



Beni “del” ramo di Terzo Settore dell’ente ecclesiastico

di Don Lorenzo Simonelli

Ora che vi è chiarezza circa la tempistica della piena entrata in vigore della Riforma del Terzo Settore, anche gli enti ecclesiastici si interrogano con maggior precisione riguardo l’opportunità dell’assunzione della qualifica parziale di Terzo Settore o d’Impresa Sociale riguardo attività già in essere (anche come ramo Onlus) o che intendono cominciare.

La riflessione ha, così, valicato l’analisi di contenuti astratti e generali (“cosa richiede e prevede il Codice del Terzo Settore e il Decreto sull’Impresa Sociale per gli enti religiosi che intendo assumere questa disciplina promozionale?”) e comincia a focalizzare la propria attenzione sugli effetti (sia positivi che limitativi) che la costituzione di un ramo implica per l’ente, la sua governance, la sua operatività, nonché l’uso del patrimonio e delle risorse generate dalle attività di interesse generale.

Un macro-argomento di questa analisi puntuale è la condizione dei beni dell’ente ecclesiastico che – come si vedrà – in modi diversi sono considerati “del” ramo, e dei conseguenti vincoli in merito alla possibilità di disporne liberamente.

Non si tratta di una situazione del tutto sconosciuta agli enti ecclesiastici in quanto già il D. Lgs. 460/1997 sulle Onlus prevedeva alcuni effetti – limitativi – riguardo i beni che l’ente ecclesiastico intendeva utilizzare e “spesare” per le attività del ramo Onlus, nonché i relativi avanzi di gestione:

- lett. d), c. 1, art. 10, “il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell’organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre Onlus che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura”;
- lett. e), c. 1, art. 10, “l’obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse”;
- lett. f), c. 1, art. 10, “l’obbligo di devolvere il patrimonio dell’organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito l’organismo di controllo di

cui all’art. 3, c. 190 L. 23.12.1996, n. 662, salvo diversa destinazione imposta dalla legge”. Per la corretta individuazione del quantum circa quest’ultimo obbligo la Circolare AdE 59/2007 ha esplicitato la rilevanza della dimensione de “l’incremento patrimoniale”, assente nella lettera della norma: “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, c. 1, lett. f) D. Lgs. 460/1997, 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”.

Il Codice di Terzo Settore e il Decreto Impresa Sociale sono, però, andati oltre; infatti, dopo aver confermato i vincoli già presenti nella disciplina Onlus in ordine alla destinazione e ai limiti riguardo l’utilizzo dei beni inerenti alle attività configurate in ramo,

D. Lgs. 117/2017

Art. 8	<ol style="list-style-type: none"> 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: [...]
--------	---

Art. 9	1. In caso di estinzione o scioglimento, il patrimonio residuo è devoluto, previo parere positivo dell'Ufficio di cui all'art. 45, c. 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 D. Lgs. 7.03.2005, 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.
Art. 50	2. L'ente cancellato dal Registro unico nazionale per mancanza dei requisiti che vuole continuare a operare ai sensi del codice civile deve preventivamente devolvere il proprio patrimonio ai sensi dell'art. 9, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel Registro unico nazionale.

D. Lgs. 112/2017

Art. 3	1. Salvo quanto previsto dal c. 3 e dall'art. 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 c. 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 c. 3, lett. a). Ai sensi e per gli effetti di cui al presente comma, si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili: [...].
Art. 12	5. 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'art. 3, c. 3, lett. 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'art. 16, c. 1, secondo le disposizioni statutarie. La disposizione di cui al presente comma non si applica agli enti di cui all'art. 1, c. 3.

hanno prescritto agli enti religiosi che intendono dar vita ad un ramo di Terzo Settore o d'Impresa Sociale

di identificare un gruppo di beni che saranno riservati (segregazione reale) alle ragioni dei creditori delle attività

del ramo stesso:

D. Lgs. 117/2017		D. Lgs. 112/2017	
Art. 4, c. 3.	Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'art. 13. I beni che compongono il patrimonio destinato sono indicati nel regolamento, anche con atto distinto ad esso allegato. Per le obbligazioni contratte in relazione alle attività di cui agli artt. 5 e 6, gli enti religiosi civilmente riconosciuti e le fabbricerie di cui all'art. 72 L. 222/1985 rispondono nei limiti del patrimonio destinato. Gli altri creditori dell'ente religioso civilmente riconosciuto o della fabbriceria non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di cui ai citati artt. 5 e 6.	Art. 1, c. 3.	Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'art. 9. I beni che compongono il patrimonio destinato sono indicati nel regolamento, anche con atto distinto ad esso allegato. Per le obbligazioni contratte in relazione alle attività di cui all'art. 2, gli enti religiosi civilmente riconosciuti e le fabbricerie di cui all'art. 72 L. 222/1985 rispondono nei limiti del patrimonio destinato. Gli altri creditori dell'ente religioso civilmente riconosciuto o della fabbriceria non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di cui al citato art. 2.

Diventa, così, necessario approfondire le implicazioni che sorgono da questo nuovo e più ampio quadro normativo, nonché le correlazioni che si generano tra le due distinte discipline:

- quella relativa ai limiti riguardo l'utilizzo dei beni per attività estranee a quelle cui si applica il regime di Terzo Settore o d'Impresa Sociale, e
- quella (nuova) relativa alla segregazione reale del gruppo di beni "destinati" alle ragioni dei creditori pertinenti alle attività del ramo.

Di per sé può configurarsi anche una

terza condizione riguardo i beni di proprietà dell'ente religioso che istituisce un ramo: si tratta dei beni che pur non essendo inclusi nel patrimonio destinato, né "inerenti" alle attività che costituiscono il ramo, sono comunque utilizzati per realizzare le opere del ramo.

La ratio del vincolo di destinazione e del divieto di usi per attività diverse da quelle statutarie/regolamentari.

La disciplina Onlus disponeva dei vincoli riguardo l'uso e la destina-

zione finale dei beni a motivo delle agevolazioni riconosciute a tali enti che consentivano al loro patrimonio di crescere quantitativamente e qualitativamente, come esplicitamente confermato dalla circolare 59/2007: "Ciò posto, nel confermare detta conclusione che, come già precisato nella citata circolare 168/E/1998, è stata adottata in considerazione della ratio della disposizione recata dall'art. 10, c. 1, lett. f) D. Lgs. 460/1997, intesa ad impedire all'ente che cessa per qualsiasi ragione di esistere come ONLUS, la distribuzione del patrimonio, co-

stituito anche in forza di un regime fiscale privilegiato [...].

Alla luce di questa considerazione, l'Agenzia per le Onlus (Atto di indirizzo del 7.05.2008) ha approfondito la questione segnalando che è, però, necessario verificare puntualmente se l'aumento di valore (patrimonio incrementale) è riconducibile alle agevolazioni proprie delle Onlus oppure ad altri fattori estrinseci: "Tuttavia, lo stato patrimoniale non è sufficiente ad individuare l'incremento di patrimonio che deve soggiacere al vincolo devolutivo in quanto consentendo di operare solo una differenza aritmetica di quanto detenuto dall'ente ante e post qualifica, non permette di stabilire se l'incremento patrimoniale derivi dal regime fiscale agevolato di cui l'ente ha fruito o da altre ragioni non dipendenti dal suddetto regime. A titolo esemplificativo si pensi all'ipotesi di un immobile di proprietà dell'ente anteriormente all'assunzione della qualifica, il cui valore di mercato si sia incrementato nel corso degli anni e che, al momento della perdita di qualifica, risulti iscritto nello stato patrimoniale ad un valore superiore. È evidente, in tale caso, che l'incremento di valore, non avendo alcun legame con il regime fiscale agevolato di cui l'ente ha fruito, non dovrà essere soggetto a devoluzione. [...] Si analizzi l'ipotesi in cui un ente possieda, ante qualifica Onlus, una partecipazione azionaria od un immobile che venga successivamente ceduto realizzando una plusvalenza sul valore iniziale; è evidente che l'incremento conseguito sarà parte del patrimonio preesistente e non sarà soggetto all'obbligo di devoluzione in quanto non derivante dal regime agevolato di cui l'ente ha fruito. [...] In conclusione, ogniqualvolta un bene, parte del patrimonio ante qualifica, sia presente anche nel patrimonio al momento della perdita della qualifica, l'eventuale sua variazione di valore, non legata alla fruizione del regime Onlus, non rileva ai fini della determinazione del patrimonio da devolvere".

Quanto emerso in riferimento alla

corretta identificazione del "patrimonio incrementale" in riferimento alle Onlus dovrebbe poter essere assunto – almeno per quanto concerne la ratio della norma e fino a nuove indicazioni di prassi – anche come criterio interpretativo delle disposizioni di cui agli artt. 8, 9 e 50 del CTS e gli artt. 3 e 12 del Decreto.

Se solo il patrimonio incrementale è soggetto ad un vincolo riguardo la sua destinazione quando si verifica la perdita (anche volontaria) della qualifica, occorre prestare attenzione al fatto che il divieto di utilizzo per attività estranee al ramo – come pure il divieto della distribuzione anche indiretta – non si riferisce solo all'incrementale ma riguarda i beni "del" ramo di Terzo Settore o d'Impresa Sociale.

Dunque, dalla disciplina degli artt. 8, 9 e 50 del CTS e 3 e 12 del Decreto, emergono due vincoli distinti,

- a) il divieto di utilizzare i beni "del" ramo per attività/finalità diverse da quelle previste nel Regolamento (sia di interesse generale che diverse);
- b) l'obbligo – all'atto della perdita di qualifica, anche volontaria – di destinare/attribuire il patrimonio incrementale del ramo ad "ad altri enti del Terzo settore secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale" (art. 9, CTS).

Resta da individuare il tempo e il modo di costituzione di questo insieme di beni "del" ramo.

Nel caso l'ente ecclesiastico abbia attivato un ramo Onlus o già gestisca un'opera in regime di impresa, i beni che sono attratti al ramo, nonché quelli inerenti all'attività d'impresa, saranno considerati i beni "del" ramo, dunque soggetti alla disciplina sopra citata. Nel caso l'ente ecclesiastico voglia non assoggettare al regime di Terzo Settore alcuni beni già in regime di impresa, è necessario prima provvedere alla cosiddetta "estromissione" del cespite (operazione il cui costo fiscale deve essere attentamente valutato).

Qualora, invece, l'ente ecclesiastico dia vita ad una nuova attività che intende svolgere immediatamente in regime di Terzo Settore o d'Impresa Sociale, l'insieme dei beni "del" ramo sono quelli utilizzati per tale attività (incluse tutte le offerte, liberalità e contributi raccolti per quest'ultima). In riferimento a questa situazione possono, invece, rimanere estranei al gruppo di beni "del" ramo – soggetti all'obbligo di devoluzione e al divieto di utilizzo per attività estranee – quelli che pur essendo utilizzati per le attività del ramo non sono "spesati" attingendo alle risorse del ramo. È il caso dell'edificio di proprietà della parrocchia che è destinato all'attività di scuola dell'infanzia svolta in regime di Terzo Settore, ma per la cui manutenzione straordinaria si attinge a risorse estranee al ramo (per esempio le entrate relative alle attività di religione o culto o ad altre e distinte attività rispetto a quelle configurate in ramo) e non ai proventi ed entrate dell'attività scolastica.

La ratio del "patrimonio destinato".

Del tutto differente è la ratio che presiede all'istituto del patrimonio destinato – alla luce della novella dell'art. 66, c. 01, lett. a) e b) D.L. 77/2021, modificato in sede di conversione dalla L. 108/2021 – che ora assume la veste di vero e proprio patrimonio separato, in quanto a norma dell'art. 4, c. 3 del CTS "Per le obbligazioni contratte in relazione alle attività di cui agli artt. 5 e 6, gli enti religiosi civilmente riconosciuti [...] rispondono nei limiti del patrimonio destinato. Gli altri creditori dell'ente religioso civilmente riconosciuto [...] non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di cui ai citati artt. 5 e 6".

Se i vincoli legali sui beni "del" ramo di cui si è detto sopra intendono impedire che le agevolazioni riconosciute agli enti di Terzo settore o d'Impresa Sociale possano beneficiare/arricchire attività che (i) non sono di interesse generale (fatte salve quelle

“diverse” dell’art. 6 CTS) o (ii) non sono gestite da enti di Terzo Settore o d’Impresa Sociale, il patrimonio destinato non può essere utilizzato per adempiere le obbligazioni contratte al di fuori delle attività del ramo. Dunque, la ratio di questo nuovo istituto prescritto agli enti ecclesiastici che istituiscono un ramo di Terzo Settore o d’Impresa Sociale non trova la sua origine nei benefici del Terzo Settore ma nella scelta del legislatore di rafforzare la tutela dei creditori delle attività del ramo.

Riguardo al modo di individuare i beni che costituiscono il patrimonio destinato, il legislatore ha prescritto che siano “indicati nel regolamento, anche con atto distinto ad esso allegato” (art. 4, c. 3 CTS).

Occorre, però, esaminare le diverse situazioni a partire dalle quali l’ente ecclesiastico istituisce il ramo per far chiarezza circa la composizione e la consistenza del patrimonio destinato. In prima battuta i beni “del” ramo di cui si è detto al paragrafo precedente sono anche i beni “del” patrimonio destinato quando preesiste un ramo Onlus o un’attività svolta in regime di impresa. In questa situazione, il libro cespiti e/o l’inventario disegnano anche il perimetro del patrimonio destinato.

Di per sé il patrimonio destinato iniziale non può che avere valore positivo, sia in presenza di un’attività del tutto nuova, sia quando si tratta di attività già esistente e dotata, quindi, di un attivo e di un passivo; tuttavia, non si esclude che l’ente ecclesiastico possa anche trovarsi nella condizione di un patrimonio relativo ad attività già in essere – e che ora intende gestire in regime di Terzo Settore – di valore negativo. In tal caso l’ente ecclesiastico è tenuto ad assegnare a tale patrimonio altri beni (immobili, finanziari, o diritti suscettibili di valutazione economica) affinché il patrimonio destinato – a garanzia per i creditori già esistenti – abbia un valore positivo, al netto delle passività relative all’attività. In

questa circostanza anche gli ulteriori beni dell’ente ecclesiastico che sono assegnati al patrimonio delle attività che d’ora in poi saranno gestite in regime di Terzo Settore – costituendo così il patrimonio destinato iniziale (di cui occorre far menzione nel Regolamento o in un allegato) – saranno riservati alle ragioni dei creditori del ramo. Come anticipato, questi beni non necessariamente costituiranno anche il novero di beni “del” ramo di cui al paragrafo precedente in quanto non è detto che beneficino anche delle agevolazioni tipiche del Terzo Settore. Si veda il caso di una unità immobiliare che all’atto della istituzione del ramo di Terzo Settore o d’Impresa Sociale viene aggregata al patrimonio di un’attività già ramo Onlus, e il cui valore consente di dar vita ad un patrimonio destinato di valore positivo. In tale ipotesi se questo bene non sarà speso con le risorse del ramo di Terzo Settore o d’Impresa Sociale potrà essere utilizzato anche per attività non incluse nel ramo, come pure gli eventuali redditi (per esempio, di locazione) prodotti. Neppure è escluso o vietato che il bene possa essere utilizzato per le attività del ramo; qualora non sia speso con le risorse finanziarie da esse generate, non dovrebbero esservi impedimenti a ritenerlo estraneo rispetto ai vincoli di destinazione di cui all’art. 9 CTS e all’art. 12 del Decreto.

Le situazioni che si possono incontrare al momento della costituzione di un ramo di Terzo Settore o d’Impresa Sociale non sono definibili a priori, per questo motivo non è possibile una rassegna esaustiva delle questioni che l’amministratore dell’ente ecclesiastico ed il Notaio dovranno affrontare all’atto della costituzione del patrimonio destinato riguardo l’individuazione dei beni che lo compongono. A parere di chi scrive, resta però un punto fermo che è diversa la logica giuridica che presiede ai vincoli di cui agli artt. 8, 9 e 50 del CTS e degli artt. 3 e 12 del Decreto rispetto a quella che

regge il nuovo istituto del patrimonio destinato.

Alcune questioni non trovano esplicita soluzione nel testo del Codice, né nel D.M. 106/2020. In particolare:

- a) riguardo la questione di come riconoscere e definire il valore dei beni che costituiscono il patrimonio destinato potrebbe non essere necessaria una perizia, anzitutto quando l’istituendo ramo di Terzo Settore o d’Impresa Sociale è costituito da un’attività già svolta in forma d’impresa, cui corrisponde una contabilità ordinaria ed uno stato patrimoniale, con l’inventario (registro dei beni ammortizzabili);
 - b) il fatto che sia richiesto un elenco (iniziale) dei beni che costituiscono il patrimonio destinato non dovrebbe implicare che tale elenco debba essere continuamente aggiornato, in quanto già la tenuta della contabilità separata assicura la documentazione analitica e la valorizzazione dei beni e dei debiti relativi alle attività del ramo; occorre approfondire la questione quando il ramo può provvedere agli obblighi contabili nella forma della contabilità semplificata o per cassa (priva di stato patrimoniale) come previsto dall’art. 12, c. 2 CTS;
 - c) ci si interroga anche riguardo la necessità di provvedere alla trascrizione nei registri immobiliari del vincolo che si genera nei confronti dei beni immobili che fanno parte del patrimonio destinato; al pari del *modus operandi* previsto per i patrimoni separati, potrebbe essere necessario operare in tal senso.
- Da ultimo merita di essere segnalato che il vincolo “alle ragioni dei creditori delle attività del ramo” non implica necessariamente l’inalienabilità dei beni che costituiscono il patrimonio destinato. Tuttavia, l’amministratore dell’ente ecclesiastico (e dunque delle attività del ramo) è tenuto ad assicurare a tali creditori una massa di beni sufficienti a soddisfare le loro ragioni creditorie.