Ramo rimane una possibilità per l'ente religioso e non diventa un obbligo; ciò significa che l'ente religioso non è tenuto a costituire il Ramo per poter (continuare a) gestire una o più attività ammesse al Terzo Settore. D'altra parte questa è la logica dell'intera Riforma che, pur volendo creare una culla naturalmente dedicata ai soggetti che svolgono attività di interesse generale, ha lasciato loro la possibilità di entrarvi (godendo delle agevolazioni e rispettando nel contempo i relativi vincoli) o di continuare a svolgere le attività rimanendone fuori.

## 2.1 Le attività ammesse

Uno dei cardini della Riforma è la necessità di un doppio requisito in capo agli enti:

- a) l'assenza di finalità lucrative (come puntualmente definite dalla medesima Riforma) e
- b) lo svolgimento in via principale delle sole attività di interesse generale.

Per questo motivo, tanto il Codice (art. 5) quanto il decreto sull'Impresa Sociale (art. 2), elencano con puntualità le attività che possono essere gestite dagli enti del Terzo Settore<sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> Per quanto sia riconosciuto agli enti religiosi il diritto di promuovere enti civili per organizzare tali opere di interesse generale, sarebbe stato contrario alla Costituzione e alle norme bilaterali imporre un simile *spin off* per poter continuare a gestire tali attività.

<sup>29</sup> È necessario che l'essenzialità ed imprescindibilità dei fini religiosi non solo sia attestata dal soggetto interessato, ma sia anche riconosciuta dallo Stato (questa è la sostanza del procedimento di riconoscimento della personalità civile agli enti ecclesiastici da parte del Ministero dell'Interno).

<sup>30</sup> Di conseguenza, sia il c. 3 dell'art. 4 del Codice, sia il c. 3 dell'art. 1 del decreto sull'Impresa Sociale, precisano che al Ramo dell'ente religioso le norme della Riforma

La questione di quali siano le attività che possono entrare nel Ramo potrebbe dirsi risolta, tuttavia un ulteriore approfondimento potrebbe essere opportuno in riferimento ad alcune particolari attività di religione o culto.

È connaturale per un ente religioso promuovere iniziative per assistere gratuitamente le persone in condizione di bisogno: tale gratuità è riferita sia agli operatori, che vi si dedicano fedelmente rinunciando a qualsiasi ipotesi di compenso, sia all'erogazione di beni e di servizi a favore di chi ne abbia realmente bisogno (per es. contributi in denaro, servizi gratuiti, sportelli per l'ascolto). Per gli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica il nome proprio e corretto di queste iniziative è "carità"; per lo Stato è, invece, "beneficenza": «*u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo*» (art. 5, decreto n. 117/2017). Non è questa la sede per disquisire sulle somiglianze e sulle differenze, tuttavia non si dovrebbe essere lontani dal vero se si dicesse che le forme e la sostanza delle iniziative di carità e quelle di beneficenza siano assai prossime, senza però coincidere. In altri termini, la tradizione secolare della Chiesa attesta che essa è sempre indotta ad andare oltre il perimetro della sola beneficenza<sup>31</sup>. Ciò significa che gli enti ecclesiastici devono prestare attenzione alle modalità con cui realizzano gli interventi caritativi al fine di verificare – prima di dar vita al Ramo Terzo Settore – se l'avvalersi della disciplina di favore elaborata dalla Riforma<sup>32</sup> non implichi la soggezione a vincoli normativi tali da limitare la sua disponibilità nei confronti del povero<sup>33</sup> o di irrigidire le forme tipiche di organizzare la carità.

Situazione analoga si rinviene riguardo le attività di alloggio temporaneo (art. 5, lett. *q* del Codice) attivate dagli enti ecclesiastici a favore di persone bisognose, di parenti di chi è ricoverato in ospedale e di chi per situazioni personali complicate necessita di abitare al di fuori del nucleo familiare. La scelta di non inserire questa attività nel Ramo Terzo Settore consente all'ente ecclesiastico una gestione più flessibile dal punto di vista finanziario (per es. come destinare gli eventuali avanzi di gestione) e meno stretta in riferimento

---

ma si applicano «*limitatamente allo svolgimento delle attività*» di cui agli artt. 5 (Terzo Settore) e 2 (Impresa Sociale).

<sup>31</sup> Un esempio: in alcuni casi il perimetro degli "svantaggiati" definito dalla normativa Onlus (dalla prassi amministrativa e dalla giurisprudenza) è più ristretto rispetto alla platea delle situazioni di bisogno assistite dalle parrocchie, dagli istituti di vita consacrata e dal grande mondo della Caritas. Non raramente proprio l'esposizione della Chiesa verso il povero ha indotto il legislatore a prendere atto dell'esistenza di nuove condizioni di indigenza.

<sup>32</sup> Per es. la raccolta di liberalità fiscalmente agevolate.

<sup>33</sup> Per es. dovendo profilare puntualmente ciascun beneficiario degli interventi realizzati utilizzando le offerte fiscalmente agevolate, oppure non potendo utilizzare tali offerte per alcuni interventi strumentali alla carità (per es. la ristrutturazione di ambienti che saranno dedicati anche alle iniziative di carità).

alle condizioni delle persone ospitate.

Un terzo ambito cui prestare attenzione è quello delle attività dell'oratorio, destinate ai bambini, ai ragazzi ed ai giovani, in quanto le iniziative di "educazione cristiana"<sup>34</sup> non si limitano ai soli percorsi di catechesi/preghiera, ma necessariamente abbracciano e si attuano anche grazie ad altre attività, perché solo con il concorso di diverse proposte si realizza l'iniziazione cristiana dei piccoli. All'interno di questo mondo non vi sono, infatti, solo attività di natura religiosa (la catechesi e i momenti comunitari di preghiera, il servizio al prossimo) ma anche iniziative, come il gioco, le proposte culturali, lo sport ed il teatro, che, invece, possono essere ricondotte al Terzo Settore. Dunque, se si opera la scelta di gestire queste ultime attraverso il Ramo Terzo Settore, occorre tener presente che è necessario introdurre anche una chiara distinzione di tipo organizzativa e gestionale<sup>35</sup> (rispetto alle attività di catechesi, preghiera e servizio<sup>36</sup>) che potrebbe rendere ardua la concreta ed efficace conduzione dell'intero percorso formativo.

Questa breve rassegna non è certo esaustiva ma è sufficiente per segnalare la necessità, per gli enti religiosi, di sviluppare una approfondita riflessione al fine di poter decidere in modo oculato se e quali attività inserire nel Ramo Terzo Settore.

Infine, considerato che ciascuna attività di interesse generale deve avere un perimetro capace di distinguerla da altre attività simili ma prive di interesse generale<sup>37</sup>, è assai probabile che con il trascorrere del tempo si presentino nuove situazioni che chiederanno agli enti religiosi di essere attentamente esaminate al fine di comprendere se rientrano o meno nell'elenco delle attività ammesse al Terzo Settore e all'Impresa Sociale.

---

<sup>34</sup> La lett. a) dell'art. 16, L. n. 222/1985 descrive così il complesso delle attività che, assieme alla catechesi, promuovono la formazione cristiana (ed umana) dei ragazzi.

<sup>35</sup> Per es. la contabilità delle sole attività di natura prettamente religiosa dovrà essere distinta rispetto a quella relativa ai costi e ricavi delle attività di Terzo Settore. In alcuni casi la distinzione non crea però particolari difficoltà; per es. quando si intende organizzare l'attività di doposcuola nei medesimi ambienti in cui si svolge l'attività di oratorio.

<sup>36</sup> Effetto implicito ma non secondario di questa scelta è l'impossibilità di attribuire la natura di attività di religione o culto al complesso di queste attività attraverso le quali l'ente ecclesiastico promuove l'educazione cristiana dei ragazzi. Così l'attività di oratorio, alla quale oggi è riconosciuta a tutto tondo la natura di religione o culto, dovrà essere distinta in due parti: le attività di interesse generale inserite nel Ramo Terzo Settore saranno assoggettate alla normativa statale, mentre quelle di religione o culto ai sensi della L. n. 222/1985 non saranno inserite nel Ramo (per es. la catechesi, le iniziative di preghiera e di servizio).

<sup>37</sup> Per evitare – per quanto possibile – incertezze in ordine alla corretta identificazione di ciascuna attività di interesse generale il legislatore ha inserito anche dei riferimenti normativi utili a riconoscerle e perimetrarle.

## 2.2 Le attività escluse

Come anticipato la Riforma ha ritenuto insufficiente la sola assenza del fine di lucro per poter accedere al Terzo Settore; è infatti necessario che le attività siano caratterizzate dal cosiddetto interesse generale (sociale); di conseguenza le attività diverse da quelle di cui all'articolo 5 del Codice e all'articolo 2 del decreto sull'Impresa Sociale:

- a) non possono essere gestite «*in via esclusiva o principale*» da un ente del Terzo Settore o «*in via stabile e principale*» da un'Impresa Sociale;
- b) possono però essere svolte dai predetti soggetti purché non in via principale<sup>38</sup>.

Tra le attività che non possono confluire nel Ramo Terzo Settore/Impresa Sociale vi sono le attività che hanno natura di "religione o culto" ai sensi delle diverse norme che regolano i rapporti tra lo Stato e le confessioni religiose<sup>39</sup>.

Invece le attività che non hanno natura né di religione o culto né di interesse generale, potrebbero essere inserite nel Ramo a condizione che:

- a) ai sensi dell'articolo 6 del Codice, siano «*strumentali rispetto alle attività di interesse generale, secondo criteri e limiti definiti con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sentita la Cabina di regia di cui all'articolo 97, tenendo conto dell'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate in tali attività in rapporto all'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate nelle attività di interesse generale*»;
- b) ai sensi del comma 3, articolo 2 del decreto sull'Impresa Sociale, siano d'impresa e non concorrano a costituire più del 30% dei ricavi complessivi del Ramo Impresa Sociale.

La questione delle attività escluse non presenta, dunque, particolarità in riferimento alla costituzione del Ramo; tuttavia sarà necessario prestare attenzione al fatto che il requisito della strumentalità richiesto dal Codice non è rimesso alla libera valutazione dell'ente religioso ma deve essere verificato sulla base dei criteri e limiti definiti dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze. Analoga attenzione deve essere prestata qualora l'ente religioso intenda finanziare le attività inserite nel Ramo Terzo Settore promuovendo le raccolte di fondi agevolate<sup>40</sup> disciplinate dal comma 2 dell'articolo 7 del decreto n. 117/2017,

<sup>38</sup> Altri contributi approfondiscono il rapporto e le proporzioni che devono essere rispettati tra le attività di interesse generale e le altre attività.

<sup>39</sup> Non è possibile elaborare un elenco esaustivo e generale in quanto i diversi patti, accordi e intese hanno identificato in modo diverso l'alveo di queste attività religiose.

<sup>40</sup> Si tenga presente che non è vietato all'ente religioso finanziare il Ramo con risorse proprie o fondi raccolti senza utilizzare le agevolazioni previste dalla Riforma (e dunque senza dover osservare le Linee Guida ministeriali ... ma osservando comunque altre norme comuni delle raccolte, quali l'art. 143, c. 3 del TUIR).

in quanto la Riforma ha previsto la necessità di gestire tali iniziative conformandosi alle linee guida che saranno adottate con decreto del medesimo Ministro.

### 3. IL REGOLAMENTO

Per identificare le attività che l'ente religioso intende gestire nell'osservanza della normativa del Terzo Settore è necessario che sia adottato un Regolamento:

- a) *«in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo Settore»* (art. 4, c. 3 del decreto n. 117/2017),
- b) *«in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, recepisca le norme del presente decreto»*<sup>41</sup> (art. 1, c. 3 del decreto n. 112/2017).

Il legislatore determina, poi, anche due elementi essenziali del Regolamento: (i) deve essere adottato con la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata<sup>42</sup> e (ii) deve contenere le norme del Codice o del decreto sull'Impresa Sociale.

Prima di esaminare questi elementi occorre identificare l'organo (personale o collegiale) dell'ente competente ad adottare il Regolamento. Correttamente il legislatore italiano non interviene in merito, in quanto la questione compete alla confessione religiosa.

Considerato che con tale Regolamento non si dà vita ad un nuovo ente, ma solo si regolano alcuni profili relativi alla gestione dei suoi beni e delle sue attività, per gli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica occorre far riferimento al canone 1279 del Codice di Diritto Canonico che attribuisce i poteri per l'amministrazione dei beni *«a chi regge immediatamente la persona cui gli stessi beni appartengono, a meno che non dispongano altro il diritto particolare, gli statuti o la legittima consuetudine, e salvo il diritto dell'Ordinario d'intervenire in caso di negligenza dell'amministratore»*. Un'esplicita conferma che il Regolamento deve essere adottato dall'amministratore (sia persona fisica, sia organo collegiale) si rinviene nell'Allegato C della *Istruzione in Materia Amministrativa 2005* della Conferenza Episcopale Italiana che include *«la costituzione di un ramo di attività Onlus»* (n. 12) tra gli atti di amministrazione straordinaria per i quali l'amministratore deve acquisire la

<sup>41</sup> Il c. 3 dell'art. 1 è completato dal c. 4 dell'art. 5: *«Gli enti di cui all'articolo 1, comma 3, sono tenuti al deposito del solo regolamento e delle sue modificazioni [n.d.a. nel registro delle imprese]»*.

<sup>42</sup> Per quanto riguardava il regolamento Onlus, la Circolare del MEF n. 168/1998 prescriveva la forma della scrittura privata registrata.

licenza dell'Ordinario.

Dunque per l'ente ecclesiastico della Chiesa cattolica il potere di decidere la costituzione del Ramo Terzo Settore/Impresa Sociale compete all'amministratore del singolo ente ecclesiastico (il vescovo per la diocesi, il parroco per la parrocchia, il consiglio di amministrazione per la fondazione di culto e l'associazione pubblica di fedeli, il rettore per il santuario, il superiore per l'istituto di vita consacrata e sue articolazioni locali ...).

Laddove la disciplina particolare (della diocesi o dell'istituto di vita consacrata) prevede che la costituzione del Ramo Onlus sia considerata atto di amministrazione straordinaria ai sensi dei canoni 638 e 1281<sup>43</sup> si ritiene che, pur in assenza di una tempestiva modifica della norma canonica particolare, anche la decisione di dar vita al Ramo Terzo Settore/Impresa Sociale debba essere considerata un atto di amministrazione straordinaria in quanto – limitatamente a questo tema – la disciplina del nuovo Terzo Settore sostituisce totalmente quella delle Onlus e delle Inlus (decreto n. 155/2006).

Per quanto riguarda la forma dell'atto che adotta il Regolamento occorre considerare che esso è soggetto sia all'ordinamento giuridico canonico, sia a quello statale. Pertanto potrà essere formalizzato:

- autenticando la firma della persona che lo sottoscrive, oppure
- inserendo il contenuto del Regolamento predisposto dall'amministratore dell'ente religioso in un atto pubblico redatto da un notaio (art. 2699 cod. civ.).

Perfezionato l'iter di formazione del Regolamento, il legislatore prescrive che l'atto sia depositato nel Registro Unico nazionale del Terzo Settore o nel Registro delle Imprese<sup>44</sup> osservando le norme comuni.

### 3.1 Le norme del Regolamento

Per identificare le attività che l'ente religioso intende (continuare a) gestire applicando le norme della Riforma, il legislatore prescrive di adottare un Regolamento *«che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel*

<sup>43</sup> Can. 638 «§ 1. Spetta al diritto proprio determinare, entro l'ambito del diritto universale, quali sono gli atti che eccedono il limite e le modalità dell'amministrazione ordinaria, e stabilire ciò che è necessario per porre validamente gli atti di amministrazione straordinaria»; can. 1281 «§ 1. Ferme restando le disposizioni degli statuti, gli amministratori pongono invalidamente atti che oltrepassano i limiti e le modalità dell'amministrazione ordinaria, a meno che non abbiano ottenuto prima permesso scritto dall'Ordinario. § 2. Negli statuti si stabiliscono gli atti eccedenti i limiti e le modalità dell'amministrazione ordinaria; se poi gli statuti tacciono in merito, spetta al Vescovo diocesano, udito il consiglio per gli affari economici, determinare tali atti per le persone a lui soggette».

<sup>44</sup> Tale deposito ha effetti costitutivi analogamente a quanto previsto dalla Riforma per gli altri atti che devono essere depositati nel Registro Unico o nel Registro delle Imprese; dunque nelle more dell'attuazione del Registro Unico il Regolamento non potrà avere effetti in ordine all'applicazione del Codice o del decreto sull'Impresa Sociale all'ente religioso che ha inteso costituire un Ramo.

*rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice» o «del presente decreto».*

Considerato che non si tratta di dar vita ad un nuovo soggetto giuridico ma solo di perimetrare le attività che si intendono assoggettare alla Riforma, il legislatore – opportunamente – ha scelto di far riferimento ad un Regolamento e non ad uno Statuto; ma proprio per questo motivo è necessario prestare grande attenzione nella individuazione delle norme che devono essere inserite<sup>45</sup>.

La cura posta nella redazione del Regolamento deve essere ulteriormente intensificata a motivo dell'inciso «*nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti*», la cui origine è il comma 3, articolo 7 della legge n. 121/1985 (legge di ratifica dell'Accordo di revisione del Concordato Lateranense): «*Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione. Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime*»<sup>46</sup>. Occorre notare che il rispetto della struttura e della finalità è un profilo essenziale ed inderogabile della disciplina dell'ente religioso (in particolare dell'ente ecclesiastico della Chiesa cattolica) in quanto tali soggetti hanno un imprescindibile riferimento con le confessioni religiose e con le attività di religione o culto; proprio in ragione di tale origine lo Stato, nell'osservanza del dettato costituzionale, si è impegnato a rispettare la loro autonomia che si manifesta anche nell'atto di definire la struttura ed il modo di funzionamento dei loro enti<sup>47</sup>.

---

<sup>45</sup> Certamente è più semplice elaborare il testo di uno statuto che accompagna la nascita di un ente giuridico, con o senza personalità giuridica, in quanto la riflessione giuridica ha approfondito abbondantemente la questione (per es. la struttura organica ed il suo funzionamento, le competenze e le funzioni, il fine e le attività, le modifiche sostanziali dell'ente e la sua estinzione).

<sup>46</sup> Gli accordi con le altre confessioni religiose riprendono espressioni analoghe (nella sostanza, se non anche nella forma): art. 12, L. n. 449/1984 «*nel rispetto dell'autonomia e dei fini degli enti che le svolgono*»; art. 23, L. n. 516/1988 «*nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti*».

<sup>47</sup> Intesa tecnica interpretativa ed esecutiva dell'Accordo modificativo del Concordato Lateranense, 30.4.1997: «*Le norme approvate con il Protocollo del 15 novembre 1984 nella parte relativa agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti recano una disciplina che presenta carattere di specialità rispetto a quella del codice civile in materia di persone giuridiche. In particolare ai sensi dell'articolo 1 delle norme predette e in conformità a quanto già disposto dall'articolo 7 comma 2 dell'Accordo del 18 febbraio 1984 tali enti ecclesiastici sono riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili nel rispetto delle loro caratteristiche originarie stabilite dalle norme del diritto canonico*»; C. CARDIA, *Manuale di diritto ecclesiastico*, Bologna, 1996, p. 379, «*Ci si chiede quale sia il significato dell'inciso dell'art. 7 del Concordato per il quale il diritto comune si applica nel rispetto della struttura e delle finalità degli enti [...]. In realtà la clausola inserita nella disposizione concordataria ha un valore più sempli-*

Dunque, i contenuti normativi che devono essere recepiti nel Regolamento possono essere individuati considerando tre esigenze:

1. questo atto non deve dar vita ad un nuovo soggetto giuridico,
2. deve permettere di identificare le attività che si vogliono assoggettare alla Riforma,
3. devono essere recepite le norme del Codice o del decreto sull'Impresa Sociale, fatto salvo che:
  - alcune disposizioni del Codice o del decreto sull'Impresa Sociale non devono essere applicate,
  - occorre comunque e sempre rispettare la struttura e la finalità degli enti religiosi.

Alla luce di quanto premesso non pare esservi dubbio che il Regolamento possa/debba contenere norme che:

- a) precisino le attività (comprese le cosiddette “attività diverse” e quelle di raccolta fondi disciplinate dalla Riforma) che l'ente religioso intende gestire con le modalità del Terzo Settore,
- b) vincolino l'ente religioso a gestire il Ramo senza scopo di lucro osservando le regole adottate dal Codice o dal decreto sull'Impresa Sociale,
- c) assicurino una gestione delle medesime attività rispettosa delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale proprie della Riforma,
- d) consentano di individuare il cosiddetto “patrimonio destinato”,
- e) declinino le facoltà riconosciute dalla Riforma agli statuti (degli enti civili) per disciplinare in modo particolare alcuni profili del funzionamento e della vita dell'ente del Terzo Settore (per es. modalità e titolarità della funzione di controllo interno, art. 30, decreto n. 117/2017).

Per quanto riguarda i casi di esclusione esplicita dell'obbligo di recepire alcune norme nel Regolamento occorre distinguere le previsioni del Codice da quelle del decreto sull'Impresa Sociale.

Il Codice esclude tale obbligo in riferimento a:

- l'articolo 12, comma 2 relativo alla necessità di inserire ed utilizzare l'acronimo ETS;

---

*ce e chiaro al tempo stesso. Essa vuole salvaguardare l'ente ecclesiastico da quei controlli e ispezioni che, giusti e necessari per le attività diverse, non devono però coinvolgere il nucleo confessionale dell'ente; ed anche da misure amministrative che intervenendo sulle strutture di gestione di attività diverse pretendano di estendersi alle altre strutture dell'ente ecclesiastico»; G. FELICIANI, *Gli enti ecclesiastici e il sostentamento del clero. Il ruolo della conferenza episcopale italiana*, in *Il nuovo Concordato*, Torino, 1986, p. 65 «In linea di massima le disposizioni riguardanti gli enti ecclesiastici appaiono coerenti con i principi ispiratori improntati – come avverte la Relazione – a “un indirizzo sostanzialmente innovativo, adeguato alle recenti dinamiche dei rapporti tra strutture ecclesiastiche e società civile” [...]. Salvaguardando specificamente le sue caratteristiche originarie e il suo collegamento con la struttura e l'ordinamento della Chiesa, anche se in più circostanze ne uniformano la disciplina al diritto comune, soprattutto per quanto riguarda l'espletamento delle attività diverse da quelle di religione o di culto, i momenti salienti dell'amministrazione patrimoniale, la tutela dei diritti dei terzi che entrano in rapporti negoziali con l'ente».*

- l'articolo 15, comma 4 che non impone di riconoscere ai soci o agli aderenti di un ente religioso che ha costituito il Ramo Terzo Settore il diritto di esaminare i libri sociali;
- l'articolo 29, comma 3 che non prescrive di riconoscere ad alcuni soggetti il diritto di denuncia al tribunale ai sensi dell'articolo 2409 del codice civile.

Il decreto sull'Impresa Sociale esclude tale obbligo in riferimento a:

- l'articolo 5, comma 4 che prescrive di depositare nel Registro delle Imprese solo il Regolamento e le sue modifiche;
- l'articolo 9, comma 3 che richiede la tenuta delle scritture contabili per le sole attività indicate nel Regolamento;
- l'articolo 12, comma 1 che limita le prescrizioni in caso di trasformazione, fusione, scissione, cessione e devoluzione del patrimonio alle sole attività indicate nel Regolamento;
- l'articolo 13, comma 1 che applica il limite posto all'impiego dei volontari tenendo però presente la tradizione dei servizi resi gratuitamente dai consacrati ai propri istituti.

Anche se, come anticipato, non devono essere inserite norme abitualmente richieste per dar vita ad un soggetto giuridico, occorre considerare che potrebbe essere opportuno inserire, almeno tra le premesse del Regolamento, i contenuti del cosiddetto Attestato Sostitutivo dello Statuto di cui tratta il n. 5 della Circolare n. 26 del 12 giugno 1998 del Comitato per gli enti e i beni ecclesiastici della Conferenza Episcopale Italiana: «*Nella domanda di iscrizione nel Registro delle Persone Giuridiche è necessario che siano indicati gli elementi di cui all'art. 33 del codice civile [...]. Alla domanda di iscrizione devono essere allegati [...] l'attestato della Santa Sede o del vescovo diocesano contenente le norme statutarie relative al funzionamento e ai poteri degli organi di rappresentanza dell'ente, ove necessario [...]. Si raccomanda vivamente agli E.mi Vescovi di disporre che nel redigere l'attestato contenente le norme statutarie la Curia diocesana si attenga ai moduli allegati, predisposti da questo Comitato*»<sup>48</sup>. Attraverso questo documento la Chiesa intende rendere più agevole ai terzi la conoscenza delle norme di funzionamento e dei poteri degli organi di rappresentanza di ciascun ente ecclesiastico (art. 5, L. n. 222/1985); si deve infatti considerare che la Riforma è animata da tale analoga premura avendo istituito il Registro Unico nazionale al fine di rendere disponibili a tutti gli interessati le notizie essenziali per poter entrare in contatto con ciascun ente del Terzo Settore.

Anche solo da questa breve rassegna delle prime questioni che si incontrano nella redazione del Regolamento del Ramo Terzo Settore emerge con chiarezza la delicatezza dell'operazione e la necessità di verificare con prudenza le esigenze proprie di ciascun ente religioso che intende avvalersi delle opportunità offerte dalla Riforma.

Si deve, infatti, tener presente che l'adozione del Regolamento, con il

<sup>48</sup> Per la parrocchia il modello è allegato all'*Istruzione in Materia Amministrativa* 2005 della Conferenza Episcopale Italiana.

conseguente deposito nel Registro Unico (o nel Registro delle Imprese per il Ramo Impresa Sociale), produce l'effetto giuridico, in un certo senso irrevocabile<sup>49</sup>, di vincolare il futuro dell'attività sia alle regole promozionali sia a quelle limitative del Terzo Settore, *in primis*:

- a) la possibilità di godere del *favor fiscale* e degli altri strumenti che agevolano la raccolta delle risorse finanziarie necessarie, nonché la qualifica – per presunzione di legge – di soggetto (o di attività gestita) senza scopo di lucro soggettivo,
- b) l'obbligo di destinare il patrimonio (comprensivo di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve) per le sole attività inserite nel Ramo Terzo Settore<sup>50</sup> e i

<sup>49</sup> Anche per il nuovo Terzo Settore non dovrebbe essere irrazionale il riconoscimento della medesima possibilità prevista dalla Circolare Agenzia delle Entrate n. 59 del 31.10.2007 in caso di perdita della qualifica di Onlus: «4) *Perdita della qualifica di Onlus e devoluzione di patrimonio: scissione tra patrimonio preesistente e cumulado in regime di qualifica Onlus. L'art. 3, lett. k) del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 21 marzo 2001, n. 329, prevede che, nei casi di scioglimento delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, l'Agenzia per le Onlus renda parere vincolante sulla devoluzione del loro patrimonio ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera f), del decreto legislativo n. 460 del 1997. Al riguardo si ricorda che nella circolare n. 168/E del 26 giugno 1998 è stato precisato che "la perdita di qualifica equivale, ai fini della destinazione del patrimonio, allo scioglimento dell'ente". Ciò posto - nel confermare detta conclusione che, come già precisato nella citata circolare n. 168/E del 1998, è stata adottata in considerazione della ratio della disposizione recata dall'art. 10, comma 1, lettera f), del decreto legislativo n. 460 del 1997, intesa ad impedire all'ente che cessa per qualsiasi ragione di esistere come Onlus, la distribuzione del patrimonio, costituito anche in forza di un regime fiscale privilegiato, o la sua destinazione a finalità estranee a quelle di utilità sociale tutelate dal decreto legislativo n. 460 del 1997 – si precisa quanto segue. Nell'ipotesi in cui un ente, pur perdendo la qualifica di Onlus, non intenda sciogliersi, ma voglia continuare ad operare come ente privo della medesima qualifica, si ritiene che lo stesso sia tenuto a devolvere il patrimonio, secondo i criteri indicati all'art. 10, comma 1, lettera f) del decreto legislativo n. 460 del 1997, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato nei periodi d'imposta in cui l'ente aveva fruito della qualifica di Onlus. Viene fatto salvo, quindi, il patrimonio precedentemente acquisito prima dell'iscrizione nell'anagrafe delle Onlus».*

<sup>50</sup> Art. 8, D.Lgs. n. 117/2017 «*Destinazione del patrimonio ed assenza di scopo di lucro. 1. Il patrimonio degli enti del Terzo Settore, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate è utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. 2. Ai fini di cui al comma 1, è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo. 3. Ai sensi e per gli effetti del comma 2, si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili: a) la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi setto-*

ri e condizioni; b) la corresponsione a lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del quaranta per cento rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5, comma 1, lettere b), g) o h); c) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale; d) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'articolo 5; e) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento. Il predetto limite può essere aggiornato con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze»; art. 3, D.Lgs. n. 112/2017 «Assenza di scopo di lucro. 1. Salvo quanto previsto dal comma 3 e dall'articolo 16, l'impresa sociale destina eventuali utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio. 2. Ai fini di cui al comma 1, è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a fondatori, soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto. Nelle imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V del codice civile è ammesso il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato nei limiti di cui al comma 3, lettera a). Ai sensi e per gli effetti di cui al presente comma, si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili: a) la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni; b) la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del quaranta per cento rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 2, comma 1, lettere b), g) o h); c) la remunerazione degli strumenti finanziari diversi dalle azioni o quote, a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per la distribuzione di dividendi dal comma 3, lettera a); d) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale; e) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non

vincoli in caso di cessazione dell'attività o estinzione del Ramo stesso<sup>51</sup>.

Sottolineare che deve essere prestata grande attenzione da parte dell'amministratore dell'ente religioso (e da coloro cui compete esercitare la vigilanza canonica nella Chiesa Cattolica) nel valutare l'ipotesi di dar vita al Ramo Terzo Settore/Impresa Sociale non deve essere interpretato come una presa di distanza dalla Riforma; è vero il contrario: proprio le opportunità offerte da questa nuova disciplina ed i correlativi vincoli esigono di essere adeguatamente conosciuti al fine di evitare che la decisione di non dar vita al Ramo Terzo Settore – mossa solo dal timore e/o dall'insicurezza – comporti nei fatti la rapida marginalizzazione delle opere degli enti religiosi, anche a

---

*costituiscono l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'articolo 2; f) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento. Il predetto limite può essere aggiornato con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze. 3. L'impresa sociale può destinare una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti: [...] b) a erogazioni gratuite in favore di enti del Terzo Settore diversi dalle imprese sociali, che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale».* Qualora l'ente ecclesiastico che ha costituito il Ramo Impresa Sociale intenda utilizzare la quota distribuibile degli utili per finanziare proprie iniziative di valore sociale collocate all'esterno del Ramo deve attentamente considerare la disposizione di cui all'ultimo paragrafo (lett. b) in quanto la norma limita alquanto tale soluzione.

<sup>51</sup> Art. 9, D.Lgs. n. 117/2017 «1. In caso di estinzione o scioglimento, il patrimonio residuo è devoluto, previo parere positivo dell'Ufficio di cui all'articolo 45, comma 1, e salva diversa destinazione imposta dalla legge, ad altri enti del Terzo Settore secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale. Il parere è reso entro trenta giorni dalla data di ricezione della richiesta che l'ente interessato è tenuto a inoltrare al predetto Ufficio con raccomandata a/r o secondo le disposizioni previste dal decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, decorsi i quali il parere si intende reso positivamente. Gli atti di devoluzione del patrimonio residuo compiuti in assenza o in difformità dal parere sono nulli»; c. 5, art. 12, D.Lgs. n. 112/2017 «In caso di scioglimento volontario dell'ente o di perdita volontaria della qualifica di impresa sociale, il patrimonio residuo, dedotto, nelle imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V del codice civile, il capitale effettivamente versato dai soci, eventualmente rivalutato o aumentato, e i dividendi deliberati e non distribuiti nei limiti di cui all'articolo 3, comma 3, lettera a), è devoluto, salvo quanto specificamente previsto in tema di società cooperative, ad altri enti del Terzo settore costituiti ed operanti da almeno tre anni o ai fondi di cui all'articolo 16, comma 1, secondo le disposizioni statutarie. La disposizione di cui al presente comma non si applica agli enti di cui all'articolo 1, comma 3». Segnalo che l'interpretazione letterale dell'inciso finale merita di essere attentamente verificata in quanto, in caso di estinzione del Ramo Impresa Sociale, parrebbe consentire la distribuzione del patrimonio residuo anche ad enti non appartenenti al Terzo Settore/Impresa Sociale, e ciò in contrasto con il vincolo previsto dall'art. 3 del medesimo decreto e con l'analogia disposizione del D.Lgs. n. 117/2017.

causa della rinuncia ad accedere alle disposizioni promozionali predisposte proprio per sostenere queste attività che sono a beneficio di tutti.

Da ultimo, non pare vi siano impedimenti a che un ente religioso possa dar vita a più Rami Terzo Settore o Impresa Sociale in riferimento alle diverse modalità con le quali intende gestire attività che la Riforma ha ritenuto essere di interesse generale.

### 3.2 La fondazione canonica non autonoma (can. 1303)

Come visto la costituzione del Ramo mediante un apposito Regolamento è la forma prevista dal legislatore civile per individuare ed isolare una o più attività di interesse generale che l'ente ecclesiastico intende gestire godendo della disciplina di favore del Terzo Settore.

In questo caso gli organi amministrativi deputati ad amministrare il Ramo e le relative attività sono quelli propri dell'ente stesso:

- il vescovo (coadiuvato dall'economista) per la diocesi,
- il parroco per la parrocchia,
- il superiore religioso (coadiuvato dall'economista) per gli istituti di vita consacrata,
- il consiglio direttivo per una fondazione di culto o un'associazione pubblica di fedeli<sup>52</sup>.

Considerato che le attività assegnate al Ramo potrebbero essere alquanto complesse ed articolate (una grande scuola, un ospedale, una casa di riposo, una casa per ferie, una struttura per i bisognosi ...) ed esigere competenze gestionali non necessariamente possedute da colui che regge la persona giuridica canonica pubblica<sup>53</sup>, l'istituto della fondazione non autonoma disciplinato dal n. 2° del canone 1303 del codice di diritto canonico, potrebbe aprire un'interessante prospettiva per assegnare all'opera del Ramo un organo amministrativo *ad hoc*, senza dover procedere ad uno *spin off* che necessariamente genera un altro soggetto: «*le pie fondazioni non autonome, cioè i beni temporali comunque devoluti ad una persona giuridica pubblica, con l'onere per un ampio spazio di tempo da determinarsi dal diritto particolare, della celebrazione di Messe o di altre specifiche funzioni ecclesiastiche o altrimenti per conseguire le finalità di cui al can. 114, § 2, in ragione dei redditi annui*».

Finora, infatti, nell'ipotesi in cui si ritenga opportuno non affidare al vescovo, al parroco o al superiore religioso la gestione di una di queste attività la cui titolarità è di una diocesi, di una parrocchia o di un istituto di vita consacrata, si è proceduto dando vita:

<sup>52</sup> Il presidente ha la funzione di legale rappresentante e, opportunamente, anche la competenza per gli atti di ordinaria amministrazione.

<sup>53</sup> Di norma il vescovo, il parroco, il superiore religioso sono nominati/eletti avendo attenzione al profilo pastorale (in senso lato) esigito dal ruolo e non, immediatamente, anche alle abilità amministrative e gestionali richieste per condurre un'opera economica dell'ente.

- a) ad un soggetto civile (fondazione o società), oppure
- b) ad un ente ecclesiastico, di solito una fondazione di culto ex canone 1303, n. 1°<sup>54</sup>, se sussistono i requisiti previsti dalla legge n. 222/1985.

La prassi attesta l'esistenza di una terza soluzione che, però, è giuridicamente assai fragile se non anche pericolosa: per non costituire un nuovo soggetto (e così mantenere l'opera all'interno dell'ente ecclesiastico che ne è titolare<sup>55</sup>), ma volendo coinvolgere nella gestione dell'attività complessa una serie di figure professionalmente preparate, si procede alla nomina di un cosiddetto "comitato di gestione" che dovrebbe assistere l'amministratore naturale dell'ente nella gestione della predetta attività. È evidente che tale gruppo rimane privo di qualsiasi potere/facoltà di amministrazione, ma nel contempo ne porta il peso e non può esimersi dall'assumere tutte le responsabilità dell'amministratore di fatto<sup>56</sup>. Vi è quindi motivo per dubitare che questa ipotesi sia davvero in grado di offrire una soluzione affidabile.

L'istituto della fondazione non autonoma potrebbe, invece, essere un'interessante nuova soluzione per costituire un organo amministrativo al quale affidare la gestione di opere ed attività che esigono di attribuire in modo formale la responsabilità gestionale ad un gruppo (e non ad un singolo) dotato di adeguate competenze tecniche e capace di garantire la necessaria dedizione.

Infatti con la fondazione non autonoma:

- a) non si costituisce un nuovo soggetto (e l'attività rimane nella titolarità dell'ente ecclesiastico diocesi, parrocchia, istituto di vita consacrata ...) <sup>57</sup>,

<sup>54</sup> Can. 1303 «§ 1. In diritto vanno sotto il nome di fondazioni pie: 1° le pie fondazioni autonome, cioè la massa dei beni destinati ai fini di cui al can. 114, § 2, ed eretti in persona giuridica dall'autorità ecclesiastica competente».

<sup>55</sup> Questa soluzione permette di mantenere l'opera nell'immediato controllo del vescovo, parroco o superiore religioso.

<sup>56</sup> In questa condizione si ritrovano anche alcuni organi propri dell'ordinamento canonico ai quali è affidato solo il compito di "consigliare l'amministratore" (il consiglio per gli affari economici della diocesi, can. 493; il consiglio per gli affari economici della parrocchia, can. 537; il consiglio del superiore, can. 627) quando essi assumono di fatto l'amministrazione delle attività.

<sup>57</sup> V. DE PAOLIS (a cura di A. PERLASCA), *I beni temporali della Chiesa*, Bologna, 2011, p. 304 «Il Codice distingue le pie fondazioni in autonome e non autonome: [...] Le seconde, invece, sono un insieme di beni temporali che non viene costituito in persona giuridica, ma viene affidata a una persona giuridica pubblica preesistente per il perseguimento di determinati fini ecclesiali. In questo caso, la massa di beni non è autonoma, precisamente perché non ha una propria soggettività; gode, tuttavia, di stabilità, in quanto i beni sono affidati a una persona giuridica già esistente. [...] I beni, in entrambi i tipi di fondazione, possono essere dati quoquo modo: il legislatore non ha giustamente voluto precisare di più. Le possibilità sono infatti molteplici, e sono lasciate alla libertà degli interessati. In particolare, si può pensare a un insieme di beni che viene amministrato in modo autonomo, oppure no. In ogni caso per le finalità non va impegnata la stessa massa di beni, ma solo i redditi che essa annualmente produce».

- b) ma si individuano una serie di beni che saranno destinati (non consumati) per realizzare una determinata attività, e
- c) si possono anche creare gli opportuni organi/organismi ai quali attribuire la funzione amministrativa e quella di controllo interno.

L'atto che erige la fondazione non autonoma può anche avere i contenuti di per sé peculiari di un vero statuto, quali (i) l'organo che amministrerà i beni e l'opera con essi svolta, (ii) la persona cui affidare la legale rappresentanza dell'opera, (iii) l'organo di vigilanza canonica interna, (iv) il modo di raccordare i poteri di questi organi con la superiore funzione amministrativa propria dell'amministratore naturale dell'ente ecclesiastico cui la fondazione non autonoma è affidata, (v) i beni destinati all'attività, (vi) il modo per reperire le risorse finanziarie necessarie.

A questi elementi possono essere aggiunti anche quelli richiesti al Regolamento che costituisce il Ramo Terzo Settore ai sensi dell'articolo 4, comma 3 del decreto n. 117/2017 e dell'articolo 1, comma 3 del decreto n. 112/2017<sup>58</sup>. Si realizzerebbe così una utile ed opportuna coincidenza tra Regolamento del Ramo e statuto della fondazione non autonoma.

La tradizione canonica pare non offrire esempi di tale uso dell'istituto della fondazione non autonoma; tuttavia il riferimento al canone 114, § 2 e alle opere «*di apostolato o di carità [...] sia temporale*» autorizza ad immaginare che una massa di beni temporali (non solo materiali, ma anche immateriali, finanziari, giuridici ...) possa legittimamente essere destinata per realizzare opere il cui fine pastorale (che non può mancare nelle persone giuridiche canoniche) sia accompagnato da rilevanti profili economici-giuridici-organizzativi, come accade per le scuole, gli ospedali, le case di riposo ed assistenza, le strutture di accoglienza dei bisognosi, il turismo sociale, eccetera.

Queste ragioni suggeriscono di approfondire l'ipotesi, soprattutto in ambito canonico ed ecclesiastico, al fine di giungere anche all'elaborazione di una traccia di statuto capace di assicurare la necessaria compatibilità e coerenza con la struttura propria delle persone giuridiche canoniche pubbliche.

#### 4. IL PATRIMONIO DESTINATO

Questo istituto è una novità; infatti né il Ramo Onlus del decreto n. 460/1997, né il Ramo Inlus del decreto n. 155/2006 avevano previsto alcunché in ordine alla individuazione dei beni che sarebbero stati in qualche modo utilizzati per queste attività. L'attenzione del legislatore per i beni/patrimonio del Ramo Onlus<sup>59</sup> era limitata all'obbligo (i) di reimpiegare gli utili, avanzi di ge-

<sup>58</sup> In particolare il vincolo della non lucratività soggettiva e l'obbligo di destinare utili, avanzi di gestione, fondi e riserve all'attività del Ramo/fondazione non autonoma.

<sup>59</sup> Riguardo alle Inlus non era previsto un vincolo analogo in quanto le imprese sociali non godevano di particolari agevolazioni di natura economico/finanziaria; l'art. 3 prevedeva solo l'obbligo di destinare «*gli utili e gli avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio*».

stione, fondi e riserve e (ii) di destinarli «*ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità [...] salvo diversa destinazione imposta dalla legge*», in caso di estinzione o cessazione del Ramo medesimo<sup>60</sup>.

Ora il legislatore prescrive che «*Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato*»<sup>61</sup> già in sede di attivazione del Ramo Terzo Settore/Impresa Sociale. È dunque necessario comprendere subito il significato normativo di queste disposizioni in quanto la costituzione del patrimonio destinato è questione pregiudiziale per ottenere l'effetto della costituzione del Ramo Terzo Settore/Impresa Sociale.

Il Codice menziona il patrimonio destinato anche all'articolo 10: «*Gli enti del Terzo Settore dotati di personalità giuridica ed iscritti nel registro delle imprese possono costituire uno o più patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi e per gli effetti degli articoli 2447-bis e seguenti del codice civile*»; tuttavia proprio l'espresso riferimento agli articoli 2447-bis e seguenti del codice civile induce a ritenere che non si tratti necessariamente del medesimo istituto. In altre parole, il legislatore pare non abbia inteso far coincidere il patrimonio destinato, menzionato in relazione alla costituzione del Ramo Terzo Settore/Impresa Sociale, con la particolare disciplina del patrimonio destinato ad uno specifico affare ai sensi e per gli effetti degli articoli 2447-bis e seguenti.

Tenuto conto dell'obbligo di destinare il patrimonio residuo dell'ente del Terzo Settore, in caso di sua estinzione o scioglimento, «*ad altri enti del Terzo Settore secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale*» (art. 9 del Codice) o «*ad altri enti del Terzo Settore costituiti ed operanti da almeno tre anni o ai fondi di cui all'art. 16, comma 1, secondo le disposizioni statutarie*» (art. 12 del decreto Impresa Sociale), si dovrebbe ritenere che in sede di costituzione del Ramo sia necessario indicare con puntualità i beni – materiali, immateriali, finanziari, giuridici<sup>62</sup> – che l'ente religioso intende utilizzare per le attività di interesse generale.

<sup>60</sup> Circolare MEF, 26.6.1988, n. 168, «*Si precisa che la perdita di qualifica equivale, ai fini della destinazione del patrimonio, allo scioglimento dell'ente. A tale conclusione si perviene in considerazione della ratio della disposizione in argomento intesa ad impedire all'ente, che cessa per qualsiasi ragione di esistere come Onlus, la distribuzione del patrimonio, costituito anche in forza di un regime fiscale privilegiato, o la sua destinazione a finalità estranee a quelle di utilità sociale tutelate dal decreto legislativo in esame. Non si ritiene, infatti, di poter consentire all'ente vincolato quale Onlus nella distribuzione e nella destinazione degli utili o avanzi di gestione di vanificare tali vincoli attraverso il libero utilizzo del patrimonio a seguito della perdita della qualifica di Onlus. Pertanto, in caso di perdita della qualifica, la Onlus dovrà devolvere il patrimonio ad altra organizzazione non lucrativa di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito il menzionato organismo di controllo*».

<sup>61</sup> Sia l'art. 4, c. 3, D.Lgs. n. 117/2017, sia l'art. 1, c. 3, D.Lgs. n. 112/2017 utilizzano la medesima espressione.

<sup>62</sup> Non vi è motivo per dubitare che anche un'azienda già esistente possa essere parte del patrimonio destinato.

Aderendo a questa prima interpretazione del dettato normativo, la questione della individuazione dei predetti beni dovrebbe essere assolta dall'inventario contabile ed eventualmente da una relazione esplicativa che lo accompagni; il grado di analiticità dell'inventario e la puntualità della descrizione dei singoli cespiti dovrebbero essere tali da non lasciare adito a dubbi in ordine a quali potranno essere i beni inclusi nel patrimonio residuo in sede di estinzione o cessazione delle attività inserite nel Ramo.

Questa configurazione piuttosto leggera (contabile) del patrimonio destinato ad un Ramo dell'ente religioso potrebbe non essere l'unica modalità ammessa dalla Riforma.

Infatti anche il Ramo dell'ente religioso potrebbe avvalersi della possibilità di dar vita ad un patrimonio destinato ad uno specifico affare ai sensi dell'articolo 2447-*bis* del codice civile in quanto la Riforma ha esteso tale facoltà anche agli enti diversi dalle società e, dunque, anche agli enti religiosi. Pertanto non dovrebbero sussistere impedimenti a che all'interno di un Ramo Terzo Settore/Impresa Sociale si dia vita ad un patrimonio destinato ad uno specifico affare osservando quanto previsto dal codice civile. Tuttavia si potrebbe anche immaginare che lo stesso Ramo Terzo Settore/Impresa Sociale possa consistere nel patrimonio destinato ai sensi e per gli effetti dell'articolo 2447-*bis*, e lo specifico affare coincida con la stessa attività di interesse generale per la cui gestione è costituito il Ramo.

L'interesse offerto da questo particolare tipo di patrimonio destinato risiede nell'effetto previsto dall'articolo 2447-*quinquies*:

- a) anzitutto «*i creditori della società non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato allo specifico affare né, salvo che per la parte spettante alla società, sui frutti o proventi da esso derivanti*»;
- b) in secondo luogo «*Qualora la deliberazione prevista dall'articolo 2447-ter non disponga diversamente, per le obbligazioni contratte in relazione allo specifico affare la società risponde nei limiti del patrimonio ad esso destinato. Resta salva tuttavia la responsabilità illimitata della società per le obbligazioni derivanti da fatto illecito*».

Si tratta, dunque, di una fattispecie che genera la perfetta segregazione dei patrimoni, per cui – a certe condizioni – i creditori dell'ente che ha costituito il patrimonio destinato non possono rivalersi sui beni che vi sono stati imputati nel caso in cui le loro ragioni creditorie non siano riferibili allo specifico affare; di contro i creditori dello specifico affare non possono avanzare pretese sui beni non facenti parte del patrimonio destinato.

Potendo costituire un patrimonio destinato coincidente con lo stesso Ramo Terzo Settore, l'ente religioso avrebbe la possibilità di gestire l'attività di interesse generale evitando che (i) le vicende patrimoniali estranee al Ramo possano riverberarsi sull'attività di interesse generale e, viceversa, che (ii) i creditori del Ramo possano aggredire anche quella parte del patrimonio non destinato (in modo pubblico e certo) alle attività del Ramo stesso<sup>63</sup>.

---

<sup>63</sup> In questo punto si innesta la questione del rapporto tra il "patrimonio destinato" previsto dalla Riforma del Terzo Settore e il "patrimonio stabile" ex can. 1291 codice

Questa interessante soluzione merita di essere approfondita in quanto la specifica normativa del codice civile andrebbe applicata *mutatis mutandis* al fine di evitare – come accade normalmente nell’applicazione di norme elaborate in e per altri contesti – che alcune disposizioni (la cui *ratio* è fortemente riferita alle società ed al fatto che la società gestisce altre attività estranee al patrimonio destinato) rendano assai poco utilizzabile questo istituto.

In particolare ci si riferisce:

- a) al limite del 10% del patrimonio netto della società<sup>64</sup> che può essere vincolato per uno specifico affare;
- b) alla congruità del patrimonio rispetto alla realizzazione dell’affare<sup>65</sup>, tenuto conto che tale congruità non è richiesta neppure per il patrimonio ne-

---

di diritto canonico. La questione è assai delicata, soprattutto dopo le pronunce del Tribunale di Roma (sentenza del 30.5.2013 e decreto di omologa del concordato preventivo del 25.7.2013); anzitutto non si può trascurare che sono differenti le finalità dei due istituti: mentre il patrimonio destinato *ex art. 2247-quinquies* protegge i beni dalle ragioni di alcuni creditori, il patrimonio stabile *ex can. 1291* intende (solo) evitare che l’amministratore, in forza della sua sola decisione, possa alienare (in senso lato) un bene che, in ragione del proprio concreto utilizzo, è ritenuto dalla Chiesa essenziale per raggiungere gli scopi della persona giuridica canonica pubblica che lo possiede. Proprio per questa ragione, gli atti di alienazione dei beni appartenenti al patrimonio stabile sono invalidi se assunti dall’amministratore in assenza della prescritta licenza canonica del Vescovo (o del Superiore) e – in presenza di valori significativi – anche della Santa Sede. La differente finalità dei due istituti non impedisce, però, che i beni che li costituiscono possano essere i medesimi (almeno parzialmente e comunque per ragioni differenti); impedisce però che gli istituti siano di fatto equiparati.

<sup>64</sup> Art. 2447-*bis*, «*Salvo quanto disposto in leggi speciali, i patrimoni destinati ai sensi della lettera a) del primo comma non possono essere costituiti per un valore complessivamente superiore al dieci per cento del patrimonio netto della società e non possono comunque essere costituiti per l’esercizio di affari attinenti ad attività riservate in base alle leggi speciali*». Tale limite pare essere spiegato in riferimento al fatto che lo specifico affare si colloca a lato di un’attività imprenditoriale che è il vero *core business* della società che decide di costituire un patrimonio destinato; R. SANTAGATA, *Dei patrimoni destinati ad uno specifico affare*, Milano, 2014, p. 69 «*Trattasi di una soglia animata da comprensibili esigenze di salvaguardia dei creditori sociali preesistenti alla costituzione del patrimonio destinato che, per quanto tutelati dal diritto di opposizione alla delibera costitutiva del vincolo previsto dall’art. 2447-quater, subiscono comunque una riduzione del patrimonio posto a garanzia delle loro pretese. Non si può però negare, al contempo, che il limite in questione sia dettato anche a salvaguardia dei soci rispetto alla determinazione degli amministratori di investire nello specifico affare porzioni rilevanti di patrimonio netto, che rappresenta appunto quel maggior valore della gestione produttiva esclusivamente riservata ai soci*». Queste ragioni di cautela e tutela paiono non essere necessarie nel caso del Ramo istituito dall’ente religioso. Al fine di evitare incertezze in sede di applicazione dell’istituto potrebbe rivelarsi assai opportuna una precisazione interpretativa in tal senso.

<sup>65</sup> Art. 2447-*ter*, lett. c).

cessario per conseguire la personalità giuridica ai sensi del comma 4, articolo 22 del Codice<sup>66</sup>;

- c) alla necessità di nominare una società di revisione per il controllo contabile sull'andamento dell'affare, considerato che il Codice ha previsto apposite modalità e soglie di valore per il controllo esterno<sup>67</sup>;
- d) all'obbligo di depositare ed iscrivere l'atto costitutivo (e gli altri atti connessi) nel Registro delle Imprese (e non – alternativamente – nel Registro Unico), dato che ai sensi del Codice non possono iscriversi al Registro delle Imprese gli enti del Terzo Settore che non esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale<sup>68</sup>;
- e) alle modalità di tenuta della contabilità per lo specifico affare, dato che il Codice ha introdotto disposizioni peculiari agli articoli 13 e 14.

Da ultimo, si potrebbe ritenere che l'effetto della segregazione patrimoniale perfetta (rispetto al resto del patrimonio dell'ente religioso) potrebbe anche già sussistere, pur senza far riferimento all'articolo 2447-*quinquies*, qualora al patrimonio destinato siano riconosciuti – magari in forza di un atto di interpretazione (autentica) – gli effetti specifici previsti dal comma 7 dell'articolo 22 del Codice (anche per il Ramo Impresa Sociale)<sup>69</sup>.

<sup>66</sup> Art. 22, D.Lgs. n. 117/2017 «3. Se il notaio non ritiene sussistenti le condizioni per la costituzione dell'ente o il patrimonio minimo, ne dà comunicazione motivata, tempestivamente e comunque non oltre il termine di trenta giorni, ai fondatori, o agli amministratori dell'ente. I fondatori, o gli amministratori o, in mancanza ciascun associato, nei trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione del notaio, possono domandare all'ufficio del registro competente di disporre l'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo Settore. Se nel termine di sessanta giorni dalla presentazione della domanda l'ufficio del registro non comunica ai richiedenti il motivato diniego, ovvero non chiede di integrare la documentazione o non provvede all'iscrizione, questa si intende negata. 4. Si considera patrimonio minimo per il conseguimento della personalità giuridica una somma liquida e disponibile non inferiore a 15.000 euro per le associazioni e a 30.000 euro per le fondazioni. Se tale patrimonio è costituito da beni diversi dal denaro, il loro valore deve risultare da una relazione giurata, allegata all'atto costitutivo, di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro».

<sup>67</sup> Art. 13 e art. 31, D.Lgs. n. 117/2017; art. 10, D.Lgs. n. 112/2017.

<sup>68</sup> Art. 11, D.Lgs. n. 117/2017 «2. Oltre che nel registro unico nazionale del Terzo Settore, gli enti del Terzo Settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese». Probabilmente attende una formale interpretazione la previsione dell'art. 10 del Codice nella parte che – dal punto di vista letterale – riconosce il diritto di costituire il patrimonio destinato ex art. 2447-*bis* ai soli enti del Terzo Settore che possono/devono iscriversi al Registro delle Imprese; ciò al fine di evitare che ne siano esclusi quelli che non hanno come attività esclusiva o principale un'attività in forma di impresa commerciale.

<sup>69</sup> Non sarebbe infatti irragionevole riconoscere l'opportunità di attribuire all'atto di costituzione del patrimonio destinato al Ramo gli effetti di piena segregazione del patrimonio identici a quelli riconosciuti all'atto costitutivo di un nuovo soggetto giuridico dotato di personalità giuridica (art. 22 del Codice). In tal modo si eviterebbe

## 5. LE SCRITTURE CONTABILI

Come ultimo requisito per poter costituire il Ramo Terzo Settore il legislatore prescrive che per queste attività siano tenute «*separatamente*» le scritture contabili di cui all'articolo 13 del Codice o all'articolo 9 del decreto sull'Impresa Sociale.

Questa necessità si pone in continuità con la previsione del comma 9 dell'articolo 10 del decreto n. 460/1997 che consentiva di dar vita al Ramo Onlus «*a condizione che per tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'articolo 20-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 25, comma 1*».

Fatta salva la sostituzione del riferimento normativo esplicito con l'avverbio "separatamente", l'applicazione della nuova normativa dovrebbe seguire la prassi strutturata nella vigenza del decreto Onlus, tenuto conto che compete al legislatore statale definire gli obblighi contabili in riferimento sia alle attività svolte con modalità d'impresa, sia a quelle che non hanno caratteristiche imprenditoriali (per es. la beneficenza) o, pur avendo tali caratteristiche, sono considerate svolte con modalità non commerciali (c. 2, art. 79 del Codice).

Certamente trattandosi comunque di attività di un ente religioso, la confessione di riferimento potrebbe imporre al proprio amministratore l'osservanza di altri adempimenti contabili, come accade per la Chiesa cattolica con il canone 636 e il canone 1287.

## 6. CONCLUSIONI

La Riforma del Terzo Settore ha introdotto una nuova disciplina a sostegno di una serie di attività di «*interesse generale*» gestite da enti privati «*costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale*»<sup>70</sup>. Tra i soggetti che possono avvalersi di questo importante e prezioso corpus normativo vi sono anche gli enti religiosi<sup>71</sup> che in Italia, accanto alle iniziative istituzionali di religione o culto, promuovono e realizzano molte attività che lo Stato qualifica di «*interesse generale*»<sup>72</sup>.

---

che l'interessante opportunità offerta agli enti religiosi di dar vita ad un Ramo si riveli pericolosa per la tutela del patrimonio utilizzato per attività che la Riforma stessa non riconosce avere un interesse generale e, dunque, escluse dal Terzo Settore. Va ribadito che l'eventuale obbligo/necessità per l'ente religioso di costituire un ente civile *ad hoc* per poter gestire le attività da Terzo Settore potrebbe presentare non lievi profili di illegittimità, stante l'art. 20 della Costituzione.

<sup>70</sup> Art. 1, Legge Delega n. 106 del 6.6.2016.

<sup>71</sup> È un dato da non trascurare il numero degli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica presenti in Italia: oltre 35.000 secondo le fonti del Ministero dell'interno.

<sup>72</sup> Queste attività mantengono per l'ente religioso che le gestisce un'ineliminabile caratterizzazione religiosa, sia in ordine alla loro origine, sia in ordine al loro scopo

Tuttavia, a motivo del fatto che gli enti religiosi sono profondamente caratterizzati dalla cosiddetta finalità di religione o culto, la Riforma non si applica alla totalità del soggetto (come invece avviene per gli altri enti di Terzo Settore) ma limitatamente alle attività di interesse generale gestite attraverso il Ramo di Terzo Settore o di Impresa Sociale.

Se da un lato la Riforma è ricca di disposizioni che intendono agevolare (anzitutto attraverso misure fiscali) la gestione delle attività ritenute meritevoli, dall'altro sono state opportunamente introdotte anche norme che intendono evitare che di questi benefici possano avvantaggiarsi enti e attività ai quali è vietato l'accesso al nuovo Terzo Settore (*in primis* le disposizioni che impediscono agli enti di Terzo Settore di gestire attività prive di interesse generale e quelle che impongono di destinare il patrimonio – compresi gli utili, avanzi di gestione, fondi e riserve – alle attività inserite nel Ramo<sup>73</sup>): proprio la compresenza di norme di tenore così contrapposto chiede all'ente religioso (ai superiori ed ai suoi consulenti) di evitare di assumere decisioni dettate solo dal timore di perdere la propria libertà o dalla ingenua convinzione che le agevolazioni siano la migliore soluzione per superare le fatiche finanziarie, economiche e gestionali.

Al contrario, la scelta di aderire alla disciplina del Terzo Settore, come pure quella di non accedere a queste nuove possibilità, sarà assunta in modo opportuno e prudente solo dopo:

- a) aver acquisito una buona conoscenza della logica e dei contenuti della Riforma,
- b) aver valutato puntualmente l'impatto dei vincoli e delle opportunità sulle proprie opere e sulla propria *mission*.

In altri termini è necessario vigilare affinché le opportunità (*in primis* quelle fiscali e finanziarie) offerte dalla Riforma non inducano gli amministratori degli enti religiosi ad assumere decisioni affrettate che potrebbero far dimenticare o anche solo a trascurare le proprie origini, i propri fini e le modalità tipicamente ecclesiali di gestione dei beni e delle attività della Chiesa. D'altro canto, rinunciare a priori alla costituzione del Ramo, almeno per alcune tipologie di attività, potrebbe rivelarsi una decisione poco lungimirante e, come anticipato, comportare la marginalizzazione e l'inaridimento dell'opera svolta dall'ente religioso.

Da ultimo, l'occasione offerta dalla normativa del Terzo Settore di ripensare e migliorare le opere sociali degli enti ecclesiastici trova nelle parole di Papa Francesco un quadro di valori ancora più ricco e stimolante nel quale può essere opportunamente collocata la disciplina della Riforma per giungere ad una gestione più ecclesiale delle attività e dei beni della Chiesa:

«Le opere proprie, di cui si occupa questo simposio, non sono sol-

---

volto a promuovere la persona umana nella sua integralità.

<sup>73</sup> I contenuti puntuali di questi limiti e divieti sono stati illustrati nei paragrafi precedenti.

*tanto un mezzo per assicurare la sostenibilità del proprio istituto, ma appartengono alla fecondità del carisma. Questo comporta chiedersi se le nostre opere manifestano o no il carisma che abbiamo professato, se rispondono o no alla missione che ci è stata affidata dalla Chiesa. Il criterio principale di valutazione delle opere non è la loro redditività, ma se corrispondono al carisma e alla missione che l'istituto è chiamato a compiere. Essere fedeli al carisma richiede spesso un atto di coraggio: non si tratta di vendere tutto o di dismettere tutte le opere, ma di fare un serio discernimento, tenendo lo sguardo ben rivolto a Cristo, le orecchie attente alla sua Parola e alla voce dei poveri. In questo modo le nostre opere possono, al tempo stesso, essere feconde per il cammino dell'istituto ed esprimere la predilezione di Dio per i poveri. [...] Non bisogna poi tacere che gli stessi istituti di vita consacrata non sono esenti da alcuni rischi indicati nell'Enciclica Laudato si': "Il principio della massimizzazione del profitto, che tende ad isolarsi da qualsiasi altra considerazione, è una distorsione dell'economia" (n. 195). Quanti consacrati continuano ancora oggi a pensare che le leggi dell'economia sono indipendenti da ogni considerazione etica? Quante volte la valutazione sulla trasformazione di un'opera o la vendita di un immobile è vista solo sulla base di un'analisi dei costi-benefici e valore di mercato? Dio ci liberi dallo spirito di funzionalismo e dal cadere nella trappola dell'avarizia! Inoltre, dobbiamo educarci ad una austerità responsabile. Non basta aver fatto la professione religiosa per essere poveri. Non basta trincerarsi dietro l'affermazione che non possiedo nulla perché sono religioso, religiosa, se il mio istituto mi permette di gestire o godere di tutti i beni che desidero, e di controllare le Fondazioni civili erette per sostenere le opere proprie, evitando così i controlli della Chiesa. L'ipocrisia dei consacrati che vivono da ricchi ferisce le coscienze dei fedeli e danneggia la Chiesa»<sup>74</sup>.*

---

<sup>74</sup> Messaggio di Papa Francesco ai partecipanti al secondo Simposio internazionale sull'economia organizzato dalla *Congregazione per gli Istituti di vita consacrata e le Società di vita apostolica* (25.11.2016). Queste parole possono essere intese come rivolte alla Chiesa intera e non solo agli istituti di vita consacrata.



## LA NUOVA RENDICONTAZIONE DEL 5 PER MILLE

Con il D.P.C.M. datato 7 luglio 2016, viene data attuazione alle previsioni contenute nella Legge di Stabilità 2015 (art. 1, c. 154, L. 190/2014) in materia di trasparenza e di efficacia nell'utilizzazione della quota del cinque per mille.

Il nuovo provvedimento semplifica notevolmente gli adempimenti per i soggetti che intendono beneficiare del 5 per mille, apportando significative modifiche al precedente D.P.C.M. 23 aprile 2010, che negli ultimi anni ha regolato le attività di quanti enti<sup>1</sup> hanno inteso richiedere ai contribuenti di destinare loro una parte della propria Irpef attraverso il cinque per mille, operando tale scelta in dichiarazione dei redditi.

### **1. DECORRENZA DAL 2017 PER I SOGGETTI GIÀ ISCRITTI**

Il comma 2 dell'articolo 1 del D.P.C.M. 7 luglio 2016 prevede che le semplificazioni «*si applicano a decorrere dall'esercizio finanziario 2017 con riferimento ai soggetti regolarmente iscritti nel 2016*».

Solo quindi gli enti che hanno correttamente completato l'*iter* di iscrizione nel corso dell'anno 2016 avranno diritto a godere delle semplificazioni già a partire dall'esercizio finanziario 2017.

Per quanti invece vorranno procedere alla "prima iscrizione" a decorrere dal 2017 si dovrà necessariamente fare ricorso alle vecchie modalità descritte di seguito.

### **2. ABROGAZIONE DI ADEMPIMENTI**

Con l'articolo 6-*bis* del D.P.C.M. 7 luglio 2016, rubricato *Semplificazio-*

---

<sup>1</sup> In merito ai soggetti che possono accedere al beneficio del 5 per mille si rimanda al contributo *Il 5 per mille alle associazioni e fondazioni di culto* in exLege 4/2014.

ne degli adempimenti per l'ammissione al riparto della quota del cinque per mille, viene sostanzialmente previsto un esonero dagli adempimenti (a cui si doveva provvedere ogni anno) per quanti vi hanno già provveduto almeno una volta.

In particolare gli enti interessati non dovranno più provvedere a:

- presentare telematicamente la domanda di iscrizione negli elenchi;
- presentare la dichiarazione sostitutiva con la quale l'ente interessato conferma la sussistenza dei requisiti che consentono l'accesso al beneficio fiscale (salvo che non intervenga la modifica del legale rappresentante che deve quindi presentare una nuova dichiarazione sostitutiva come precisato nella Circ. 5/E del 31.3.2017).

### **3. ISCRIZIONE AUTOMATICA SUL WEB**

Detti adempimenti verranno “sostituiti” da una iscrizione automatica in un apposito elenco pubblicato sul sito *web* dell’Agenzia delle entrate che avverrà entro il 31 marzo di ciascun anno.

È poi prevista una procedura per correggere eventuali errori o per apportare modifiche, da attuarsi entro il successivo 20 maggio, che prevede verosimilmente l’invio di una lettera raccomandata presso la DRE competente per territorio<sup>2</sup>.

Il nuovo articolo 11-*bis* aggiunto al D.P.C.M. datato 23 aprile 2010 prevede che le amministrazioni erogatrici del contributo del cinque per mille, entro tre mesi dalla data di erogazione del contributo, provvedano alla pubblicazione in apposita sezione del proprio sito *web* degli elenchi dei soggetti ai quali lo stesso contributo è stato erogato, della data di erogazione e del relativo importo.

### **4. RENDICONTAZIONE**

Con una consistente modifica apportata all’articolo 12 del D.P.C.M. 23 aprile 2010 viene previsto che i soggetti destinatari del contributo redigano uno specifico rendiconto, utilizzando il modulo disponibile sul sito istituzionale delle amministrazioni competenti, entro il termine di un anno dalla ricezione degli importi, unitamente ad una relazione illustrativa, dal quale risulti con chiarezza la destinazione delle somme attribuite.

Vengono inoltre abrogate le particolari disposizioni applicabili alle associazioni sportive dilettantistiche previste dal decreto ministeriale 2 aprile

---

<sup>2</sup> Il decreto non prevede in concreto la modalità da utilizzare per l’inoltro di tale comunicazione e, quindi, sarà necessario attendere indicazioni ufficiali sul punto. Andranno poi chiarite sul punto le specificità in cui versano le associazioni sportive dilettantistiche, che sino ad ora hanno fatto riferimento non tanto alle DRE quanto agli Uffici territoriali del Coni.

2009, che, quindi, dovranno seguire anch'esse le regole previste per gli altri enti interessati alla ripartizione del cinque per mille.

Il rendiconto dovrà contenere:

- dati identificativi del beneficiario, tra cui la denominazione sociale, il codice fiscale, la sede legale, l'indirizzo di posta elettronica e lo scopo dell'attività sociale, nonché del rappresentante legale;
- anno finanziario cui si riferisce l'erogazione, la data di percezione e l'importo percepito;
- indicazione delle spese sostenute per il funzionamento del soggetto beneficiario, ivi incluse le spese per risorse umane e per l'acquisto di beni e servizi, dettagliate per singole voci di spesa, con l'evidenziazione della loro riconduzione alle finalità ed agli scopi istituzionali del soggetto beneficiario;
- altre voci di spesa comunque destinate ad attività direttamente riconducibili alle finalità ed agli scopi istituzionali del soggetto beneficiario;
- indicazione dettagliata degli eventuali accantonamenti delle somme percepite per la realizzazione di progetti pluriennali, fermo restando l'obbligo di rendicontazione successivamente al loro utilizzo.

#### **4.1 Il recupero del contributo “distolto”**

Se si accerta che il contributo è stato impiegato per finalità diverse da quelle istituzionali, la somma assegnata viene recuperata. A tal fine, il beneficiario, entro sessanta giorni dalla notifica della contestazione, deve riversare l'importo percepito, in tutto o in parte, rivalutato secondo gli indici Istat e maggiorato degli interessi legali, decorrenti dalla data di erogazione del contributo.

#### **4.2 Esonero dal rendiconto per i “piccoli” enti**

È previsto un esonero dall'obbligo di invio del rendiconto e della relativa relazione per coloro che hanno percepito contributi per un importo inferiore a 20.000 euro; tali soggetti dovranno comunque predisporre rendiconto e relazione entro un anno dalla ricezione del contributo, che andranno conservati per un periodo di dieci anni e presentati all'Amministrazione finanziaria in caso di esplicita richiesta.

Con un nuovo articolo 12-*bis* inserito nel D.P.C.M. datato 23 aprile 2010 è previsto l'obbligo per le Amministrazioni erogatrici del contributo del cinque per mille di pubblicare, in apposita sezione del proprio sito *web*, i rendiconti e le relazioni illustrative ricevute dagli enti, entro un mese dalla ricezione.

### **5. PRIMA ISCRIZIONE A DECORRERE DAL 2017 – VECCHIE MODALITÀ**

Come sopra anticipato i soggetti che intendano iscriversi agli elenchi

dei destinatari del 5 per mille per la prima volta a decorrere dal 2017 (ad es. gli enti di nuova costituzione) devono seguire le vecchie modalità, per le quali la Circolare n. 13/E/2015 fornisce sostanzialmente una guida operativa di seguito riassunta:

1. presentare telematicamente la domanda di iscrizione negli elenchi (la scadenza di presentazione per l'anno 2017 era l'8.5.2017).  
A fronte della domanda di iscrizione correttamente presentata ed accolta dal sistema telematico viene rilasciata un'attestazione di avvenuta ricezione;
2. presentare tramite raccomandata A/R entro il 30 giugno, la dichiarazione sostitutiva attestante il possesso dei requisiti che danno diritto al contributo allegando la copia del documento di identità del legale rappresentante che sottoscrive la domanda<sup>3</sup>.

I modelli per la presentazione della domanda di iscrizione e della dichiarazione sostitutiva sono pubblicati sul sito dell'Agenzia delle entrate.

L'elenco degli enti del volontariato e quello delle associazioni sportive dilettantistiche sono formati sulla base delle domande di iscrizione validamente presentate ed accolte dal sistema e non successivamente annullate dagli interessati.

Gli elenchi degli enti iscritti per il 2017 sono stati pubblicati dall'Agenzia delle entrate entro il 14 maggio 2017 sul sito istituzionale.

## **6. REMISSIONE IN BONIS**

L'articolo 2, comma 2, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, prevede che possono partecipare al riparto delle quote del cinque per mille anche gli enti che non abbiano effettuato l'iscrizione al contributo e le successive integrazioni documentali nei termini indicati nei precedenti paragrafi, purché presentino le domande di iscrizione e provvedano alle successive integrazioni documentali entro il 2 ottobre 2017, versando una sanzione di importo pari a 250 euro.

---

<sup>3</sup> Per un approfondimento in merito alle modalità di presentazione della dichiarazione sostitutiva da parte degli enti del volontariato si veda la Circ. 6/E del 21.3.2013.

## **CODICE DEL TERZO SETTORE: QUESTIONI DI DIRITTO TRANSITORIO**

L'approvazione del Codice del Terzo Settore (D.Lgs. n. 117/2017) ha introdotto una disciplina complessiva finalizzata al riordino dell'articolata e disordinata legislazione degli Enti di Terzo Settore accumulatasi nell'ultimo ventennio.

La volontà del legislatore è stata quella di intervenire in un contesto caratterizzato dalla frammentarietà normativa e dalla parcellizzazione dei soggetti operanti nel Terzo Settore per sostituire ad un "approccio atomistico", una disciplina organica e meno parziale.

In un certo qual modo, l'architettura prevista dal Codice del Terzo Settore non smentisce il quadro delineato nella legge delega<sup>1</sup> e l'impegno messo in campo è stato senza dubbio imponente; tuttavia, l'analisi di dettaglio delle disposizioni, la loro applicazione, la difficoltà delle stesse nell'intrecciarsi e coordinarsi con le disposizioni vigenti e con l'assetto civilistico/fiscale di numerose realtà e situazioni concrete, sta producendo talune giustificate preoccupazioni sugli effetti complessivi, seppur gradualmente, che questa riforma potrebbe e/o potrà avere sugli Enti del Terzo Settore.

Mentre si susseguono valutazioni, interpretazioni, elogi e critiche all'intervento normativo, sia complessivamente che in merito a singoli interventi o istituti introdotti, si comincia a fare i conti con l'entrata in vigore di talune disposizioni del novello Codice. Infatti, seppur il comma 3 dell'articolo 104 ne ha previsto l'entrata in vigore per il giorno successivo a quello di pubblicazione (dunque il 3 agosto 2017), tuttavia l'entrata in vigore di numerose disposizioni in esso contenute sono condizionate al verificarsi di alcuni specifici eventi, non del tutto imminenti<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> L. n. 106/2016 in G.U. 18.6.2016.

<sup>2</sup> I cc. 1 e 2 dell'art. 104 recitano: «1. Le disposizioni di cui agli articoli 77, 78, 81, 82, 83 e 84, comma 2, 85 comma 7 e dell'articolo 102, comma 1, lettere e), f) e g) si applicano in via transitoria a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e fino al periodo d'imposta di entrata in vigore delle disposizioni di cui al titolo X secondo quanto indicato al comma 2, alle Organizzazioni

## 1. IL SENSO DELLE NORME TRANSITORIE

Per entrare nel merito dell'odierna disamina è certamente opportuno comprendere meglio, in linea generale, la funzione ed il valore delle "norme transitorie" previste in chiusura di specifiche leggi di riforma legislativa e dirette sia alla composizione di eventuali conflitti che possono verificarsi nel transito dal sistema normativo vigente a quello nuovo, sia, è più spesso, finalizzate a traghettare il vecchio regime nel nuovo sistema normativo adottato, rendendone graduale il passaggio ed introducendo, all'occorrenza, anche deroghe temporanee alla generale applicabilità della nuova legislazione.

In tale contesto può avvenire che le norme possano mantenere effetti ultrattivi e, dunque, che disposizioni abrogate restino in vigore, seppur per un periodo limitato di tempo, oppure che siano introdotte disposizioni *ad hoc* finalizzate a regolare fattispecie che si verifichino temporalmente a cavallo tra le due discipline.

Si tratta, dunque, di norme specifiche, poste a regolare fattispecie intertemporali rispetto all'intervento normativo nel suo complesso con il fine ultimo, da un lato, di consentire la riforma e l'innovazione dello *status* di diritto esistente e, dall'altro, di salvaguardare la richiesta, legittima, di stabilità e certezza dei rapporti giuridici instauratisi.

In tale ultima accezione, diviene essenziale pesare ogni mutamento legislativo che incida su situazioni e rapporti consolidati, ove si pensi anche all'affidamento che i destinatari della nuova regolamentazione ripongono nella conservazione di un regime giuridico ormai consolidatosi.

Il problema per l'interprete consiste, pertanto, nel riuscire a valutare quando l'affidamento sia giunto ad un livello tale di consolidamento da tramutarsi in un valore meritevole di tutela. Se certo non può essere, ad ogni costo, tutelabile una posizione tesa al rigido mantenimento di posizioni acquisite, deve tuttavia esservi particolare attenzione (da parte del legislatore ed anche dell'interprete) alla richiesta legittima del destinatario del nuovo regime a non vedersi irragionevolmente privato o a non veder irragionevolmente peggiorata una condizione favorevole maturata sotto una normativa precedente.

In tale senso, anche la Corte europea ha fatto riferimento alla tutela dell'affidamento soprattutto per censurare la retroattività di certe leggi. Ma tale esigenza può porsi anche di fronte a leggi non retroattive allorché – se

---

*non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 iscritte negli appositi registri, alle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, e alle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionali, regionali e delle provincie autonome di Trento e Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383. 2. Le disposizioni del titolo X, salvo quanto previsto dal comma 1, si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro».*

prive di disciplina transitoria – finiscano per travolgere situazioni consolidate per il decorso del tempo.

## 2. LA DISCIPLINA TRANSITORIA NEL CODICE DEL TERZO SETTORE

Il Titolo XII° (artt. 98-104) del Codice contiene le disposizioni transitorie e finali, tra le quali divengono di particolare interesse quelle legate all'abrogazione di talune norme vigenti e quelle inerenti all'entrata in vigore differita di alcuni articoli dello stesso Codice.

In primo luogo deve essere brevemente richiamato l'unico parziale intervento rivolto al codice civile<sup>3</sup>, con l'inserimento di un nuovo articolo (42-*bis*) finalizzato a favorire le operazioni di trasformazione, fusione e scissione delle associazioni e fondazioni. Si noti che l'articolo appena richiamato è in vigore dal 3 agosto scorso ed è rivolto a tutti gli enti del Libro I e non ai soli ETS (Enti di Terzo Settore)<sup>4</sup>.

Fatte salve talune specifiche disposizioni previste per situazioni e/o soggetti particolari (artt. 99 e 100)<sup>5</sup>, con l'articolo 101 sono state previste differenti e rilevanti disposizioni legate al periodo transitorio ed operanti nelle more dell'entrata in vigore del complesso sistema di provvedimenti previsti dal Codice, indispensabili – questi ultimi – per l'efficacia complessiva della riforma ed, in particolare, nell'attesa dell'istituzione del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (d'ora in poi solo RUN).

A tal proposito, diviene essenziale richiamare proprio il comma 2 dell'articolo 101 il quale evidenzia che, fino all'operatività del RUN, alle Onlus, alle Organizzazioni di Volontariato, alle Associazioni di promozione sociale ed alle Imprese sociali, continueranno ad applicarsi le norme previgenti *ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei rispettivi Registri*. Tali enti avranno tempo diciotto mesi dalla data di entrata in vigore del decreto<sup>6</sup>, per adeguarsi alle sue disposizioni, sempre che vogliano essere iscritti nel citato RUN.

Il successivo comma 3, tuttavia, nell'esigenza di gestire l'applicabilità

<sup>3</sup> L'art. 1, c. 2, lett. a), tra le finalità da perseguire con i decreti delegati al Governo prevedeva «*la revisione della disciplina del titolo II del libro primo del codice civile in materia di associazioni, fondazioni e altre istituzioni di carattere privato senza scopo di lucro, riconosciute come persone giuridiche o non riconosciute*». Al successivo art. 3 veniva prevista la revisione dell'intero Titolo II del Libro primo del codice civile, secondo precisi principi e criteri direttivi.

<sup>4</sup> Si tenga presente che gli ETS saranno i soggetti che potranno fruire di tale qualifica in quanto iscritti nel RUNTS (Registro Unico Nazionale del Terzo Settore).

<sup>5</sup> Il D.L. 148/2017 è intervenuto a modificare il c. 3 dell'art. 99 disponendo che la previgente agevolazione fiscale prevista per le liberalità a favore delle Onlus e delle associazioni di promozione sociale (deducibilità del 10%, nella misura massima di 70mila euro annui, prevista dall'art. 14, D.L. 35/2005) continua ad applicarsi fino al periodo di imposta in corso al 31.12.2017.

<sup>6</sup> Dunque entro il 3.2.2019.

di specifiche disposizioni nella fase di transizione, dispone che nelle more dell'istituzione del RUN il requisito dell'iscrizione allo stesso sia soddisfatto, da parte delle reti associative e degli Enti del Terzo Settore, attraverso la loro iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore. Ne deriva, che in un certo qual modo taluni enti (Onlus, APS e OdV) sono già considerati "ETS".

Il comma 8 dell'articolo 101 merita, invece, specifico richiamo in quanto precisa che per le Onlus, la perdita dell'omonima qualifica a seguito dell'iscrizione nel Registro unico nazionale sarà applicato agli enti associativi agevolati ai sensi dell'articolo 148 del TUIR<sup>7</sup> nel momento in cui entreranno nel citato Registro.

Il comma 10 richiama talune specifiche disposizioni di natura fiscale<sup>8</sup> per subordinarne l'efficacia ad apposita autorizzazione da parte della Commissione europea, su richiesta del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, secondo quanto previsto dalla normativa europea in materia di aiuti di stato<sup>9</sup>.

L'ultimo comma dell'articolo 101 prevede infine che, ove non diversamente disposto, i decreti attuativi previsti da talune disposizioni del Codice del Terzo Settore debbano emanarsi entro un anno dalla sua entrata in vigore<sup>10</sup>.

L'articolo 102 del Codice contiene, invece, numerose abrogazioni di disposizioni e/o di intere leggi. Tuttavia, anche in questo caso, la lettura dell'articolo deve essere svolta con prudenza essendo ricca di eccezioni temporali.

Il comma 1 dell'articolo dispone siano immediatamente abrogate:

- la legge n. 266/1991 – legge quadro sul volontariato;
- la legge n. 383/2000 – disciplina delle associazioni di promozione sociale;
- gli articoli 2, 3, 4 e 5, legge n. 438/1998 – contributo statale a favore delle associazioni nazionali di promozione sociale;
- il decreto ministeriale 14 settembre 2010, n. 177 – regolamento concernente i criteri e le modalità per la concessione e l'erogazione dei contribu-

---

<sup>7</sup> Anche per questi enti vi è «l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo...».

<sup>8</sup> Le disposizioni soggette ad autorizzazione sono le seguenti: 1) art. 77, c. 10 inerente al riconoscimento agli emittenti titoli di solidarietà di un credito d'imposta, pari al 50% delle erogazioni liberali in danaro effettuate a favore degli enti del Terzo Settore, 2) art. 80 in merito alla disciplina del regime forfetario degli enti del Terzo Settore non commerciali, 3) art. 86 in merito alla disciplina del regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato.

<sup>9</sup> Cf art. 108, par. 3, *Trattato sul funzionamento dell'Unione europea*.

<sup>10</sup> Il comma menziona i decreti di cui agli artt. 6 c. 1, 7 c. 2, 13 c. 3, 14 c. 1, 18 c. 2, 19 c. 2, 46 c. 3, 47 c. 5, 53 c. 1, 59 c. 3, 62 c. 6, 54 c. 1, 64 c. 3, 65 c. 4, 76 c. 4, 77 c. 15, 78 c. 3, 81 c. 7, 83 c. 2 e 96 c. 1.

ti in materia di attività di utilità sociale, in favore di associazioni di volontariato e Onlus;

- il decreto ministeriale 8 ottobre 1997 – modalità per la costituzione dei fondi speciali per il volontariato presso le regioni;
- l'articolo 100, comma 2, lettera l, TUIR (D.P.R. n. 917/1986) – deducibilità delle erogazioni liberali in denaro;
- l'articolo 15, comma 1, lettera *i-quater*, TUIR – detrazione Irpef per le erogazioni liberali in denaro;
- l'articolo 15, comma 1, lettera *i-bis*, TUIR – detrazione Irpef del 19% per i contributi associativi, per importo non superiore a 2 milioni e 500 mila lire, versati dai soci alle società di mutuo soccorso.

La relazione illustrativa al Decreto ha precisato che le abrogazioni di talune disposizioni del TUIR, relative alle erogazioni liberali nei confronti di Onlus e associazioni di promozione sociale, è stata necessaria per evitare sovrapposizioni con la nuova disciplina unitaria delle erogazioni liberali a favore degli Enti del Terzo Settore prevista dal Codice, disciplina quest'ultima più favorevole rispetto alla precedente.

Numerose altre disposizioni sono, invece, abrogate solo a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo all'operatività del RUN. In particolare si tratta di:

- articoli da 10 a 29, decreto legislativo 460/1997 – fatto salvo l'articolo 13, commi 2, 3 e 4;
- articolo 150, TUIR – trattamento delle Onlus ai fini IRES, che sarà complessivamente sostituito dalle norme contenute nel Codice Unico;
- articolo 20-*bis*, D.P.R. 600/1973 – scritture contabili delle Onlus;
- articolo 8, comma 2, primo periodo e comma 4, legge 266/1991 – in materia di agevolazioni fiscali per le organizzazioni di volontariato, le quali saranno disciplinate, anche dal punto di vista tributario, dal Codice Unico;
- articolo 9-*bis*, decreto legge 417/1991 – estensione ad associazioni senza fini di lucro e ad associazioni pro-loco del regime fiscale agevolato previsto dalla legge 398/1991 – tali enti potranno applicare le norme fiscali previste dal Codice, contestualmente all'iscrizione nel Registro unico nazionale;
- articolo 2, comma 31, legge 350/2003 – estensione delle disposizioni della legge 398/1991 e delle altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche alle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro – anche tali enti, infatti, applicano le disposizioni fiscali previste dal Codice;
- articoli 20 e 21, L. 383/2000 – sulle agevolazioni fiscali per le associazioni di promozione sociale, ora disciplinate, anche sotto il profilo fiscale, dalle norme del Codice;
- articolo 14, commi 1, 2, 3, 4, 5 e 6, decreto legge 35/2005 – erogazioni liberali a favore delle Onlus e di altri Enti del Terzo Settore.

Sono abrogate, a decorrere dalla data di efficacia del decreto ministeriale che apporterà le variazioni di bilancio necessarie a dare attuazione all'articolo 73, comma 1 (in materia di risorse finanziarie specificamente destinate al sostegno degli Enti del Terzo Settore), le seguenti disposizioni:

- articolo 12, comma 2, legge 266/1991 – fondo per il volontariato;
- articolo 13, legge 383/2000 – fondo per l'associazionismo;
- articolo 96, comma 1, legge 342/2000 – altri fondi per Onlus e organizzazioni di volontariato.

Infine, sono altresì abrogate, a decorrere dalla data di operatività del RUN, le seguenti disposizioni:

- articolo 6, legge 266/1991 – registri delle organizzazioni di volontariato istituiti dalle regioni e dalle province autonome;
- articolo 7, 8, 9 e 10, legge 383/2000 – registri delle associazioni di promozione sociale;
- decreto ministeriale 14 novembre 2001, n. 471 – regolamento registro associazioni di promozione sociale.

Lasciando ad una semplice lettura l'articolo 103, in materia di "disposizioni finanziarie", occorre invece soffermarsi sull'articolo 104 del Codice<sup>11</sup>, che contiene le disposizioni sull'entrata in vigore del decreto legislativo 117/2017.

Sebbene la disposizione generale, contenuta nel comma 3, preveda che le norme del Codice del Terzo settore entrino in vigore – come già evidenziato – il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella G.U., e dunque a partire dal 3 agosto 2017, tuttavia la realtà è, come abbiamo già avuto modo di verificare ampiamente, del tutto differente.

- Anche l'articolo 104, come gli altri, contempla delle eccezioni, per cui:
- le disposizioni del Titolo X (*Regime fiscale degli enti del Terzo Settore*), salvo le specifiche eccezioni di cui al punto seguente, si applicano agli enti iscritti nel RUN a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del Registro stesso;

---

<sup>11</sup> Per quanto concerne l'individuazione delle norme applicabili nel periodo compreso tra il 3.8.2017 (termine generale di entrata in vigore del Codice del Terzo Settore) sino alla fine del periodo d'imposta in corso al 31.12.2017 occorre tener conto di quanto stabilito dall'art. 5-sexies del D.L. 16.10.2017, n. 148 conv. L. 4.12.2017, n. 172. Detto articolo stabilisce, che: «l'articolo 104 del decreto legislativo 2 agosto 2017, si interpreta nel senso che i termini di decorrenza indicati nei commi 1 e 2 valgono anche ai fini dell'applicabilità delle disposizioni fiscali che prevedono corrispondentemente modifiche o abrogazioni di disposizioni vigenti prima della data di entrata in vigore del medesimo decreto legislativo n. 117. Pertanto le disposizioni di carattere fiscale richiamate dagli articoli 99, comma 3 e 102, comma 1 del medesimo decreto legislativo n. 117, continuano a trovare applicazione senza soluzione di continuità fino al 31 dicembre 2017».

- per le Onlus, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale (iscritte nei relativi registri) è stabilita l'applicabilità in via transitoria, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 (quindi dal 1° gennaio 2018) e fino a quello di entrata in vigore delle disposizioni del Titolo X, le disposizioni di cui agli articoli 77 (titoli di solidarietà), 78 (regime fiscale del *social lending*), 81 (*social bonus*), 82 (disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali), 83 (detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali), 84, comma 2 (esenzione IRES per i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle OdV), 85, comma 7 (esenzione IRES per i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle associazioni di promozione sociale), 102, comma 1, lettere e), f) e g) (abrogazione di norme del TUIR sulle erogazioni liberali a favore di enti del Terzo Settore Codice).

### 3. PRIMI CHIARIMENTI: QUESTIONI DI DIRITTO TRANSITORIO

Operata una premessa generale sul valore della norma transitoria – aspetto che forse potrà tornare di aiuto in un momento di ampie riflessioni sull'intervento normativo in oggetto – ed individuata in dettaglio una parte del complesso di disposizioni (abrogative, modificative e transitorie) che accompagneranno i cambiamenti introdotti dal complesso e nuovo *corpus* normativo del Codice, si ritiene utile ora spostare l'attenzione a talune specifiche questioni di diritto transitorio che anche le amministrazioni pubbliche interessate alla tenuta degli odierni registri, e nel prossimo futuro del RUN regionale/provinciale, devono cominciare ad affrontare.

#### 3.1 La nota ministeriale del 29 dicembre 2017

La recente nota ministeriale rubricata *Codice del Terzo settore. Questioni di diritto transitorio. Prime indicazioni* evidenzia che «*la complessità del processo di adeguamento al nuovo quadro normativo è stata tenuta nel debito conto da parte del legislatore*», introducendo termini estesi per il passaggio al nuovo impianto normativo e differimenti temporali nell'efficacia applicativa delle nuove disposizioni.

La nota evidenzia come l'articolo 101, comma 2 abbia previsto che associazioni di promozione sociale (APS), organizzazioni di volontariato (OdV) ed Onlus abbiano un termine di 18 mesi (a decorrere dal 3 agosto 2017, data di entrata in vigore del Codice del Terzo Settore)<sup>12</sup> per apportare agli statuti le modifiche necessarie a conformarsi alla nuova legislazione<sup>13</sup>, con una

<sup>12</sup> E, dunque, entro il 3.2.2019.

<sup>13</sup> Il c. 2 dell'art. 101 del D.Lgs. n. 117/2017 dispone, inoltre, che i soggetti di cui sopra (e le imprese sociali) possano modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria.

modalità resa più snella, in via legislativa, con la previsione dell'assemblea ordinaria, anche in deroga di differente prescrizione statutaria.

Senza soffermarsi sugli aspetti transitori, già precedentemente evidenziati, diviene però essenziale richiamare brevemente le seguenti precisazioni contenute nella nota ministeriale per approfondire, poi, alcuni aspetti interpretativi:

- talune disposizioni del Codice Unico trovano applicazione già dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2017 (dunque il 2018) mentre il titolo X del Codice (regime fiscale, artt. 79-89) – fatte salve specifiche eccezioni – sarà applicabile solo a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea (cf art. 101, c. 10) e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo all'operatività del RUN;
- fino all'operatività del RUN, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri Onlus, Organizzazioni di Volontariato e Associazioni di promozione sociale ed il requisito dell'iscrizione nel citato Registro, nelle more dell'istituzione del medesimo, si intende soddisfatto da parte delle reti associative e degli Enti del Terzo Settore attraverso la loro iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore;
- dal 1° gennaio 2018 e secondo le previsioni contenute nel comma 1 dell'articolo 104 – già analizzato –, sono in vigore gli articoli 77, 78, 81, 82, 83, 84, comma 2, 85, comma 7 e, contestualmente, sono efficaci le abrogazioni contenute nei commi da a) a g) dell'articolo 102, comma 1, fatto salvo quanto previsto nei successivi commi 2, 3 e 4<sup>14</sup>.

Ribadite le disposizioni salienti regolanti la situazione *in itinere*, la nota evidenzia come vi sia la necessità di risolvere talune questioni applicative sollevate *medio tempore* da alcune amministrazioni regionali affinché venga, altresì, assicurata l'uniforme applicazione delle disposizioni emanate sul territorio nazionale.

La nota, tuttavia, limita il perimetro interpretativo a talune questioni inerenti alle sole associazioni di promozione sociale (APS) e organizzazioni di volontariato (OdV) lasciando trasparire l'assoluta parzialità dell'intervento rispetto alle numerose altre questioni di diritto transitorio ancora aperte e in attesa di ottenere maggior certezza da ulteriori interventi di prassi.

In particolare, il contenuto della nota ministeriale chiarisce taluni aspetti inerenti ai soli soggetti appena richiamati, per i quali sono ancora operanti gli attuali registri regionali e provinciali (ed anche nazionale limitatamente alle APS), pur essendo complessivamente abrogate le leggi quadro nazionali di riferimento.

Grandi assenti, invece, restano le questioni legate alle Onlus, per le quali la nota evidenzia essere in corso un approfondimento congiunto con

---

<sup>14</sup> In particolare, i commi successivi intervengono a porre eccezioni parziali anche all'abrogazione delle leggi sulla promozione sociale e sul volontariato.

l'Agenzia Entrate e per le quali, invero, è necessario ricordare che il decreto legislativo n. 460/1997, articoli 10-29, è ancora del tutto in vigore senza alcuna limitazione, in quanto non abrogato.

La nota puntualizza che la previsione di un periodo transitorio ed il conseguente differimento dell'efficacia temporale di talune disposizioni sul nuovo sistema di registrazione degli Enti di Terzo Settore (ETS), ha determinato per APS ed OdV la necessità di distinguere tra "profilo privatistico" legato all'ordinamento ed all'organizzazione degli ETS e "profilo pubblicistico" legato ai rapporti di tali soggetti con la pubblica amministrazione.

Tale distinzione comporta che, nel periodo transitorio, la situazione sia la seguente:

- ▶ non può ancora trovare applicazione la procedura di acquisizione della personalità giuridica ex articolo 22 del Codice e, pertanto, i limiti patrimoniali ivi fissati<sup>15</sup> possono, eventualmente, costituire un parametro per la valutazione discrezionale dell'organo competente (ad oggi Regioni o Prefetture) sull'adeguatezza della dotazione patrimoniale;
- ▶ non possono trovare applicazione immediata gli obblighi di pubblicazione sul RUN (non essendo stato ancora implementato tale Registro) degli elementi richiamati all'articolo 48<sup>16</sup> del Codice;
- ▶ non può trovare applicazione il dispositivo dell'articolo 14 del Codice che prevede, per gli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro, il deposito presso il RUN e la pubblicazione nel proprio sito *internet* del bilancio sociale. Tale documen-

---

<sup>15</sup> In relazione all'adeguatezza del patrimonio della persona giuridica, l'art. 22, c. 4 recita: «4. Si considera patrimonio minimo per il conseguimento della personalità giuridica una somma liquida e disponibile non inferiore a 15.000 euro per le associazioni e a 30.000 euro per le fondazioni. Se tale patrimonio è costituito da beni diversi dal denaro, il loro valore deve risultare da una relazione giurata, allegata all'atto costitutivo, di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro».

<sup>16</sup> Il c. 1 richiama i) la denominazione, ii) la forma giuridica, iii) la sede legale, con l'indicazione di eventuali sedi secondarie, iv) la data di costituzione, v) l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'art. 5, vi) il codice fiscale o la partita IVA, vii) il possesso della personalità giuridica e il patrimonio minimo di cui all'art. 22, c. 4, viii) le generalità dei soggetti che hanno la rappresentanza legale dell'ente, ix) le generalità dei soggetti che ricoprono cariche sociali con indicazione di poteri e limitazioni.

Il c. 2 richiama ulteriori notizie che dovranno essere annoverate nel RUNTS quali i) le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto, ii) le deliberazioni di trasformazione, fusione, scissione, di scioglimento, estinzione, liquidazione e cancellazione, iii) i provvedimenti che ordinano lo scioglimento, dispongono la cancellazione o accertano l'estinzione, iv) le generalità dei liquidatori e tutti gli altri atti e fatti la cui iscrizione è espressamente prevista da norme di legge o di regolamento.

Il c. 3, infine, richiede che entro il 30 giugno di ogni anno siano depositati presso il RUNTS i) i rendiconti e i bilanci di cui agli articoli 13 e 14 del Codice ed ii) i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente.

to, dispone l'articolo 14 citato, deve essere redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'articolo 97 ed il Consiglio nazionale del Terzo Settore. La conformità alle Linee Guida, specifica la nota ministeriale, si considera elemento pregnante e, pertanto, fino all'emanazione delle stesse si deve ritenere «*che l'adozione del bilancio sociale da parte degli ETS assuma carattere facoltativo*»;

- ▶ sono immediatamente applicabili le norme afferenti ai requisiti sostanziali degli ETS e, in particolare, quelli di cui agli articoli 32 e 35 del Codice rivolti rispettivamente ad OdV e APS<sup>17</sup>. Di tali articoli devono ritenersi senz'altro applicabili, agli enti costituitisi dal 3 agosto, le prescrizioni che indicano il numero minimo di soggetti (persone fisiche o enti) e la forma giuridica necessaria ai fini della loro costituzione.

Essendo questi elementi immodificabili, in quanto caratterizzanti l'ente sin dall'inizio, essi dovranno essere presenti, ove l'ente si sia costituito dopo l'entrata in vigore del Codice (dal 3 agosto 2017). In coerenza con quanto specificato nella nota ministeriale, pur se non menzionati esplicitamente nella stessa, si ritiene debbano ritenersi applicabili anche il comma 2 dell'articolo 32<sup>18</sup> ed il comma 3 dell'articolo 35<sup>19</sup>;

- ▶ indipendentemente dal deposito presso il RUN, tutti gli ETS sono tenuti alla redazione del bilancio di esercizio, nelle forme di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 13. In questo caso la nota ministeriale evidenzia che la carenza di modulistica, da definirsi con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, non esonera gli enti da tale adempimento, essendo tale carenza solo eventuale motivo di eterogeneità nella stesura dei documenti contabili in questione. Rimane, invero, il dubbio in relazione a quali siano gli enti per cui tale disposizione sia immediatamente applicabile in quanto,

---

<sup>17</sup> Il c. 1 dell'art. 32 dispone che «*Le organizzazioni di volontariato sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre organizzazioni di volontariato, per lo svolgimento prevalentemente in favore di terzi di una o più attività di cui all'articolo 5, avvalendosi in modo prevalente delle prestazioni dei volontari associati*».

Il c. 1 dell'art. 35 dispone che «*Le associazioni di promozione sociale sono enti del Terzo Settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre associazioni di promozione sociale per lo svolgimento in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi di una o più attività di cui all'articolo 5, avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati*».

<sup>18</sup> «*Gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato possono prevedere l'ammissione come associati di altri Enti del Terzo Settore o senza scopo di lucro, a condizione che il loro numero non sia superiore al cinquanta per cento del numero delle organizzazioni di volontariato*».

<sup>19</sup> «*Gli atti costitutivi delle associazioni di promozione sociale possono prevedere l'ammissione come associati di altri Enti del Terzo Settore o senza scopo di lucro, a condizione che il loro numero non sia superiore al cinquanta per cento del numero delle associazioni di promozione sociale*».

a stretta interpretazione, la nota ministeriale dovrebbe essere intesa nel senso che l'obbligo sia confinato ai soli enti qualificabili come "ETS" e, dunque alle OdV, APS ed Onlus, con esclusione di tutti quegli enti privi di tali qualifiche e non iscritti nei relativi registri. Su tale obbligo, anche se – in via transitoria – ristretto ai soli soggetti configurabili già quali "ETS" vi è da segnalare anche una qualche criticità, per l'approfondimento del quale si rimanda al prosieguo della presente analisi, nella parte conclusiva;

- ▶ gli ETS – con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui – dovranno pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito *internet*, o nel sito *internet* della rete associativa di cui all'articolo 41 cui aderiscano, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati (art. 14, c. 2 del Codice). A tal proposito, la nota ministeriale precisa che, pur non essendo tale obbligo condizionato all'operatività del RUN, in ragione del riferimento annuale in esso contenuto, lo stesso troverà applicazione solo dal 1° gennaio 2019 con riferimento alle retribuzioni dell'anno 2018;
- ▶ non sorgono particolari problemi in merito all'utilizzo degli acronimi (ETS, OdV e APS) per le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale alla luce della clausola di equivalenza di cui al comma 3 dell'articolo 101 del Codice, che inquadra queste due qualifiche, di fatto, già tra gli ETS – in quanto iscritti nei vecchi rispettivi Registri – e prescrive per loro l'utilizzo degli acronimi OdV ed APS (di fatto già utilizzati). Discorso differente dovrà farsi, invece, – tralasciando per ora le Onlus per le quali vige ancora la normativa che le regola – per gli enti che oggi non risultano iscritti in nessun Registro. In questo caso, la nota ministeriale evidenzia che seppur lo statuto possa essere predisposto contemplando nella denominazione l'acronimo ETS (requisito formale obbligatorio), esso tuttavia non potrà essere speso nei rapporti con i terzi, negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico sino a quando non vi sarà l'effettiva iscrizione nel RUN da parte dell'ente.

### 3.2 I Centri di Servizio per il Volontariato

Questione parzialmente slegata dagli aspetti normativi inerenti agli ETS, ma certamente non secondaria ed affrontata nella nota ministeriale, è quella legata alle disposizioni transitorie che investono il nuovo sistema di *governance* dei Centri di Servizio per il Volontariato (CSV)<sup>20</sup> delineato dal Codice.

<sup>20</sup> I CSV vengono istituiti dalla Legge quadro sul volontariato n. 266/1991, che all'art.15 li identifica come soggetto «a disposizione delle organizzazioni di volontariato (Odv) e da queste gestiti al fine di sostenerne e qualificarne l'attività» prevedendo che le Fondazioni di origine bancaria (Fob) destinino una quota non inferiore ad un quindicesimo dei loro proventi «alla costituzione di fondi speciali presso le regioni» al fine di istituire, tramite gli enti locali, i CSV. Un Atto di indirizzo del Ministero del Tesoro del 19.4.2001, il cosiddetto "atto Visco", attraverso un'interpretazione dell'art.

Il Codice dedica ampio spazio alla disciplina dei CSV ed al loro sistema di finanziamento da parte delle fondazioni di origine bancaria (FOB), cercando di porre rimedio a talune questioni interpretative e dubbi applicativi che la disciplina precedente aveva creato.

Le novità più di rilievo, contenute nel Titolo VIII, Capo I, sono così riassumibili:

- i CSV non saranno più enti al solo servizio delle OdV, ma del volontariato in generale, ed avranno il compito di promuoverlo e rafforzarlo nell'ambito di tutte le diverse tipologie di ETS;
- possono essere coinvolti dal Ministero del Lavoro in funzioni di controllo degli ETS;
- la base associativa dei CSV potrà essere composta anche da altre tipologie di ETS che non siano OdV (a condizione che non abbiano natura societaria), purché le OdV dispongano della maggioranza dei voti in ciascuna assemblea degli associati;
- il sistema di programmazione, finanziamento e controllo dei CSV viene riformulato significativamente con l'istituzione del fondo unico nazionale (FUN)<sup>21</sup>;
- viene istituita l'ONC (Organismo Nazionale di Controllo), una fondazione con personalità giuridica di diritto privato, costituita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, al fine di svolgere, per finalità di interesse generale, funzioni di indirizzo e di controllo dei CSV<sup>22</sup>.

In relazione alle disposizioni transitorie, l'articolo 101, comma 6 evidenzia che, in sede di prima applicazione e sino al 31 dicembre 2017, siano accreditati come CSV, quelli già istituiti in forza del decreto ministeriale 8 ottobre 1997. La Circolare precisa che, in tale contesto, al fine salvaguardare senza soluzione di continuità «*la funzione di sostegno e di qualificazione del volontariato*», i CSV già istituiti dalla normativa previgente continuino a svolgere i loro compiti anche successivamente al 31 dicembre 2017 e fino al loro accreditamento o all'accREDITAMENTO come CSV di altro ente.

---

15 della 266 di fatto dimezza gli accantonamenti annuali delle Fondazioni a favore dei fondi speciali regionali per il volontariato.

<sup>21</sup> Il FUN - Fondo Unico Nazionale è alimentato dai contributi delle FOB, promossi dallo Stato che riconosce loro, entro uno specifico tetto, un credito d'imposta sui versamenti effettuati al FUN. Esso è gestito da un organismo nazionale, l'ONC, che lo ripartisce territorialmente.

<sup>22</sup> L'ONC stabilisce, sulla base e nel rispetto dei criteri fissati dal legislatore, il numero di CSV da istituirsi in ciascuna regione o provincia autonoma. In tal prospettiva è prevedibile una riduzione del numero dei CSV rispetto a quello attuale. L'ONC fissa, inoltre, gli indirizzi strategici generali da osservarsi nell'uso delle risorse del FUN. Ha uffici territoriali in 14 ambiti territoriali i quali prenderanno il nome di "OTC" e ad essi sarà demandata la distribuzione delle risorse tra i CSV di ciascun ambito, nonché il controllo dei CSV riguardo al legittimo e corretto uso delle risorse del FUN. In verità, questo nuovo sistema recepisce, in buona parte, una prassi già esistente di accordi convenzionali tra FOB e CSV.

Il comma 5 dell'articolo 101 si occupa, invece, dello scioglimento degli attuali Co.Ge (Comitati di gestione) evidenziando che la loro sostituzione ad opera degli OTC (Organismi Territoriali di Controllo) avverrà solo quando questi ultimi saranno costituiti. Ove nelle more dell'istituzione dei nuovi OTC vi sia la scadenza del mandato biennale del Co.Ge, questo potrà continuare ad operare in regime di *prorogatio* sino alla data del suo scioglimento. Ciò eviterà problemi di gestione dell'ente e dei fondi speciali stanziati per il volontariato, oltretutto dell'intera attività liquidatoria che il regime transitorio impone di svolgere ai rispettivi Presidenti Co.Ge quando l'istituzione degli OTC sarà completata.

### **3.3 Telefisco 2018: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate in relazione al Codice del Terzo Settore**

Merita di essere menzionato il recentissimo intervento dell'Agenzia delle Entrate al Telefisco del 1° febbraio 2018. In quella sede sono state date risposte anche in relazione a questioni afferenti il Codice Unico del Terzo Settore. In particolare:

- ▶ in relazione all'applicazione delle disposizioni fiscali è stato confermato il quadro generale, con le relative eccezioni (cf art. 104), già delineato nei precedenti paragrafi, specificando, altresì, che le disposizioni di carattere fiscale vigenti prima della data di entrata in vigore del medesimo Codice continuano a trovare applicazione, senza soluzione di continuità, fino a quando non saranno applicabili le nuove disposizioni fiscali previste dal Codice. Pertanto, fra le altre cose, la disciplina delle Onlus di cui agli articoli 10-29 del decreto legislativo n. 460/1997, resta in vigore sino a quando non troveranno applicazione le nuove disposizioni fiscali recate dal Titolo X del Codice del Terzo Settore;
- ▶ in relazione alla modifica degli statuti delle Onlus è opportuno precisare che le norme del novello Codice, afferenti i requisiti sostanziali degli Enti del Terzo Settore (ETS), trovano immediata applicazione, fermo restando che la qualificazione giuridica di ETS discende, però, dall'iscrizione nel RUN.

L'articolo 101, comma 2 del Codice prevede, infatti, che gli enti già esistenti i quali vogliano in futuro acquisire tale qualifica, dovranno modificare i propri statuti entro il termine di 18 mesi al fine di adeguarli alle suddette regole. Tale disposizione trova applicazione anche nei confronti degli enti iscritti nel registro Onlus (Anagrafe unica delle Onlus) e assoggettati alla disciplina di cui al decreto legislativo n. 460/1997.

Il suddetto adeguamento, tuttavia, espone le Onlus al rischio di recepire regole statutarie che, seppur in linea con la nuova normativa del Codice, risultano incompatibili con la normativa Onlus vigente. Pertanto tali enti possono apportare le modifiche al proprio statuto, subordinandone però l'efficacia alla decorrenza del termine di cui all'articolo 104, comma 2 del Codice. Nel contempo, allo stesso termine, dovrebbe essere collegata –

con espressa previsione statutaria – la cessazione dell’efficacia delle vecchie clausole statutarie, incompatibili con la nuova disciplina degli ETS. Ne deriva che, a partire dal termine di cui all’articolo 104, comma 2, cesseranno di avere efficacia le clausole Onlus incompatibili con la disciplina del Codice producendo, contestualmente, i loro effetti le nuove clausole conformi alla disciplina del Codice.

In attesa di tale termine, le Onlus continuano a qualificarsi come tali e ad utilizzare nella denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, la locuzione “organizzazione non lucrativa di utilità sociale” o l’acronimo Onlus. L’assunzione della nuova denominazione sociale di ETS, inserita nello statuto, sarà invece sospensivamente condizionata all’iscrizione nel RUN, a partire dal quale evento l’indicazione di Ente del Terzo Settore o l’acronimo ETS sarà spendibile negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico. Anche per le nuove costituzioni di enti con qualifica Onlus, sono in vigore – oggi – le disposizioni previste dal decreto legislativo n. 460/1997 e le relative procedure regolamentari. Gli statuti, analogamente a quanto chiarito in relazione alle Onlus già esistenti, potranno già prevedere modifiche statutarie sottoposte al termine sospensivo di cui al precedente punto.

- ▶ In relazione all’estensione dell’esenzione contenuta nell’articolo 82, comma 5<sup>23</sup>, l’amministrazione finanziaria evidenzia che la formulazione ampia della disposizione consente di ricomprendere nell’esenzione dall’imposta di bollo anche le fatture emesse e gli estratti conto. Sotto un profilo soggettivo, inoltre, la previsione contenuta nel citato articolo 82, comma 5 si applica, in via transitoria<sup>24</sup>, dal 1° gennaio 2018 e sino al periodo di imposta di entrata in vigore delle disposizioni di cui al Titolo X del Codice, a favore di Onlus, Odv e Aps iscritte nei relativi registri. A decorrere dalla fine del predetto periodo transitorio, l’agevolazione prevista dal sopra citato comma 5, troverà applicazione agli Enti del Terzo Settore, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società;
- ▶ in merito all’applicabilità del comma 3 dell’articolo 148 del TUIR (D.P.R. n. 917/1986), l’articolo 89, comma 4, del Codice del Terzo Settore – che è ricompreso nel Titolo X dello stesso Codice – ne prevede la modifica. L’attuale comma 3 citato dispone in merito alla decommercializzazione, ai fini IRES, delle attività rese, in diretta attuazione degli scopi istituzionali e verso pagamento di corrispettivi specifici, da talune tipologie di enti non commerciali associativi, nei confronti dei propri iscritti, associati o partecipanti, nonché nei confronti di altri soggetti ed enti specificamente indicati. La modifica introdotta elimina le associazioni assistenziali, culturali, di

---

<sup>23</sup> Il comma recita «*Gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli enti di cui al comma 1 sono esenti dall’imposta di bollo*».

<sup>24</sup> Ai sensi dell’art. 104, c. 1 del Codice Unico.

promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona dal novero delle tipologie di enti non commerciali associativi destinatari dell'agevolazione in argomento. Resteranno, quindi, nell'ambito applicativo del comma 3 citato le sole associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose e sportive dilettantistiche.

In relazione alla decorrenza di tale modifica, l'amministrazione finanziaria ha precisato che la disposizione è ricompresa nel Titolo X del novello intervento legislativo e, pertanto, valgono i termini applicativi stabiliti dall'articolo 104, comma 2 del Codice del Terzo Settore<sup>25</sup>. Conseguentemente, il citato comma 3 dell'articolo 148, nella versione precedente alle modifiche apportate dall'articolo 89, comma 4, conserva efficacia fino a quando non inizieranno ad essere applicabili le disposizioni fiscali previste dal Titolo X del Codice. Sino a tale termine, tutte le associazioni assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, ivi comprese quelle che non entreranno a far parte degli Enti del Terzo Settore, continuano a fruire della decommercializzazione di cui al citato comma 3, sempre che siano in possesso dei requisiti attualmente previsti.

A partire dal momento in cui diverranno applicabili le nuove disposizioni fiscali previste dal Titolo X del Codice del Terzo Settore, le associazioni assistenziali, culturali, di promozione sociale<sup>26</sup> e di formazione extra-scolastica della persona non potranno più fruire della predetta decommercializzazione che continuerà a trovare applicazione unicamente in favore delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose e sportive dilettantistiche.

- In relazione all'applicabilità alle cooperative sociali, in quanto Onlus, delle disposizioni fiscali agevolative previste dal Codice del Terzo Settore in materia di *social bonus*, imposte indirette e detrazioni/deduzioni per erogazioni liberali, l'amministrazione finanziaria ha precisato che le stesse sono ricomprese negli enti destinatari delle citate agevolazioni in quanto ascrivibili alla categoria delle Onlus. Ciò, ovviamente, a patto che siano qualificabili come Onlus "di diritto" e dunque siano iscritte, in base alla normativa speciale di settore, nell'apposito "Albo delle società cooperative", gestito dal ministero dello Sviluppo economico, nella speciale sotto-

<sup>25</sup> Come previsto anche dalla norma di interpretazione autentica di cui all'art. 5-sexies del D.L. n. 148 del 2017.

<sup>26</sup> Si noti che per le associazioni di promozione sociale, il contenuto del c. 3 dell'art. 148 è riproposto nell'art. 85, c. 1 del Codice del Terzo Settore. Ne deriva che le APS iscritte al RUNTS potranno beneficiare della decommercializzazione delle attività svolte «*in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, ovvero degli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al 70% da enti del Terzo Settore ai sensi dell'art. 5, c. 1, lett. m)*».

sezione dedicata alle cooperative sociali. Pertanto, dal 1° gennaio 2018, le cooperative sociali potranno fruire delle agevolazioni in materia di imposta sulle successioni e donazioni, di imposta di registro, di imposte ipotecaria e catastale, di imposta di bollo, di imposta sugli intrattenimenti e di tasse sulle concessioni governative (art. 82, cc. 2, 3, 4, 5, 9 e 10 del Codice Unico); potranno, altresì, essere destinatarie delle erogazioni liberali effettuate ai sensi dell'articolo 81 (*Social bonus*) e dell'articolo 83 (delezioni e deduzioni per erogazioni liberali) del predetto Codice.

Infine, si noti che, a decorrere dall'abrogazione della disciplina delle Onlus, le cooperative sociali – pur non potendosi più qualificare come Onlus di diritto – potranno comunque continuare ad essere destinatarie delle disposizioni del Codice, in quanto ricomprese tra gli ETS e, dunque, destinatarie di specifiche agevolazioni (cf gli artt. 81, c. 1, 82, c.1 e 83, c. 6 del Codice Unico).

#### 4. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

Non vi è molto da aggiungere a quanto contenuto nella nota ministeriale e nelle precisazioni dell'amministrazione finanziaria se non che le questioni affrontate risultano essere ancora marginali rispetto alle tante altre derivanti dalla lettura delle disposizioni, transitorie e non, di questo Codice.

Limitandosi a talune questioni affrontate nei chiarimenti, resta da approfondire ad esempio l'eventuale sorte per quegli enti che, successivamente al 3 agosto, ma prima del 29 dicembre 2017 (data nella quale è stata emanata la nota ministeriale) abbiano costituito OdV o APS con meno di sette soci; in particolare, se ciò possa comportare l'impossibilità di divenire "ETS" per carenza di tale requisito e se, trattandosi di requisito imm modificabile, non comporti addirittura lo scioglimento e la ricostituzione dell'OdV o APS. Allo stesso modo ci si chiede come dovranno comportarsi le OdV e le APS che non volessero iscriversi al RUN, tenuto conto che vige il divieto di tali acronimi, anche per esteso, per gli enti non iscritti nel Registro citato.

Vi è, altresì, più in generale, da valutare come debba intendersi il principio contenuto nella nota ministeriale relativo all'applicazione, dal 3 agosto, di tutte quelle disposizioni del Codice che «*siano applicabili in via diretta ed immediata*» riscontrando l'assenza di tale caratteristica solo in quelle disposizioni che abbiano «*un nesso di diretta riconducibilità all'istituzione ed operatività del registro unico Nazionale, ovvero all'adozione di successivi provvedimenti attuativi*». Non si ritiene, tuttavia, che un aspetto così ricco di conseguenze possa essere lasciato all'interpretazione soggettiva del destinatario della stessa disposizione. È necessario, dunque, che siano atti di prassi, almeno, a definire cosa sia o meno applicabile nel periodo transitorio.

Resta da comprendere, infine, se l'applicazione dell'articolo 13 commi 1 e 2, sia riferibile o meno – nel periodo transitorio – ai soli soggetti già considerati "ETS" e, dunque, ai soli enti iscritti oggi nei registri citati. I soggetti non iscritti in nessuno dei registri (OdV, APS e Onlus), infatti, non posso-

no considerarsi già oggi “ETS”, giacché la previsione legislativa contenuta nell’articolo 101, comma 3 è parziale per i soli soggetti iscritti in registri e, pertanto, non è applicabile a coloro non iscritti in alcun registro. Invero, si ritiene quanto meno discutibile anche l’interpretazione ministeriale che vede tali commi immediatamente applicabili anche alle OdV ed APS<sup>27</sup>. Tali due tipologie di enti, infatti, non erano tenuti ad avere una contabilità economico/patrimoniale e, dunque, l’entrata in vigore del Codice (3.8.2017) e l’interpretazione del Ministero del 29 dicembre scorso costringerà, verosimilmente, gli enti che non abbiano tenuto tale tipologia di contabilità a rivedere a posteriori il loro impianto contabile. Sarebbe, forse, stato più opportuno e corretto rinviare l’applicabilità della disposizione al periodo di imposta.

In conclusione, non vi è dubbio che vi sia ancora un gran bisogno di approfondire le numerose questioni, transitorie e non, ancora aperte e non attenzionate nella recente nota ministeriale. Si attendono pertanto ulteriori pronunciamenti da parte delle amministrazioni coinvolte dall’imponente riforma.

---

<sup>27</sup> Per le Onlus il problema non si pone essendo già destinatarie di obblighi contabili.



---

# APPROFONDIMENTI

---



## **TRASFORMAZIONE, FUSIONE E SCISSIONE DI ASSOCIAZIONI E FONDAZIONI**

In tempi recenti si è sviluppato un fervido dibattito sulla possibilità per associazioni e fondazioni di porre in essere operazioni straordinarie, con particolare riguardo alle operazioni di trasformazione.

Fino all'approvazione del Codice del Terzo Settore (D.Lgs. 117/2017) le principali norme di riferimento sono state gli articoli 2507-*septies* (*Trasformazione eterogenea da società di capitali*) e 2508-*octies* (*Trasformazione eterogenea in società di capitali*) del codice civile.

Sulla materia si sono espressi, in modo tutt'altro che univoco, alcuni TAR, il Consiglio di Stato e varie categorie di professionisti che operano nel settore.

In estrema sintesi, i TAR che hanno avuto modo di esprimersi sulla questione, ad esempio, non ritenevano possibile (con la sola eccezione del TAR Lombardia) che un'associazione, riconosciuta o non riconosciuta, potesse trasformarsi in fondazione, pertanto, secondo questa interpretazione, si sarebbe dovuto procedere con l'estinzione dell'associazione e con la successiva costituzione di una fondazione.

I professionisti che operano nel settore, d'altro canto, erano uniformi nel riconoscere la possibilità di operare una trasformazione diretta da associazione a fondazione<sup>1</sup>.

Infine, si segnala che il Consiglio di Stato, in sede giurisdizionale<sup>2</sup>, ha affermato la legittimità dell'operazione di trasformazione diretta di un'associazione in fondazione mentre, poco tempo dopo, in sede consultiva<sup>3</sup>, si è espresso sull'impossibilità dello stesso tipo di trasformazione.

Alla luce di quanto sopra, è facile intuire le difficoltà interpretative insorte nel settore e le incertezze che ne sono derivate.

Fortunatamente il Codice del Terzo Settore, pur non avendo purtroppo

---

<sup>1</sup> Si veda ad es. lo studio realizzato dal Consiglio Nazionale del Notariato *La trasformazione degli enti no profit* nel 2010.

<sup>2</sup> Sentenza n. 5226 del 23.10.2014.

<sup>3</sup> Parere n. 296 del 30.1.2015.

colto l'occasione di riformare nel suo complesso la disciplina in materia di associazioni, fondazioni e comitati contenuta nel Libro I del codice civile (come invece aveva disposto la Legge Delega 106/2016) ha introdotto un nuovo articolo al Libro I del codice civile, risolvendo definitivamente le incertezze in merito alla possibilità per associazioni, fondazioni e comitati di porre in essere operazioni straordinarie, inclusa la trasformazione.

Il primo comma dell'articolo 42-bis del codice civile dispone: «*se non è espressamente escluso dall'atto costitutivo o dallo statuto, le associazioni riconosciute e non riconosciute e le fondazioni di cui al presente titolo possono operare reciproche trasformazioni, fusioni o scissioni*».

Alla luce di questa nuova disposizione, si può affermare senza dubbio, ad esempio, che un'associazione, a prescindere che sia dotata o meno di personalità giuridica, potrà trasformarsi in fondazione, come anche, viceversa, una fondazione potrà trasformarsi in associazione o, ancora, fondersi con essa o nascere da un'operazione di scissione di un'associazione.

Si noti, che le operazioni di trasformazione, fusione o scissione possono essere espressamente vietate dallo statuto; nel silenzio dello statuto, tuttavia, l'ente sarà legittimato, con le maggioranze statutarie applicabili, a porre in essere le operazioni di cui trattasi.

Il secondo comma dell'articolo 42-bis stabilisce quali sono le norme applicabili alle operazioni di trasformazione di associazioni e fondazioni: «*la trasformazione produce gli effetti di cui all'articolo 2498. L'organo di amministrazione deve predisporre una relazione relativa alla situazione patrimoniale dell'ente in via di trasformazione contenente l'elenco dei creditori, aggiornata a non più di centoventi giorni precedenti la delibera di trasformazione, nonché la relazione di cui all'articolo 2500-sexies, secondo comma. Si applicano inoltre gli articoli 2499, 2500, 2500-bis, 2500-ter, secondo comma, 2500-quinquies e 2500-nonies, in quanto compatibili*».

Innanzitutto, l'articolo 2498 stabilisce il principio di continuità dei rapporti giuridici nel caso di trasformazione di un ente; pertanto, l'ente trasformato conserva tutti i diritti e gli obblighi e prosegue in tutti i rapporti dell'ente che ha operato la trasformazione.

Inoltre, l'organo di amministrazione è tenuto a:

- predisporre la situazione patrimoniale dell'ente, con l'indicazione dei creditori;
- redigere una relazione che espliciti le motivazioni e gli effetti della trasformazione.

Copia della relazione deve restare depositata presso la sede dell'ente nei trenta giorni precedenti all'assemblea convocata per deliberare la trasformazione, affinché i soci possano prenderne visione e ottenerne gratuitamente copia.

Il rinvio ad alcune disposizioni in materia di trasformazione di società di capitali comporta, tra l'altro, quanto segue:

- la trasformazione deve risultare da atto pubblico, contenente le indicazioni previste dalla legge per l'atto di costituzione del tipo di ente adottato e avrà effetto dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari richiesti (art. 2500);

- espletati gli adempimenti pubblicitari richiesti, l'invalidità dell'atto di trasformazione non può più essere pronunciata. Resta, tuttavia, salvo il diritto al risarcimento del danno eventualmente spettante ai partecipanti dell'ente trasformato ed ai terzi danneggiati dalla trasformazione (art. 2500-*bis*);
- il patrimonio dell'ente trasformato deve essere determinato sulla base dei valori attuali degli elementi dell'attivo e del passivo e deve risultare da idonea e specifica documentazione (art. 2500-*ter*);
- possono derivare maggiori responsabilità se non risulta il consenso dei creditori alla trasformazione, il consenso si presume se i creditori, che ne hanno ricevuto formalmente notizia, non lo hanno espressamente negato entro sessanta giorni dal ricevimento della comunicazione (art. 2500-*quinquies*).

In materia di fusioni e scissioni, poi, l'articolo 42-*bis*, comma 3, effettua un generale rinvio alle disposizioni in materia di fusioni e scissioni di società di capitali, sancendo che esse trovano applicazione in quanto compatibili.

Infine, l'ultimo comma dell'articolo in questione dispone, come principio generale che, gli atti relativi ad operazioni di trasformazione, fusione o scissione per i quali le norme del diritto societario (Libro V cod. civ.) prevedono l'iscrizione nel Registro imprese, nel caso di associazioni e fondazioni devono essere iscritti nel Registro persone giuridiche riconosciute, oppure, nel caso di enti del Terzo Settore, nel Registro Unico nazionale del Terzo Settore.

In conclusione, a prescindere dalle singole procedure o disposizioni applicabili alle operazioni di trasformazione, fusione o scissione di associazioni e fondazioni e da quali saranno, nello specifico, tutte le norme del diritto societario compatibili e, quindi, applicabili, in questa sede interessa semplicemente sottolineare l'importante novità circa l'ammissibilità, in via generale, di operazioni straordinarie anche tra enti diversi dalle società.



## PIANO PER LA PREVENZIONE DELLA CORRUZIONE E PER LA TRASPARENZA

### 1. IL FENOMENO DELLA CORRUZIONE IN ITALIA

Dice un proverbio amharico<sup>1</sup> «*Meglio affrontare i problemi subito quando puoi prevenirli, piuttosto che piangere quando stai soffrendo e non può più essere fatto nulla per cambiare le cose*».

Una saggezza popolare e di buon senso che sintetizza come meglio non si potrebbe la questione della corruzione e, più in generale, dell'illegalità in Italia.

Anzitutto qual è il problema che – applicando il proverbio – occorre prevenire?

La corruzione – come la vogliamo intendere in questo scritto – non è soltanto quella nel significato tecnico attribuito al termine dal Codice Penale come reato specifico, ma quello più ampio di cattiva amministrazione, o meglio, di malamministrazione. Si tratta della degenerazione costante della cura della “cosa pubblica”, dell'agire in contrasto con l'interesse della collettività, della ricerca esclusiva di vantaggi particolari nell'esercizio di cariche pubbliche<sup>2</sup>.

Non è certamente questo il luogo per ricordare la costante esplosione di una serie di scandali che turbano la cronaca del nostro Paese e l'altrettanto ricorrente clima di indignazione che si diffonde per un certo periodo e poi – come ogni flusso naturale – si spegne e si dimentica<sup>3</sup>.

La corruzione non è, quindi, solo e prevalentemente un problema di

---

<sup>1</sup> Lingua parlata nelle regioni dell'Etiopia centro-settentrionale, che, nel tempo, si è imposta come lingua ufficiale di tutto il Paese del corno d'Africa.

<sup>2</sup> Si adotta il concetto ampio di “corruzione”, così come ricostruito in AA.VV. *La corruzione amministrativa. Cause, prevenzione e rimedi*, a cura di F. MERLONI e L. VANDELLI, ASTRID, 2010.

<sup>3</sup> Sui “numeri” della corruzione in Italia si rinvia a: R. CANTONE – F. CARINGELLA, *La corruzione spuzza. Tutti gli effetti sulla nostra vita quotidiana della malattia che rischia di uccidere l'Italia*, Milano, 2017.

etica pubblica. È anche e soprattutto un fenomeno che deprime l'economia nazionale perché da un lato produce *extra* costi nell'erogazione dei servizi pubblici – si pensi solo a quanto possa aumentare il costo di un'opera pubblica a causa dell'erogazione delle tangenti – dall'altro lede l'immagine di un Paese dove una famelica burocrazia allontana investimenti e nuove opportunità di crescita.

Ecco che diviene necessario implementare le politiche anticorruzione volte non solo a combattere la corruzione una volta che si sia concretizzata, ma anzitutto – e prima ancora che del suo contrasto con l'uso delle forze dell'ordine – quello della sua prevenzione.

Detto in altre parole: provare a cambiare le cose, in modo da non dover così spesso “piangere” di fronte agli scandali, alle compiacenze, alle complicità, alle collusioni, alle contiguità che la cronaca ci propina quasi ogni giorno.

Occorre, quindi, uscire dalla “emergenza” delle mazzette, dei fondi neri, delle plusvalenze occulte e di tutto quello che la nostra memoria è riuscita ad immagazzinare su queste tristi vicende, per attivare strumenti volti a prevenire e a correggere il fenomeno “corruzione” piuttosto che solo agire per reprimere le poche manifestazioni denunciate o individuate dalle Procure della Repubblica.

## 2. LA LOTTA ALLA MALAMMINISTRAZIONE

Tra i vari strumenti normativi adottati in questi anni per la lotta e la prevenzione della malamministrazione va sicuramente evidenziata la legge 6 novembre 2012, n. 190, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 265 del 13 novembre 2012, con cui sono state approvate le «*Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione*»<sup>4</sup>.

La legge – meglio nota come Legge Severino dal nome dell'allora Ministro della giustizia – è entrata in vigore il 28 novembre 2012.

Con tale atto normativo è stato introdotto anche nel nostro ordinamento un sistema organico di prevenzione della corruzione, il cui aspetto caratterizzante consiste nell'articolazione del processo di formulazione e attuazione delle strategie di prevenzione della corruzione su due livelli.

Ad un primolivello, quello “nazionale”, l'Autorità Nazionale Anticorruzione (ANAC) predispose ed aggiorna il Piano Nazionale Anticorruzione (PNA). Il Piano, elaborato sulla base delle direttive contenute nelle Linee di indirizzo del Comitato interministeriale, contiene degli obiettivi strategici governativi per lo sviluppo della strategia di prevenzione a livello centrale e fornisce indirizzi e supporto alle amministrazioni pubbliche per l'attuazione della prevenzione della corruzione e per la stesura del Piano Triennale di Prevenzione della Corruzione (PTPC).

---

<sup>4</sup> Nota alle cronache soprattutto per aver determinato l'incandidabilità e/o la decadenza dei politici condannati per reati non colposi.

Al secondo livello, quello “decentrato”, ogni amministrazione pubblica definisce un PTPC, che, sulla base delle indicazioni presenti nel PNA, effettua l’analisi e valutazione dei rischi specifici di corruzione e conseguentemente indica gli interventi organizzativi e puntuali volti a prevenirli.

In ciascuna Amministrazione pubblica, quindi, la prevenzione significa anzitutto una modifica organizzativa, un nuovo modo di intercedere i rapporti tra Uffici e con gli Uffici e, soprattutto, con i privati che si rapportano ad essi.

### **3. I PIANI ANTICORRUZIONE: LA GESTIONE DEL RISCHIO E GLI OBBLIGHI DI TRASPARENZA**

La formulazione della strategia nazionale anticorruzione è finalizzata, sin dal primo PNA del 2013<sup>5</sup>, al perseguimento dei precisi obiettivi strategici, quali:

- ridurre le opportunità che si manifestino casi di corruzione;
- aumentare la capacità di scoprire casi di corruzione;
- creare un contesto sfavorevole alla corruzione.

Il PTPC rappresenta, quindi, il documento fondamentale per ciascuna amministrazione per la definizione della strategia di prevenzione al proprio interno. Il Piano “decentrato” è un documento di natura programmatica che ingloba tutte le misure di prevenzione obbligatorie per legge e quelle ulteriori previste nei singoli contesti, coordinando gli interventi dei vari attori (gli organi politici, quelli burocratici e tutti i soggetti privati che si relazionano con essi).

La prima misura di prevenzione riguarda la gestione del rischio di corruzione. Questo comporta che ciascuna amministrazione deve anzitutto individuare ed indicare le attività nell’ambito delle quali è più elevato il rischio di corruzione (c.d. “aree di rischio”).

Vi sono aree di rischio obbligatorie per tutte le amministrazioni:

- a) acquisizione e progressione del personale;
- b) affidamento di lavori, servizi e forniture;
- c) provvedimenti ampliativi della sfera giuridica dei destinatari privi di effetto economico diretto ed immediato per il destinatario. Si pensi ai regolamenti adottati per lo svolgimento delle funzioni pubbliche ovvero i Piani o programmi urbanistici variamente denominati;
- d) provvedimenti ampliativi della sfera giuridica dei destinatari con effetto economico diretto ed immediato per il destinatario, quali sono certamente gli atti di assenso alle attività edilizie o commerciali.

E vi sono ulteriori aree di rischio individuate da ciascuna amministrazione in base alle proprie specifiche funzioni. Si pensi, ad esempio, alle Amministrazioni che si occupano della tutela dell’ambiente dove l’area “san-

<sup>5</sup> Il PNA – e tutti i suoi aggiornamenti – sono reperibili sul sito dell’ANAC (<http://www.anticorruzione.it>).

zioni” potrebbe essere particolarmente a rischio in quanto l’erogazione di tali provvedimenti repressivi ed afflittivi, potenzialmente di ingente valore economico, possono risultare di particolare delicatezza.

Una volta individuate le aree di rischio occorre predisporre precise misure organizzative.

La prima misura organizzativa è certamente quella relativa alla trasparenza «*intesa come accessibilità totale dei dati e documenti detenuti dalle pubbliche amministrazioni, allo scopo di tutelare i diritti dei cittadini, promuovere la partecipazione degli interessati all’attività amministrativa e favorire forme diffuse di controllo sul perseguimento delle funzioni istituzionali e sull’utilizzo delle risorse pubbliche*»<sup>6</sup>.

A questa misura primaria e necessaria a garantire la “visibilità” e il “controllo” sui comportamenti dei soggetti pubblici e di quelli privati che si relazionano con loro<sup>7</sup>, si affiancano misure finalizzate alla rotazione degli incarichi dei dirigenti/funzionari responsabili onde evitare il fossilizzarsi di situazioni di “potere” personale ovvero alla segmentazione delle procedure talché non sia un unico soggetto a gestire la procedura dall’avvio alla sua conclusione ed avere, invece, controlli incrociati tra i vari soggetti responsabili.

#### **4. L’EROGAZIONE DI SOVVENZIONI, CONTRIBUTI E VANTAGGI ECONOMICI**

È evidente che nell’area a “rischio” relativa a provvedimenti ampliativi della sfera giuridica dei destinatari con effetto economico diretto ed immediato per il destinatario vi sono anche gli atti di concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi e attribuzione di vantaggi economici a persone fisiche ed enti pubblici e privati.

L’articolo 12 «*Provvedimenti attributivi di vantaggi economici*» della legge n. 241/1990 stabilisce due principi fondamentali:

- 1) la concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi ed ausili finanziari e l’attribuzione di vantaggi economici di qualunque genere a persone ed enti pubblici e privati – ivi inclusi gli enti appartenenti alle confessioni religiose – sono subordinate alla predeterminazione da parte delle amministrazioni procedenti, nelle forme previste dai rispettivi ordinamenti, dei criteri e delle modalità cui le amministrazioni stesse devono attenersi;
- 2) l’effettiva osservanza dei criteri e delle modalità a cui le pubbliche amministrazioni possono erogare i vantaggi economici deve risultare in modo espresso nei singoli provvedimenti attributivi.

<sup>6</sup> Così art. 1 del D.Lgs. 14.3.2013, n. 33 «*Riordino della disciplina riguardante il diritto di accesso civico e gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni*», come modificato ed integrato dal D.Lgs. n. 97/2016.

<sup>7</sup> Sui costi e i benefici della trasparenza si rinvia a: B.G. MATTARELLA, *Burocrazia e riforme. L’innovazione nella pubblica amministrazione*, Bologna, 2017, 61 e ss.

Ma non basta.

Occorre che l'adozione di tali provvedimenti sia resa pubblica. La pubblica accessibilità deve riguardare sia i criteri e le modalità di erogazione dei vantaggi economici e quindi dei relativi regolamenti che li individuano, sia i singoli provvedimenti che producono un vantaggio economico diretto e concreto per il soggetto beneficiario.

Per cui oggi vi sono ulteriori obblighi:

- 1) le pubbliche amministrazioni pubblicano gli atti con i quali sono determinati i criteri e le modalità cui le amministrazioni stesse devono attenersi per la concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi ed ausili finanziari e per l'attribuzione di vantaggi economici di qualunque genere a persone ed enti pubblici e privati;
- 2) le pubbliche amministrazioni pubblicano gli atti di concessione delle sovvenzioni, contributi, sussidi ed ausili finanziari alle imprese, e comunque di vantaggi economici di qualunque genere a persone ed enti pubblici e privati di importo superiore a mille euro.

E per rendere effettivo quest'obbligo è stabilita la pubblicazione – tanto dei regolamenti che definiscono i criteri e le modalità di erogazione, quanto i singoli atti di concessione – che costituisce condizione legale di efficacia dei provvedimenti che dispongano concessioni e attribuzioni di importo complessivo superiore a mille euro nel corso dell'anno solare al medesimo beneficiario.

La produzione di efficacia – e, cioè, l'attitudine ad essere fonte di vicende giuridiche e a qualificare situazioni o rapporti – del provvedimento amministrativo (nella specie il provvedimento di concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi e attribuzione di vantaggi economici) viene subordinata dalla legge al compimento di ulteriori determinate operazioni o al verificarsi di certi fatti. Solo a quel punto – ovvero con la pubblicazione – si perfeziona la fattispecie, nel senso che risultano integrate tutte le circostanze che l'ordinamento ha previsto non già per l'esistenza del provvedimento, bensì affinché possa prodursi l'effetto sul piano dell'ordinamento generale e, quindi, la concreta erogazione del vantaggio economico.

Nel caso di specie la legge (l'art. 26, c. 3, del D.Lgs. n. 33/2013 e ss. mod.) subordina la produzione di efficacia dell'atto amministrativo di cui si discute ad una determinata operazione ovvero alla sua pubblicazione nella sezione "Amministrazione trasparente"<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> La pubblicazione comprende necessariamente:

- a) il nome dell'impresa o dell'ente e i rispettivi dati fiscali o il nome di altro soggetto beneficiario;
- b) l'importo del vantaggio economico corrisposto;
- c) la norma o il titolo a base dell'attribuzione;
- d) l'ufficio e il funzionario o dirigente responsabile del relativo procedimento amministrativo;
- e) la modalità seguita per l'individuazione del beneficiario;
- f) il *link* al progetto selezionato e al *curriculum* del soggetto incaricato.

Solo con la sua pubblicazione l'atto di concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi e attribuzione di vantaggi economici non solo è perfetto sin dalla sua adozione – e cioè completo di tutti gli elementi prescritti per la sua esistenza – ma anche pienamente efficace essendo stato pubblicato secondo le previsioni di legge. Efficacia chiaramente finalizzata alla liquidazione dei relativi emolumenti e, quindi, atto di interesse – prima di tutto – del beneficiario stesso.

Peraltro la mancata, incompleta o ritardata pubblicazione dei predetti atti può essere rilevata d'ufficio dagli organi di controllo interno della Amministrazione pubblica, oltre che dal destinatario della prevista concessione o attribuzione e, da chiunque altro abbia interesse ovvero qualunque cittadino che ne sia a conoscenza.

Agli obblighi di “trasparenza” in capo all'Amministrazione Pubblica si aggiungono quelli in capo ai beneficiari delle sovvenzioni. Infatti la legge 4 agosto 2017, n. 124, *Legge annuale per il mercato e la concorrenza*, prevede, a decorrere dal 2018, specifici obblighi di trasparenza a carico di imprese ed associazioni beneficiarie di contributi e sovvenzioni dalle Pubbliche Amministrazioni.

Tra i soggetti obbligati vi sono anche le associazioni, le Onlus e le fondazioni che intrattengono rapporti economici con pubbliche amministrazioni (o enti assimilati) o società da esse controllate o partecipate, tenute a pubblicare entro il 28 febbraio di ogni anno, nei propri siti o portali digitali, le informazioni relative a sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque a vantaggi economici di qualunque genere ricevuti dalle Pubbliche Amministrazioni e dai soggetti equiparati nell'anno precedente.

## 5. CONCLUSIONI

Chiunque intenda godere di sovvenzioni, contributi, sussidi e di qualunque tipo di vantaggio economico da parte di una Pubblica Amministrazione deve sapere, anzitutto, che questi procedimenti sono organizzati secondo le disposizioni sopra illustrate e che il Piano Triennale di Prevenzione della Corruzione (PTCP) ne disciplina il dettaglio.

Il PTCP è pubblicato nel sito ufficiale dell'Amministrazione interessata, nell'ambito della sezione “Amministrazione trasparente”. Ed è una sezione del sito *web* che deve avere la massima evidenza e facilità di accesso e navigazione.

Molti PTCP dedicano una sezione speciale riservata ai trasferimenti rivolti alle confessioni religiose, tra i quali rientrano – come è noto – anche i

---

Le informazioni sono riportate nel sito ufficiale dell'Amministrazione interessata, nell'ambito della sezione “Amministrazione trasparente” e secondo modalità di facile consultazione, in formato tabellare aperto che ne consente l'esportazione, il trattamento e il riutilizzo e devono essere organizzate annualmente in unico elenco per singola amministrazione.

contributi destinati all'edilizia di culto e finanziati con una quota parte degli oneri di urbanizzazione secondaria.

Ed è rinvenibile nella predetta sezione anche un grafico a documentare l'andamento delle richieste e dei contributi negli ultimi cinque anni, che permette di monitorare quanto e come viene erogato dall'ente pubblico.

La sezione "Amministrazione trasparente" va consultata quindi con minuziosità perché è il luogo in cui l'Amministrazione inserisce tutti i regolamenti e gli altri provvedimenti che dettano regole e istruzioni relativamente ai criteri e alle modalità per l'attribuzione di vantaggio economico.

Anche i provvedimenti di concreta assegnazione devono essere ivi inseriti. Infatti non è consentito alla Pubblica Amministrazione dare corso ai trasferimenti di importo superiore a mille euro se l'operazione non è stata prima documentata analiticamente nella predetta sezione del sito ufficiale.

E quanto previsto nella apposita sezione del sito *web* dell'Amministrazione deve oggi trovare corrispondenza nei siti o portali digitali dei soggetti tenuti a pubblicare le informazioni relative a vantaggi economici di qualunque genere, ricevuti dalle Pubbliche Amministrazioni onerate di massima trasparenza e puntuale organizzazione, ma anche tutti i cittadini, con più diritti a conoscere ma anche con nuovi doveri a rendersi, a loro volta, conoscibili e trasparenti.



---

**GRUPPO DI STUDIO:  
LA SCUOLA DELL'INFANZIA**

---



## **IL LICENZIAMENTO PER GIUSTIFICATO MOTIVO OGGETTIVO**

Il licenziamento per giustificato motivo oggettivo è la modalità di risoluzione del rapporto di lavoro posto in essere dal datore di lavoro legato a ragioni inerenti all'attività produttiva, all'organizzazione del lavoro e al regolare funzionamento di essa (art. 3, L. 604/1966).

Tale licenziamento è dunque posto a tutela del datore di lavoro e della sua libertà di iniziativa economica, come bene protetto dalla stessa Costituzione all'articolo 41.

Tuttavia, tale principio generale di libertà di iniziativa economica non è di univoca interpretazione e, infatti, a tale principio se ne contrappone un altro, sempre di valenza costituzionale, che afferma il diritto al lavoro. Proprio per contemperare tali due principi e diritti costituzionali, nel tempo la giurisprudenza ha elaborato dei criteri per valutare quando si è in presenza di un licenziamento legittimo, e quindi quando la libertà di iniziativa economica come tale possa e debba essere tutelata, e quando invece il licenziamento sia illegittimo e quindi debba prevalere il diritto del lavoratore.

In particolare, la giurisprudenza ha affermato che il riassetto organizzativo dell'azienda deve essere reale e non pretestuoso o posto in essere solo con lo scopo di licenziare un dipendente divenuto scomodo. Il riassetto può anche avvenire durante o al termine del periodo di preavviso ma deve essere fondato su circostanze realmente esistenti al momento del recesso e non su circostanze meramente future ed eventuali.

Le ipotesi più frequenti di licenziamento per giustificato motivo oggettivo sono costituite dalla cessazione dell'attività produttiva e dalla soppressione del posto di lavoro o del reparto cui è addetto il lavoratore. Non è poi necessario che vengano sopresse tutte le mansioni del lavoratore, infatti è sufficiente anche una redistribuzione delle stesse fra il personale già esistente in azienda.

Il licenziamento può altresì essere motivato da esigenze tecnologiche (per es. utilizzo di nuovi macchinari che richiedono un minor numero di addetti oppure di personale che abbia competenze specifiche per poterle utilizzare) o anche dalla decisione imprenditoriale di distribuire diversamente il

lavoro all'interno dell'azienda oppure di esternalizzare determinate mansioni o attività. La soppressione del posto di lavoro, infatti, non implica necessariamente il venir meno dell'attività svolta dal dipendente licenziato ma tale attività potrebbe essere ripartita tra più lavoratori oppure svuotata di alcune mansioni per essere affidata ad un diverso dipendente con una qualifica inferiore o, al contrario potrebbe essere arricchita e, quindi, attribuita a chi è inquadrato in un livello superiore. Infine, il datore di lavoro potrebbe anche decidere di dismettere (in tutto o in parte) l'attività del lavoratore licenziato ed esternalizzarla con l'incarico – oggetto di un contratto di appalto o di lavoro autonomo o di collaborazione continuativa – di eseguire un'opera o un servizio con un effetto equivalente sul piano del risultato.

In tutti questi casi viene meno quello specifico posto di lavoro, inteso come articolazione dell'organizzazione produttiva di cui il datore di lavoro si avvaleva e che viene modificata dal licenziamento per giustificato motivo oggettivo.

Relativamente a questo requisito e cioè al fatto che il licenziamento per giustificato motivo oggettivo sia legato a ragioni economico/organizzative, la giurisprudenza è mutata nel tempo ed è destinata ancora ad evolversi.

Basti pensare che, storicamente, il licenziamento per giustificato motivo oggettivo, era legato, sostanzialmente, alla crisi dell'azienda che, per far fronte a una sfavorevole situazione economica, non contingente ma strutturale e influente in modo determinante sulla normale attività produttiva, era costretta a ridurre i costi, *in primis* mediante il taglio del personale.

Recentemente, invece, la Cassazione ha ritenuto legittimo anche il licenziamento finalizzato al raggiungimento di un maggior profitto per l'impresa. La Corte di Cassazione, nella recente Sentenza n. 25201 del 2016, ha stabilito infatti che anche le ragioni dirette ad una migliore efficienza gestionale ovvero ad un incremento della redditività dell'impresa e che determinino un effettivo mutamento dell'assetto organizzativo attraverso la soppressione di un posto di lavoro, possono legittimare il licenziamento individuale per giustificato motivo oggettivo: *«Ai fini della legittimità del licenziamento individuale intimato per giustificato motivo oggettivo ai sensi dell'art. 3 della legge n. 604 del 1966, l'andamento economico negativo dell'azienda non costituisce un presupposto fattuale che il datore di lavoro debba necessariamente provare ed il giudice accertare, essendo sufficiente che le ragioni inerenti all'attività produttiva ed all'organizzazione del lavoro, tra le quali non è possibile escludere quelle dirette ad una migliore efficienza gestionale ovvero ad un incremento della redditività dell'impresa, determinino un effettivo mutamento dell'assetto organizzativo attraverso la soppressione di una individuata posizione lavorativa»*.

Perché il licenziamento sia legittimo, occorre poi che ci sia un nesso causale tra il riassetto e le ragioni aziendali da un lato e il licenziamento dall'altro, nel senso appunto che le prime devono essere la causa del secondo e non viceversa. Nella lettera di licenziamento tali ragioni devono necessariamente essere esplicitate e occorre dunque indicare la decisione organizzativa (oggettivamente verificabile) che a monte determina la sop-

pressione del posto di lavoro. Il Giudice, infatti, è chiamato ad accertare che il riassetto aziendale sia all'origine del licenziamento anziché costituirne mero effetto «*Infatti, se tale redistribuzione fosse un mero effetto di risultato (e non la causale del licenziamento) si dovrebbe concludere che la vera ragione del licenziamento risiede altrove e non in un'esigenza di più efficiente organizzazione produttiva*» (Cass. n. 24502/2011).

Occorre inoltre utilizzare i principi di correttezza e buona fede nel scegliere il dipendente da licenziare e non porre in essere atti discriminatori. Poiché non ci sono delle indicazioni precise su come si debbano applicare i principi suddetti e in cosa essi consistano, occorre verificare quanto eventualmente scritto nel contratto collettivo applicato dall'azienda, in quanto spesso è proprio il CCNL a stabilire quali criteri si debbano utilizzare nella scelta del dipendente da licenziare (per es. quello con minore anzianità di servizio, con minori carichi di famiglia, ecc.). In mancanza di indicazioni, si può (deve) ricorrere ai criteri utilizzati per i licenziamenti collettivi. Infatti, la legge 223/1991 che disciplina i licenziamenti collettivi, indica anche i criteri di scelta dei lavoratori da licenziare, criteri che possono essere mutuati per disciplinare anche i licenziamenti individuali.

Infine, occorre rispettare l'obbligo del *repechage*, cioè verificare la possibilità di adibire il lavoratore ad altre mansioni al fine appunto di evitare il licenziamento.

Prima della riforma attuata dal *Jobs Act*, che ha profondamente modificato l'articolo 2103 codice civile, era forse più agevole verificare il rispetto dell'obbligo del *repêchage*, in quanto tale obbligo era chiaramente circoscritto alle sole mansioni equivalenti. Pertanto, in presenza delle altre condizioni (ragioni economiche/organizzative, nesso causale, correttezza e buona fede) e in assenza di mansioni equivalenti a quelle svolte dal lavoratore ed alle quali poterlo adibire, il licenziamento era legittimo.

Dopo la Riforma, la questione è apparsa più complicata. Infatti, avendo il *Jobs Act* modificato la disciplina delle mansioni, ci si è chiesto se la verifica della possibilità di adibire il lavoratore ad altre mansioni debba essere svolta ancora come in passato e cioè guardando soltanto alle mansioni equivalenti, oppure se sia necessario considerare anche le mansioni inferiori, quindi ogni posizione lavorativa dislocata all'interno dell'azienda, anche in rapporti di lavoro ad orario ridotto o, addirittura, in altre società appartenenti allo stesso gruppo, dilatando dunque il concetto del ripescaggio.

La risposta che è stata data dalla giurisprudenza (e sulla base di essa anche dalla dottrina), costituisce una via di mezzo.

Infatti, in prima battuta le mansioni alle quali occorre fare riferimento sono quelle appartenenti allo stesso livello e categoria legale di inquadramento del lavoratore e, in mancanza, occorre verificare anche se esistono mansioni appartenenti a livelli inferiori per le quali il lavoratore abbia competenze professionali e che siano compatibili con l'assetto organizzativo aziendale. Ciò significa che se da un lato il datore di lavoro non ha l'obbligo di creare una posizione alternativa ad hoc per il lavoratore, deve tuttavia verificare se nell'ambito dell'azienda ci sono posti vacanti che potrebbero

essere utilmente occupati dal lavoratore, tenuto conto della professionalità e delle competenze dello stesso anche appunto verificando l'esistenza di posti vacanti a livello inferiore rispetto a quello iniziale di assunzione, ciò proprio al fine di evitare il licenziamento, considerato come *extrema ratio*.

Pertanto, il discrimine pare essere appunto quello del rispetto quantomeno delle competenze professionali e dell'assetto organizzativo dell'azienda: se le mansioni disponibili appartengono allo stesso livello e categoria legale (art. 2103, c. 1, cod. civ.), il datore di lavoro le assegnerà al lavoratore senza necessità del suo consenso. Se le mansioni disponibili invece appartengono a un livello di inquadramento inferiore, purché rientranti nella medesima categoria legale, l'assegnazione non richiede il consenso del lavoratore, qualora sia imposta da una «*modifica degli assetti organizzativi aziendali che incide sulla posizione del lavoratore*» (art. 2103, c. 2, cod. civ.), come, dunque, nel caso di una situazione di esubero: nella lettera di comunicazione delle nuove mansioni, è tuttavia bene indicare il fatto che l'assegnazione avviene proprio per motivi economici/organizzativi e al fine di evitare il licenziamento.

In entrambi i casi, l'assegnazione della nuova mansione e del nuovo posto di lavoro, qualora disponibile, avverrà automaticamente da parte del datore di lavoro.

In tutti gli altri casi, (art. 2013, c. 6, cod. civ.) occorrerà invece il consenso del lavoratore: prima di procedere al licenziamento, dunque, il datore di lavoro ha l'obbligo di proporre il posto al lavoratore e, solo in caso di rifiuto potrà procedere al licenziamento.

Per gli assunti ante *Jobs Act* da imprese con più di 15 dipendenti, una possibilità per formulare l'offerta della mansione inferiore è la comparizione avanti all'Ispettorato Territoriale del Lavoro, nell'ambito della procedura di licenziamento prevista dall'articolo 7, legge 604/1966 come modificato dalla legge 92/2012. L'offerta potrà essere formalizzata a verbale in quella sede e l'eventuale rifiuto del lavoratore costituirà senz'altro una prova idonea dell'assolvimento dell'obbligo di *repêchage*. In caso di accettazione della nuova mansione, invece, il verbale costituirà l'accordo tra le parti per l'assegnazione delle mansioni inferiori.

Per quanto riguarda il controllo giudiziale circa la legittimità del licenziamento, la giurisprudenza di legittimità ha sempre affermato che «*il motivo oggettivo di licenziamento determinato da ragioni inerenti all'attività produttiva, nel cui ambito rientra anche l'ipotesi di riassetto organizzativo attuato per la più economica gestione dell'impresa, è rimesso alla valutazione del datore di lavoro, senza che il giudice possa sindacare la scelta dei criteri di gestione dell'impresa, atteso che tale scelta è espressione della libertà di iniziativa economica tutelata dall'art. 41 Cost., mentre al giudice spetta il controllo della reale sussistenza del motivo addotto dall'imprenditore; ne consegue che non è sindacabile nei suoi profili di congruità ed opportunità la scelta imprenditoriale che abbia comportato la soppressione del settore lavorativo o del reparto o del posto cui era addetto il dipendente licenziato, sempre che risulti l'effettività e la non pretestuosità del riassetto organizzativo operato*» (v. tra le più recenti Cass. n. 18409/2016).

Pertanto, da un lato il sindacato del Giudice non può riguardare le valutazioni tecniche, organizzative e produttive che competono al datore di lavoro, dall'altro la decisione imprenditoriale resta soggetta al controllo giudiziale sulla effettività della soppressione del posto di lavoro (esclusa nel caso di sostituzione con un lavoratore assunto per svolgere identiche mansioni, ma a minor costo); sulla effettività e non pretestuosità della ragione concretamente adottata dall'imprenditore a sostegno del recesso; sulla sussistenza del nesso causale tra l'accertata ragione inerente l'attività produttiva e l'organizzazione del lavoro come dichiarata dall'imprenditore e l'intimato licenziamento in termini di riferibilità e di coerenza rispetto all'operata ristrutturazione.

Nella lettera di licenziamento, dunque, occorre specificare i motivi che lo hanno determinato. Il datore di lavoro deve prestare particolare attenzione ai motivi che comunica in quanto poi non può più modificarli. Inoltre, la motivazione deve essere sufficientemente specifica e completa e non solo riportare genericamente che il licenziamento viene effettuato per ragioni economiche o a causa di una riorganizzazione aziendale. Ciò al fine di consentire da un lato al lavoratore di individuare con chiarezza la causa del suo licenziamento e, di conseguenza, consentirgli un'adeguata difesa, dall'altro al Giudice di verificare, per quanto di sua competenza come sopra detto, la fondatezza delle ragioni poste alla base del licenziamento.

Prima di inviare la vera e propria lettera di licenziamento, tuttavia, per gli assunti prima del *Jobs Act* e per le aziende con più di 15 dipendenti, è necessario attivare la procedura di conciliazione preventiva davanti alla Direzione Territoriale del Lavoro.

In sostanza, il datore di lavoro deve inviare una comunicazione alla DTL del luogo ove il lavoratore presta la sua opera e deve trasmetterla per conoscenza al lavoratore stesso. In tale lettera occorre indicare l'intenzione di procedere con il licenziamento, i motivi e le eventuali misure di assistenza alla ricollocazione del lavoratore. Entro 7 giorni dalla ricezione della richiesta, la DTL trasmette la convocazione al datore di lavoro ed al lavoratore. Il procedimento si conclude entro 20 giorni dal momento in cui la DTL ha trasmesso la convocazione, salvo che venga chiesta una sospensione (per un massimo di 15) da parte del lavoratore per legittimo e documentato impedimento. Se la conciliazione ha esito positivo e prevede la risoluzione consensuale del rapporto di lavoro, il lavoratore che ne abbia i requisiti può fruire dell'indennità di disoccupazione. Se il tentativo fallisce, il datore di lavoro può comunicare al lavoratore il licenziamento che produce effetti dal giorno della ricezione della richiesta di convocazione da parte della DTL, salvo il diritto del lavoratore al preavviso o alla relativa indennità sostitutiva.

Quanto alle conseguenze del licenziamento illegittimo, occorre fare una distinzione tra gli assunti ante *Jobs Act* (prima cioè del 7.3.2015) e i lavoratori assunti dopo tale data.

Per i vecchi assunti, nelle aziende fino a 15 dipendenti, qualora il licenziamento venisse giudicato illegittimo per mancanza del giustificato motivo oggettivo, il datore di lavoro può scegliere tra la riassunzione del lavoratore entro 3 giorni o il pagamento di una indennità risarcitoria di importo compreso

tra le 2,5 e le 6 mensilità dell'ultima retribuzione globale di fatto. In caso di mancanza della motivazione, il datore di lavoro sarà invece tenuto al risarcimento del danno secondo le regole generali in materia di inadempimento delle obbligazioni.

Per i nuovi assunti, qualora il licenziamento venisse giudicato illegittimo per mancanza del giustificato motivo oggettivo, il datore di lavoro sarà tenuto a corrispondere un'indennità risarcitoria pari a una mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del TFR per ogni anno di servizio, in misura comunque non inferiore a due e non superiore a sei mensilità.

Quanto alle aziende con più di 15 dipendenti, in caso di mancanza del giustificato motivo oggettivo consistenti nella manifesta insussistenza del fatto posto a base del licenziamento, nella inidoneità fisica o psichica del lavoratore e nella violazione dell'osservanza del periodo di comportamento, la sanzione sarà la reintegrazione del lavoratore oltre al pagamento di un'indennità risarcitoria (ultima retribuzione globale di fatto dal giorno del licenziamento a quello dell'effettiva reintegra, dedotto quanto il lavoratore ha percepito per lo svolgimento di altre attività lavorative o quanto avrebbe potuto percepire se si fosse dedicato con diligenza alla ricerca di una nuova occupazione). Tale indennità non può superare le 12 mensilità della retribuzione globale di fatto, oltre al pagamento dei contributi. In alternativa, salvo il diritto al risarcimento del danno come sopra indicato, il lavoratore può scegliere l'indennità sostitutiva della reintegra pari a 15 mensilità dell'ultima retribuzione globale di fatto.

Nelle altre ipotesi di mancanza del giustificato motivo oggettivo, diverse quindi da quelle sopra indicate, il rapporto si considererà risolto con effetto dalla data di licenziamento e il datore di lavoro sarà tenuto a pagare un'indennità risarcitoria omnicomprensiva da un minimo di 12 a un massimo di 24 mensilità dell'ultima retribuzione globale di fatto. In caso invece di mancanza della motivazione o di violazione della procedura, il rapporto si considererà risolto con effetto dalla data di licenziamento e il datore di lavoro sarà tenuto a pagare un'indennità risarcitoria omnicomprensiva da un minimo di 6 a un massimo di 12 mensilità dell'ultima retribuzione globale di fatto.

Per i nuovi assunti, in caso di mancanza del giustificato motivo oggettivo per disabilità fisica o psichica del lavoratore si avrà la reintegrazione del lavoratore oltre al pagamento di un'indennità risarcitoria (ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del TFR dal giorno del licenziamento a quello dell'effettiva reintegra, dedotto quanto il lavoratore ha percepito per lo svolgimento di altre attività lavorative in misura non inferiore a 5 mensilità), oltre al pagamento dei contributi. In alternativa, salvo il diritto al risarcimento del danno come sopra indicato, il lavoratore può scegliere l'indennità sostitutiva della reintegra pari a 15 mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del TFR. Nelle altre ipotesi di mancanza del giustificato motivo oggettivo, il rapporto si considererà risolto con effetto dalla data di licenziamento e il datore di lavoro sarà tenuto a pagare un'indennità risarcitoria pari a 2 mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del TFR per ogni anno di servizio, in misura comunque non inferiore a 4 e non superiore a 24 mensilità. Infine, in caso di mancanza di motivazione, si avrà la risoluzione

del rapporto con effetto dalla data del licenziamento e il datore di lavoro sarà tenuto a pagare un'indennità risarcitoria pari a 1 mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del TFR per ogni anno di servizio, in misura comunque non inferiore a 2 e non superiore a 12 mensilità.

Come si può vedere dunque, anche per quanto riguarda il licenziamento per giustificato motivo oggettivo la disciplina è molto complessa sia dal punto di vista sostanziale, sia dal punto di vista degli adempimenti e delle sanzioni, diverse non solo a seconda del limite dimensionale delle aziende, ma anche a seconda dell'epoca dell'assunzione del lavoratore.



---

# DOCUMENTAZIONE

---





Lettera direttoriale  
Prot. n. 34/0012604 del 29/12/2017

**Oggetto: Codice del Terzo settore. Questioni di diritto transitorio. Prime indicazioni.**

Il codice del Terzo settore introduce un'articolata normativa attraverso la quale si intende fornire una disciplina organica in materia, superando la frammentarietà della legislazione preesistente, che risentiva di un approccio atomistico che aveva finito per produrre disposizioni molto diversificate tra loro, in quanto strutturate sulle singole tipologie di enti. In tale prospettiva assumono un ruolo centrale la definizione di ente del Terzo settore, le norme organizzative degli enti medesimi, la disciplina del volontariato, il regime fiscale ed il sistema del registro unico nazionale del Terzo settore.

La complessità del processo di adeguamento al nuovo quadro normativo è stata tenuta nel debito conto da parte del legislatore, sotto due diversi profili.

Da un lato, infatti, l'articolo 101, comma 2 assegna alle associazioni di promozione sociale, alle organizzazioni di volontariato e alle Onlus un termine di 18 mesi decorrenti dalla data di entrata in vigore del codice medesimo (3 agosto 2017), al fine di apportare ai propri statuti le modifiche derivanti dall'obbligo di conformarsi alla novella legislativa, attraverso, peraltro, lo strumento dell'assemblea ordinaria, atto a realizzare in forma meno onerosa le modifiche in argomento.

Dall'altro, il legislatore ha espressamente diversificato, sotto il profilo temporale, l'efficacia applicativa di talune disposizioni. Più specificamente, in materia fiscale, l'articolo 104, comma 1 prevede che le disposizioni in esso indicate si applichino a partire dal periodo d'imposta successivo al 31.12.2017: in ogni caso, tutte le disposizioni fiscali contenute nel titolo X del codice, fatta salva l'applicazione transitoria sopra cennata, potranno essere applicate solo una volta ricevuta l'autorizzazione da parte della Commissione europea. Altre disposizioni, viceversa, trovano applicazione solo successivamente all'operatività del registro unico nazionale. Al riguardo giova evidenziare come l'articolo 53 del codice prevede che entro un anno dalla data di entrata in vigore del codice medesimo, con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, adottato previa intesa con la Conferenza Stato-Regio-

ni, sia definita la procedura per l'iscrizione nel Registro e vengano individuati i documenti da presentare e le modalità di deposito degli atti, unitamente alle regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro nonché le sue modalità di comunicazione con il Registro delle imprese. Tale atto è indispensabile per assicurare su tutto il territorio nazionale l'uniformità delle regole e dei requisiti di cui all'articolo 5, comma 1 lett. h) e all'articolo 7, comma 1 della legge delega. Nei centottanta giorni successivi all'entrata in vigore del sopra menzionato decreto ministeriale, le Regioni disciplineranno i procedimenti di propria competenza riguardanti l'emanazione dei provvedimenti di iscrizione e di cancellazione dal registro medesimo, rendendo operativo il registro entro sei mesi dalla predisposizione della struttura informatica.

In ragione di ciò, il codice all'articolo 101 detta due norme particolarmente rilevanti, atte a disciplinare il periodo transitorio intercorrente tra l'entrata in vigore del codice stesso e l'operatività del registro unico nazionale. La prima disposizione, contenuta nel comma 2, stabilisce che fino all'operatività di quest'ultimo registro, continuano a trovare applicazione le norme previgenti, ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei registri Onlus, nei registri del volontariato e dell'associazionismo di promozione sociale. Il successivo comma 3 prevede che, nelle more dell'istituzione del registro unico (*rectius* fino all'operatività del registro medesimo) il requisito dell'iscrizione al registro unico nazionale si intende soddisfatto attraverso l'iscrizione degli enti ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore.

Alla luce di tali disposizioni, si devono pertanto risolvere le questioni applicative sollevate medio tempore da alcune amministrazioni regionali, al fine di assicurare l'uniforme applicazione su tutto il territorio nazionale delle disposizioni precedentemente richiamate. Il presente documento tratta pertanto delle associazioni di promozione sociale e delle organizzazioni di volontariato, per le quali sono operanti gli attuali registri nazionale (limitatamente alle associazioni di promozione sociale), regionali e delle Province autonome; esso non include il tema riguardante le Onlus, per il quale è in corso uno specifico approfondimento congiunto con l'Agenzia delle Entrate.

Ciò premesso, il differimento dell'efficacia temporale delle disposizioni sul nuovo sistema di registrazione degli enti del Terzo settore, unitamente alla previsione di un arco temporale sufficientemente congruo a consentire agli enti medesimi di apportare ai propri statuti le modifiche o integrazioni necessarie a rendere gli statuti medesimi coerenti con il nuovo quadro normativo previsto nel codice, comporta la necessità di operare una necessaria distinzione tra il profilo privatistico, riguardante l'ordinamento e l'organizzazione degli enti del Terzo Settore, dal profilo pubblicistico, afferente ai rapporti con la pubblica amministrazione in tema di procedimenti relativi all'iscrizione o alla cancellazione dagli attuali registri pubblici. In ragione di ciò, le iscrizioni agli attuali registri (a titolo meramente esemplificativo, ai registri regionali del volontariato) continueranno ad essere regolate dalle norme procedurali in essere: in sede di verifica della sussistenza dei requisiti richiesti per l'iscrizione, dovrà essere operata una necessaria distinzione tra gli enti che si sono

costituiti prima della data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 117/2017 e quelli che si sono costituiti a partire dal 3.8.2017. Nel primo caso, la verifica dovrà essere condotta sulla base della normativa vigente al momento della costituzione dell'organizzazione: qualora dovesse essere riscontrata una corrispondenza solo parziale delle disposizioni statutarie con le norme del codice, tale disallineamento non potrà *ex se* costituire motivo di rigetto della domanda di iscrizione, dovendosi tenere presente che gli enti hanno a disposizione il termine di 18 mesi per apportare le conseguenti modifiche al proprio statuto.

Viceversa, gli enti che si sono costituiti a partire dal 3 agosto 2017 sono tenuti a conformarsi *ab origine* alle disposizioni codicistiche, purché queste siano applicabili in via diretta ed immediata. Ai fini dell'individuazione delle norme che presentano tali caratteristiche, si deve ritenere che nel periodo transitorio non sono suscettibili di immediata applicazione le norme del codice del Terzo settore che presentano un nesso di diretta riconducibilità all'istituzione ed all'operatività del registro unico nazionale, ovvero all'adozione di successivi provvedimenti attuativi.

Coerentemente con tale impostazione, non essendo operativo il registro unico nazionale, non potrà trovare ancora applicazione la procedura semplificata di acquisizione della personalità giuridica di cui all'articolo 22: i limiti patrimoniali minimi fissati dal comma 4 del medesimo articolo potranno tuttavia costituire, in assenza di puntuali disposizioni normative sul tema, un parametro atto a sostenere la valutazione discrezionale dell'organo competente sull'adeguatezza della dotazione patrimoniale dell'ente.

Parimenti, non possono trovare immediata applicazione gli obblighi di pubblicazione sul registro degli atti e degli elementi informativi di cui all'articolo 48.

L'articolo 14 prevede per gli enti del Terzo settore di maggiori dimensioni l'obbligo di adottare il bilancio sociale, da redigersi secondo linee guida da definirsi con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, al termine di un articolato percorso consultivo. La conformità alle linee guida rappresenta un elemento pregnante, ove si consideri che l'organo di controllo dell'ente del Terzo settore dovrà fornirne specifica attestazione, ai sensi del successivo articolo 30, comma 7. Fino all'emanazione delle linee guida in parola, pertanto, si deve ritenere che l'adozione del bilancio sociale da parte degli enti del Terzo settore assuma carattere facoltativo.

Per altro verso, si devono considerare immediatamente applicabili le norme afferenti ai requisiti sostanziali degli enti del Terzo settore: si fa in particolare riferimento alle disposizioni di cui agli artt. 32 e 35 del codice, dedicate, rispettivamente alle organizzazioni di volontariato e alle associazioni di promozione sociale, ove sono da ritenersi già cogenti le prescrizioni attinenti al numero minimo di soggetti (siano essi persone fisiche o soggetti superindividuali) e alla forma giuridica necessari ai fini della costituzione di un'organizzazione di volontariato o di un'associazione di promozione sociale. In questo caso, poiché si tratta di elementi imm modificabili, che conformano *ab initio* un ente, essi devono essere presenti sin dal momento iniziale di

costituzione dell'ente, ove, beninteso, questa sia avvenuta dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 117/2017.

Indipendentemente dal relativo deposito presso il registro unico nazionale, tutti gli enti del Terzo settore sono tenuti alla redazione del bilancio di esercizio, nelle forme di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 13: l'attuale mancanza della modulistica, da definirsi con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, non esonera gli enti da tale adempimento, traducendosi detta mancanza esclusivamente nell'eterogeneità dei documenti contabili in questione.

L'applicazione della norma di cui all'articolo 14, comma 2, riguardante l'obbligo di pubblicazione annuale sul proprio sito internet degli emolumenti, compensi o corrispettivi, a qualsiasi titolo attribuiti dagli enti del Terzo settore ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti ed ai propri associati, non è in alcun modo condizionata dall'operatività del registro unico nazionale: essa, peraltro, in considerazione del riferimento temporale annuale ivi contenuto, dovrà cominciare a trovare attuazione a partire dal 1° gennaio 2019, con riferimento alle attribuzioni disposte nel 2018, cioè nel primo anno successivo all'entrata in vigore della norma in esame.

Altra questione rilevante attiene alla denominazione sociale dell'ente e all'utilizzo degli acronimi ETS, ODV, APS. Per queste ultime due fattispecie, durante il periodo transitorio, non sorge alcun problema in ordine all'utilizzo dei relativi acronimi da parte delle organizzazioni che risultano iscritte nei registri di settore, alla luce della clausola di equivalenza contenuta nell'articolo 101, comma 3 del codice. Discorso diverso deve essere fatto per gli enti non rientranti nelle tipologie particolari sopra indicate o non in possesso della qualifica fiscale di Onlus. Poiché la qualificazione giuridica di ente del Terzo settore, discende, tra l'altro, dall'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore (articolo 4, comma 1 del codice), l'acronimo ETS, anche se previsto nella denominazione sociale, non sarà spendibile nei rapporti con i terzi, negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni con il pubblico.

Un'ulteriore questione di diritto transitorio riguarda il nuovo sistema di governance dei Centri di servizio per il volontariato (CSV), introdotto dagli articoli 61 e ss. del codice del Terzo settore, il quale, tra l'altro, attribuisce all'Organismo nazionale di controllo (ONC) – avente la natura di fondazione di diritto privato, dotata di personalità giuridica, da costituirsi con decreto ministeriale e sottoposta alla vigilanza del Ministero del lavoro e delle politiche sociali – di stabilire il numero di enti accreditabili come CSV sul territorio nazionale, sulla base dei criteri fissati nell'articolo 61 e di rilasciare il successivo accreditamento. L'articolo 101, comma 6 stabilisce che in sede di prima applicazione e fino al 31.12.2017, sono accreditati come CSV gli enti già istituiti come CSV in forza del D.M. 8.10.1997. Al riguardo, poiché è ancora in corso il processo di costituzione dell'ONC, si deve ritenere, in ossequio all'esigenza di salvaguardare, senza soluzione di continuità, la funzione di sostegno e di qualificazione del volontariato, che i CSV già istituiti sulla base della previgente normativa continueranno a svolgere i loro compiti, anche

successivamente al 31.12.2017 e fino al loro accreditamento o all'accREDITamento come CSV di altro ente.

Analogamente, l'articolo 101, comma 5 prevede, a far data dalla costituzione dei relativi organismi territoriali di controllo (OTC), lo scioglimento degli attuali comitati di gestione (Co.GE), previsti dall'articolo 2, comma 2 del D.M. 8.10.1997 e la devoluzione del loro patrimonio residuo al Fondo unico nazionale (FUN) nei novanta giorni successivi. Qualora, nelle more dell'istituzione dei nuovi OTC si verifichi la scadenza del mandato biennale del Co.Ge, quest'ultimo potrà continuare ad operare in regime di prorogatio fino alla data del suo scioglimento *ex lege*, al fine di evitare che la discontinuità dell'azione possa arrecare grave pregiudizio sia alle funzioni di amministrazione dei vigenti fondi speciali per il volontariato che alla successiva attività liquidatoria che il regime transitorio impone ai presidenti dei Co.Ge ad avvenuta istituzione dei nuovi OTC.

IL DIRETTORE GENERALE  
Alessandro Lombardi