

LE AGEVOLAZIONI FISCALI DELL'ATTIVITÀ DEGLI ENTI RELIGIOSI NEL TERZO SETTORE: DAL DIRITTO SPECIALE AL REGIME COMUNE

TAX BENEFITS FOR THE ACTIVITIES OF RELIGIOUS ENTITIES IN THE THIRD SECTOR: FROM SPECIAL LAW TO THE COMMON REGIME

Daniela Milani*

Professore ordinario

Università degli Studi di Milano

Dipartimento di Scienze giuridiche Cesare Beccaria

Margherita Del Deo*

Dottoranda

Università degli Studi di Milano

Dipartimento di Scienze giuridiche Cesare Beccaria

Fecha de recepción:05/07/2024

Fecha de aceptación:28/07/2024

RESUMEN

La riforma del Terzo Settore ha introdotto profondi cambiamenti, che stanno comportando una trasformazione giuridica, culturale, economica e sociale significativa, con particolare impatto sugli enti religiosi civilmente riconosciuti. I recenti interventi normativi hanno ampliato il perimetro di riferimento per gli enti religiosi civilmente riconosciuti, promuovendo un ricorso più esteso al diritto comune e segnando, di conseguenza, un allontanamento dal regime speciale precedente. La nuova disciplina fiscale, gli obblighi normativi in tema di trasparenza e accountability, nonché l'innovativa previsione dei rapporti con la pubblica amministrazione sono solo alcune delle disposizioni che denotano come la riforma miri a ridurre la specialità e il mimetismo giuridico degli enti religiosi, incoraggiandoli a operare in un contesto di diritto comune. Tali enti sono perciò chiamati a decidere se adottare il nuovo regime giuridico o conti-

* La struttura e il contenuto del presente contributo sono stati discussi da entrambe le autrici: a ogni buon conto i paragrafi 1, 2, 3, 4 e 5 sono opera di Daniela Milani; i paragrafi 4.1 e 4.2 di Margherita del Deo.

nuare con quello precedente, consapevoli che quest'ultima scelta potrebbe relegarli ai margini del nuovo sistema del Terzo Settore, che è orientato verso comunità più inclusive e coese.

ABSTRACT

The reform of the Third Sector has introduced profound changes, leading to significant legal, cultural, economic, and social transformation, with a particular impact on civilly recognized religious entities. Recent regulatory interventions have expanded the reference framework for civilly recognized religious entities, promoting a broader application of common law and consequently marking a departure from the previous special regime. The new fiscal discipline, regulatory obligations regarding transparency and accountability, as well as the innovative provision for relationships with public administration, are just some of the measures that indicate how the reform aims to reduce the specialty and legal mimicry of religious entities, encouraging them to operate within a common law context. These entities are therefore called upon to decide whether to adopt the new legal regime or continue with the previous one, being aware that the latter choice could marginalize them within the new Third Sector system, which is oriented towards more inclusive and cohesive communities.

PALABRAS CLAVE

Terzo settore; enti religiosi civilmente riconosciuti; sussidiarietà orizzontale; vantaggi fiscali; rapporti con la pubblica amministrazione.

KEY-WORDS

Third sector; civilly recognized religious entities; horizontal subsidiarity; fiscal incentives; relations with public administration.

SUMARIO. 1. Premessa. 2. Il nuovo perimetro soggettivo dell'ente religioso civilmente riconosciuto disegnato dalla riforma del Terzo Settore. 3. Il venir meno dell'alibi delle associazioni di promozione sociale per gli enti delle confessioni religiose non riconosciute. 4. Le prospettive aperte dalla riforma, 4.1 Sul versante tributario. 4.2 Sul versante del bilancio sociale e della collaborazione con la pubblica amministrazione. 5. Conclusioni.

1. PREMESSA

Già di per sé rimarchevole per l'impatto sociale, economico e culturale generato, la riforma del Terzo Settore (d'ora innanzi TS), che è stata varata con il d. Lgs. n. 117/2017, assume un significato del tutto peculiare, se guardata con gli occhi dell'ecclesiasticista¹. Le novità introdotte sul versante degli enti delle confessioni religiose rappresentano infatti una sorta di spartiacque tra il regime previgente, prevalentemente improntato al diritto speciale², e quello introdotto in attuazione della legge delega n. 106/2016 di riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale.

Tali novità agiscono su due piani: da un lato, sui criteri che consentono l'accesso degli enti religiosi alla disciplina introdotta con la riforma del TS; dall'altro, sulle agevolazioni destinate a promuovere – senza differenze di regime– l'attività svolta dagli enti di TS³ per il

¹ Ex multis GIANFREDA, A., ABU SALEM, M. (a cura di), *Enti religiosi e riforma del terzo settore*, Tricase (Le), Libellula Edizioni, 2018; BETTETINI, A., *Ente ecclesiastico, beni religiosi e attività di culto*, Milano, Giuffrè, 2019; FERRANTE, M., *Enti religiosi/ecclesiastici e riforma del Terzo settore*, Torino, Giappichelli, 2019; D'ANGELO, G., *Declinazioni giuridiche del fine di religione e di culto. Dalla forma all'interesse*, Torino, Giappichelli, 2020; BOLGIANI, I., *Gli effetti della riforma del terzo settore in materia di «enti religiosi civilmente riconosciuti»*, Torino, Giappichelli, 2021; CAVANA, P., (a cura di), *Gli enti ecclesiastici nella riforma del terzo settore*, Torino, Giappichelli, 2021; FUCCILLO, A., DECIMO, L., (a cura di), *Gli enti religiosi tra diritto speciale, diritto comune e mercati*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2022.

² Sul punto già MILANI, D., «Los entes eclesiásticos civilmente reconocidos en el ordenamiento jurídico italiano», Del Mar Martín, M. in, (ed), *Entidades eclesiásticas y derecho de los estados. Actas del II simposio internacional de derecho concordatario*, Almería 9-11 de noviembre de 2005, Granada, Editorial Comares, 2006, 88-95.

³ A norma del d. Lgs. n. 117/2017 sono enti di TS le organizzazioni non commerciali o commerciali che, perseguendo finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, si caratterizzano per lo svolgimento in esclusiva o in via principale di una o più attività di interesse generale e per l'assenza di scopi di lucro. Tali enti possono assumere le forme prescritte all'art. 4, comma 1 del d. Lgs. n. 117/2017 secondo il quale «sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o

perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (art. 2, comma 1 d. Lgs. 117/2017). L'accesso a tali agevolazioni è infatti, come vedremo, improntato oggi a un regime comune che, fatte salve rarissime eccezioni⁴, trova applicazione anche nei confronti degli enti delle confessioni religiose.

2. IL NUOVO PERIMETRO SOGGETTIVO DELL'ENTE RELIGIOSO CIVILMENTE RICONOSCIUTO DISEGNATO DALLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

Tra i soggetti interessati dalla riforma del TS figurano –come si diceva– anche gli enti delle confessioni religiose che, accanto al fine di religione o di culto, perseguono scopi di solidarietà sociale, nell'ambito dell'assistenza, della sanità, della cultura e dell'istruzione. Un fenomeno, non certo inedito, che vanta nel nostro

scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore». Non possono essere invece enti di TS «le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti, ad esclusione dei soggetti operanti nel settore della protezione civile alla cui disciplina si provvede ai sensi dell'articolo 32, comma 4. Sono (infine) esclusi dall'ambito di applicazione del presente comma i corpi volontari dei vigili del fuoco delle Province autonome di Trento e di Bolzano e della Regione autonoma della Valle d'Aosta. Sono altresì escluse dall'ambito di applicazione del presente comma le associazioni o fondazioni di diritto privato ex l.pab derivanti dai processi di trasformazione delle istituzioni pubbliche di assistenza o beneficenza, ai sensi del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 16 febbraio 1990 [...] e del decreto legislativo 4 maggio 2001, n. 207, in quanto la nomina da parte della pubblica amministrazione degli amministratori di tali enti si configura come mera designazione, intesa come espressione della rappresentanza della cittadinanza, e non si configura quindi mandato fiduciario con rappresentanza, sicché è sempre esclusa qualsiasi forma di controllo da parte di quest'ultima» (art. 4, comma 2 d. Lgs. 117/2017). Salvo diversa indicazione i provvedimenti citati in questo contributo possono consultarsi sul sito del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali all'indirizzo <https://www.lavoro.gov.it/temi-e-priorita/Terzo-settore-e-responsabilita-sociale-impres/focus-on/Riforma-terzo-settore/Pagine/Codice-del-Terzo-Settore.aspx>.

⁴ Gli enti religiosi non sono, per esempio, obbligati a riportare l'indicazione di ente del Terzo Settore nella propria denominazione (art. 12, comma 2 d. Lgs. 117/2017).

Paese una lunga tradizione⁵, con indiscutibili benefici anche per l'economia sociale⁶.

A tali soggetti –nonché alle fabbricerie di cui all'articolo 72 della legge 20 maggio 1985, n. 222⁷ la riforma del TS si applica però *limitatamente* allo svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5 del d. Lgs. n. 117/2017⁸ e a condizione che per tali attività, destinate a confluire in un apposito ramo, gli enti religiosi civilmente riconosciuti (e ora anche le fabbricerie) soddisfino quattro condizio-

⁵ Tanto da indurre in tempi ormai risalenti FELICIANI, G., «Organizzazioni «non profit» ed enti confessionali», in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 1, 1997, 13 ad osservare come «le stesse confessioni religiose possono, a giusto titolo, senz'altro considerarsi come organizzazioni *non profit ante litteram* in quanto caratterizzate da quel fine di religione e di culto che, ai sensi dell'art. 16 della legge pattizia 20 maggio 1985, n. 222 [...] è per sua natura diverso da scopi di lucro, comunque intesi» (corsivi dell'autore). La dottrina ecclesiasticistica indaga da sempre i nessi esistenti tra enti ecclesiastici e terzo settore. Tra i molti FOLLIERO, M. C., *L'assistenza e la beneficenza tra legislazione e diritto costituzionale vivente*, Salerno, Edisud, 1990; MANTINEO, A., *Enti ecclesiastici ed enti non profit. Specificità e convergenze*, Torino, Giappichelli, 2001; GUARINO, A., *Diritto ecclesiastico tributario e articolo 20 della Costituzione*, Napoli, Jovene, 2001; D'ANGELO, G., *Principio di sussidiarietà ed enti confessionali*, Napoli, Esi, 2003; PARISI, M., *Gli enti religiosi nella trasformazione dello Stato sociale*, Napoli, Esi, 2004.

⁶ Si prefigge di analizzare il peso dell'economia sociale e delle sue ricadute sul versante occupazionale nel nostro Paese il rapporto licenziato nel 2021 dall'Istituto nazionale di statistica in collaborazione con l'European Research Institute on Cooperative and Social Enterprises (Euricse). Il testo del rapporto *L'economia sociale in Italia. Dimensioni, caratteristiche e settori chiave*, a cura di BORZAGA, C.; CALZARONI, M.; FONTANARI, E.; LORI, M.; può consultarsi al seguente indirizzo <https://euricse.eu/wp-content/uploads/2021/05/Leconomia-sociale-in-Italia-1.pdf> (ultimo accesso 29 dicembre 2022).

⁷ Tale integrazione è stata disposta con la legge n. 15/2022 recante *Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 dicembre 2021, n. 228, recante disposizioni urgenti in materia di termini legislativi*. Le fabbricerie – ci ricorda CONSORTI, P., «La natura giuridica delle fabbricerie alla luce della riforma del Terzo settore», in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista telematica (www.statoechiese.it), 32, 2019, 59 ss. – «sono nate per costruire edifici di culto e amministrare i loro beni: particolarmente le grandi cattedrali». La loro natura giuridica è contrassegnata –prosegue Consorti– «dalla loro assoluta specialità, così acuta da assomigliare a una vera e propria unicità» (p. 59). Per ulteriori approfondimenti si rinvia a FINOCCHIARO, F., *Diritto ecclesiastico. Edizione compatta*⁵, Bologna, Zanichelli, 2017, 204-206.

⁸ A norma dell'articolo 5, comma 1 del d. Lgs. n. 117/2017 «si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività aventi ad oggetto:

a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni, e interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni;

ni: 1) adottino un regolamento in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata che recepisca, nel rispetto della struttura e della

-
- b) interventi e prestazioni sanitarie;
 - c) prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;
 - d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa
 - e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi (*nonché alla tutela degli animali e prevenzione del randagismo, ai sensi della legge 14 agosto 1991, n. 281*);
 - f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni;
 - g) formazione universitaria e post-universitaria;
 - h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
 - i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo;
 - j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni;
 - k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
 - l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;
 - m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;
 - n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della legge 11 agosto 2014, n. 125, e successive modificazioni;
 - o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;
 - p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n. 106;

finalità di tali enti, le norme del Codice; 2) depositino tale regolamento nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (d'ora innanzi RUNTS)⁹; 3) costituiscano un patrimonio destinato all'esercizio delle attività di interesse generale del ramo¹⁰ e, infine, 4) tengano scritture contabili separate (art. 4, comma 3 d. Lgs 117/2017).

q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;

r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;

s) agricoltura sociale, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni;

t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;

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;

v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;

w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n. 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;

x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184;

y) protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni;

z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata».

Tale elenco, precisa la disposizione in esame al comma 2, può essere aggiornato con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

⁹ Il RUNTS è stato istituito con decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 106/2020. Nello specifico l'iscrizione del ramo TS degli Enti Religiosi Civilmente Riconosciuti (d'ora innanzi ERCR) è disciplinata all'articolo 14. Tale disposizione, nel prevedere anche il contenuto del regolamento del ramo TS (art. 14, comma 2), ha altresì dissipato una serie di questioni emerse all'indomani dell'entrata in vigore del d. Lgs. n. 117/2017. Per una ricostruzione di tale dibattito si rinvia ad GIANFREDA, A., «L'autoregolamentazione: questioni ecclesiasticistiche», in GIANFREDA, A., ABU SALEM, M., (a cura di), *Enti religiosi e riforma del terzo settore*, cit., 201 ss. e la bibliografia ivi indicata.

¹⁰ Così come il contenuto del regolamento di ramo anche l'effetto della segregazione patrimoniale perfetta del patrimonio destinato al ramo TS è venuto dipanandosi solo nel tempo grazie alla legge n. 108/2021 di conversione del decreto-legge 31 maggio 2021 n. 77 recante *Governance del Piano nazionale di ripresa e resilienza e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle*

A chi rammenta la disciplina del ramo ONLUS prevista dal d. Lgs. n. 460/1997 per gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese la scelta, operata dalla riforma del TS di applicare la nuova normativa agli enti religiosi civilmente riconosciuti –*limitatamente* allo svolgimento di talune attività e fatto salvo il rispetto di determinate condizioni¹¹ non rappresenta certo una

procedure (art. 66, comma 1, lett. b). Prima di tale momento, favorevole all'effetto della segregazione patrimoniale perfetta del patrimonio destinato al ramo TS era, nel rispetto delle condizioni previste per il patrimonio destinato a uno specifico affare di cui agli articoli 2447 bis e seguenti del codice civile, FLORIS, P., «Enti religiosi e riforma del Terzo settore: verso nuove partizioni nella disciplina degli enti religiosi», in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista telematica (www.statoechiese.it), n. 3, 2018, 19. Di avviso contrario si diceva invece CONSORTI, P., «L'impatto del nuovo Codice del Terzo settore sulla disciplina degli «enti religiosi»», in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista telematica (www.statoechiese.it), n. 4, 2018, 11, che escludeva la segregazione patrimoniale perfetta del patrimonio destinato al ramo TS e Impresa Sociale (per il proseguo IS) sulla base di argomenti di ordine nominalistico, sistematico e teleologico. Infine, BETTETINI, A., «Riflessi canonistici della riforma del Terzo settore», in *Stato, Chiese e pluralismo religioso* (www.statoechiese.it), n. 20, 2018, 12 riteneva che il regime previsto dal codice civile per il patrimonio destinato a uno specifico affare potesse applicarsi anche al ramo TS e IS, ma fatte salve le specificità degli ERCR e, dunque, senza le condizioni previsti dagli articoli 2447 bis e seguenti del codice civile.

¹¹ Più in dettaglio l'articolo 10, comma 9 del d.lgs. n. 460/1997 di *Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale* ha introdotto un'eccezione al principio – sancito alla lettera c), comma 1, del medesimo articolo – che vietava alle ONLUS di svolgere attività diverse da quelle relative agli undici settori tassativamente elencati al comma 1 della lett. a). Beneficiari dell'eccezione erano gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese; nonché le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge n. 287/1991, le cui finalità assistenziali dovevano essere riconosciute dal Ministero dell'Interno. Tali enti potevano, in altre parole, continuare a svolgere attività diverse configurandosi come ONLUS solo parzialmente, ovvero sia limitatamente alle attività di «ramo» svolte nell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale nei settori espressamente indicati dall'articolo 10. Per beneficiare di tale previsione erano prescritti tre adempimenti: 1) l'adozione di un regolamento; 2) la costituzione di un 'patrimonio destinato'; 3) la tenuta di scritture contabili separate. CHIZZONITI, A. G., «Gli enti tra diritto della Chiesa e diritto dello Stato. Problemi e prospettive degli enti ecclesiastici anche alla luce della Riforma del Terzo Settore», in *Il diritto ecclesiastico*, 3 - 4, 2017, 444 ha ricondotto la *ratio* della scelta di riservare la previsione del ramo ONLUS esclusivamente agli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese non tanto all'intenzione di introdurre un privilegio a favore di queste ultime, bensì alla necessità di evitare discriminazioni a danno di soggetti giuridici –quali sono gli enti ecclesiastici– che, per disposizione legislativa, devono necessariamente svolgere anche attività religiose se vogliono esistere e operare come tali.

novità. Confermata in occasione della disciplina dell'impresa sociale, che è stata varata nel 2006¹², tale opzione è stata semplicemente riproposta dal legislatore della riforma nel 2017 al fine di consentire agli enti che «sono manifestazione istituzionale o collettiva della libertà religiosa»¹³ di accedere ad un dato regime giuridico senza per questo, da un lato, dover rinunciare alle attività di religione o di culto, che –lo ricordiamo– sono per tali enti «costitutive ed essenziali» (art. 2 l. 222/1985); dall'altro, dover abdicare alle proprie specificità organizzative. E, dunque, senza dover necessariamente osservare quelle regole di democraticità e di partecipazione che sono viceversa previste per tutti gli altri enti di TS, come condizione generale per accedere al regime introdotto dalla riforma.

Le somiglianze con il modello di ramo offerto dal decreto sulle ONLUS finiscono però qui, essendo ben diversi i presupposti soggettivi preposti a identificare gli enti religiosi destinatari delle previsioni speciali dettate dal decreto sulle ONLUS, prima, e da quello sulla riforma del TS, poi.

Il d. Lgs. n. 460/1997 ha infatti riservato l'applicazione delle deroghe previste al regime comune unicamente agli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti, accordi o intese con lo Stato, sollevando sin dal principio dubbi di legittimità costituzionale di fronte all'adozione di un criterio –quello della preventiva stipula di un accordo o di un'intesa– che viola il principio di uguaglianza¹⁴. Le

¹² Cfr. l'articolo 1, comma 3 del d. Lgs. n. 155/2006 recante *Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118*.

¹³ PEREGO, A., «L'applicazione della Riforma del Terzo settore agli enti religiosi civilmente riconosciuti: lo stato dell'arte», in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 2, 2022, 518 e la bibliografia ivi indicata.

¹⁴ È quanto avvenuto nella parte del decreto relativa agli enti non commerciali dove si stabiliva che l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici non è considerata commerciale quando effettuata verso pagamento di corrispettivi specifici da «associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese», sempre che destinata ai membri delle associazioni stesse (art. 5, comma 1, lett. b) e comma 2 del d. Lgs. 460/1997). O ancora in quella concernente le ONLUS, là dove si è previsto che le disposizioni concernenti l'effettività del rapporto associativo e il diritto di voto «non si applicano agli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese» (art. 10, comma 7). Enti che sono stati inclusi tra le cosiddette ONLUS di diritto, sia pure limitatamente all'esercizio di tali attività: «1) assistenza sociale e socio-sanitaria; 2) assistenza sanitaria; 3) beneficenza; 4) istruzione; 5) formazione; 6) sport dilettantistico; 7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose

attività diverse da quelle di religione o di culto sono infatti per definizione soggette al regime comune, tanto se svolte dagli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato un accordo o un'intesa con lo Stato, quanto da quelli soggetti alla legislazione sui culti ammessi del '29-'30.

Le differenze di trattamento in questione¹⁵ erano poi, nel caso di specie, ancora più incomprensibili se si considera che le medesime deroghe erano state estese sia alle associazioni politiche, sindacali e di categoria [art. 5, comma 1, lett. b) e comma 2] sia a determinati enti di promozione sociale (art. 10, comma 9)¹⁶.

d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1 giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409; 8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22; 9) promozione della cultura e dell'arte; 10) tutela dei diritti civili; 11) ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400» (art. 10, comma 9).

¹⁵ Nell'opinione di FLORIS, P., «Le nuove stagioni del diritto ecclesiastico. La dinamica attuale delle fonti di disciplina negli interventi della Corte costituzionale e del legislatore», in AA. Vv., *Studi economico-giuridici in memoria di Lino Salis*, vol. LVIII, Torino, Giappichelli, 2000, 685 «l'esistenza di accordi diventa(va) così una precisa carta d'accesso a discipline di favore, o meglio ancora un requisito aggiuntivo richiesto agli enti caratterizzati in senso religioso o confessionale» che se da un lato contribuiva a «radicalizzare le disuguaglianze tra confessioni con e senza intesa», dall'altro finiva per «consolidare in sede ordinamentale una nozione stretta di ente religioso, modellandola su quelle di derivazione pattizia».

¹⁶ Nella stessa linea si colloca anche la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 19 agosto 2005, n. 39/E, la quale ha specificato che la nuova forma di agevolazione fiscale introdotta dall'articolo 14 della legge n. 80/2005 al fine incentivare l'attività delle organizzazioni impegnate nel terzo settore si applicava anche agli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale, le cui finalità assistenziali erano riconosciute dal Ministero dell'Interno ai sensi della legge 25 agosto 1991, n. 287, limitatamente all'esercizio delle attività elencate nel comma 1 dell'articolo 10 del d.lgs. n. 460 del 1997. Seppure su un terreno diverso da quello fiscale, un ulteriore esempio della differenza di trattamento di cui si sta trattando si ritrova anche nella *Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali* (l. n. 328/2000), la quale, limitando agli enti delle confessioni religiose con cui lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese l'impegno a riconoscerne e ad agevolarne il ruolo nella programmazione, organizzazione e gestione del sistema integrato di interventi e servizi

Dal canto suo anche la legge n. 106/2016 di *delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile*, nel prevedere la facoltà per il legislatore delegato di introdurre a vantaggio degli enti delle confessioni religiose una disciplina differenziata in tema di organizzazione, amministrazione e controllo, restringeva ancora una volta il campo dei potenziali beneficiari ai soli enti delle confessioni religiose provviste di patti o intese con lo Stato (art. 4, comma 1, lett. d).

A modificare il perimetro dei soggetti interessati dalla previsione del ramo TS è stato invece il d. Lgs. n. 117/2017¹⁷ che si è viceversa rivolto a tutti gli «enti religiosi civilmente riconosciuti» (art. 4, comma 3).

A imprimere la svolta in questa direzione è stato il parere sullo schema di decreto legislativo recante Codice del Terzo settore che il Consiglio di Stato ha rilasciato il 14 giugno 2017¹⁸. Rifacendosi a principi affermati dalla giurisprudenza costituzionale in tema di edilizia di culto (sentenze nn. 195/1993, 346/2002, 52/2016) il Consiglio di Stato ha infatti rilevato profili di violazione del principio di non discriminazione nell'eventuale scelta di limitare l'applicazione della nuova disciplina agli enti delle confessioni religiose che hanno regolato i loro rapporti con lo Stato tramite accordi o intese.

Nonostante non vi siano dubbi sulla legittimità della modifica sopravvenuta in ottemperanza al parere rilasciato dal Consiglio di Stato, la dottrina che si è occupata della questione all'indomani del varo della riforma del TS si è ampiamente interrogata sulla portata della dizione «enti religiosi civilmente riconosciuti»¹⁹ (d'ora innanzi ERCR), lamentan-

sociali (art. 1, comma 4), solleva ulteriori questioni sulla violazione del principio di uguaglianza.

¹⁷ Così anche l'articolo 3, comma 1 del d. Lgs. n. 112/2017 recante *Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'articolo 2, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106* con riferimento all'Impresa Sociale.

¹⁸ Il testo del parere del Consiglio di Stato può essere consultato all'indirizzo <http://www.regioni.it/agricoltura/2017/06/15/consiglio-di-stato-codice-terzo-settore-pare-re-consiglio-di-stato-15-06-2017-518536/> (ultimo accesso 30 dicembre 2022).

¹⁹ L'espressione, non è peraltro nuova, ritrovandosi nelle leggi di approvazione di talune intese sottoscritte dallo Stato con le confessioni religiose diverse dalla cattolica (cfr.: art. 12, comma 5, l. 245/2012 [Intesa con l'Unione Buddhista Italiana]; art. 13, comma 5, l. 246/2012 [Intesa con l'Unione Induista Italiana]), dove viene utilizzata, in tutta evidenza, come sinonimo di quella di «enti ecclesiastici [o confessionali] civilmente riconosciuti», ricorrente nelle

do l'assenza di riferimenti certi, utili a tracciare in modo chiaro i confini soggettivi di riferimento²⁰. Il dato testuale consentirebbe infatti di collocare con ragionevole certezza al di fuori del perimetro soggettivo degli ERCR solo i cosiddetti enti di fatto, ancorché religiosamente connotati e/o collegati a organizzazioni confessionali.

Più complesso è parso invece stabilire se all'interno del perimetro soggettivo degli ERCR confluiscono solo gli enti delle confessioni religiose che sono stati riconosciuti a norma degli accordi o delle intese e ai sensi della legislazione sui culti ammessi del '29-30. Oppure ancora se accanto ai soggetti appena considerati vi rientrano anche gli enti di ispirazione religiosa che, dotati di personalità giuridica di diritto comune, ai sensi del d. P. R. n. 361/2000, non presentino alcun «collegamento organico» (si intenda istituzionale) con confessioni riconosciute.

Ha propeo per questa seconda interpretazione chi, muovendo proprio dal parere del Consiglio di Stato, ha fatto leva sulla necessità di evitare qualunque possibile profilo discriminatorio delle norme della riforma rispetto alla differente appartenenza confessionale degli enti²¹.

Tuttavia, in assenza di interventi chiarificatori sul punto, chi scrive predilige la prima delle interpretazioni offerte sulla base di considerazioni di ordine letterale, logico e sistematico. La previsione del ramo ERCR vale infatti ad assicurare la distinzione di disciplina classica tra attività con fine di religione o di culto –soggette alla legge speciale– e attività diverse, viceversa sottoposte al regime comune. Una differenza che, è forse superfluo ricordarlo, concerne in modo specifico gli enti istituzionalmente riconducibili alle confessioni religiose ed è preordinata a salvaguardare il principio di autonomia e distinzione degli ordini incidendo, come visto, anche sul rispetto della struttura e della finalità di tali enti.

Conferme in questo senso sembrano venire anche dal decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 106/2020 con cui si è discipli-

norme di derivazione concordataria e nelle leggi di approvazione delle intese più risalenti nel tempo (cfr. art. 12, comma 1, l. 449/1984 [Intesa con la Tavola Valdese]).

²⁰ CHIZZONITI, A. G., «La riforma del Terzo settore: aspetti di diritto ecclesiastico», in GIANFREDA, A., ABU SALEM, M., (a cura di), *Enti religiosi e riforma del terzo settore*, cit., 24-25.

²¹ Sul punto PEREGO, A., *L'applicazione della Riforma del Terzo settore agli enti religiosi civilmente riconosciuti: lo stato dell'arte*, cit., 520 ss. e la bibliografia ivi indicata.

nato il RUNTS²². E, più in particolare, dall'articolo 14, comma 2, lettere g) e h)²³. La lettera g) prevede che il regolamento del ramo disciplini, con riferimento alle attività di interesse generale, «i poteri di rappresentanza e di gestione, con specifica indicazione delle eventuali limitazioni e dei relativi controlli interni, se previsti dall'ordinamento confessionale, in conformità alle risultanze del Registro delle persone giuridiche nel quale gli enti religiosi civilmente riconosciuti sono iscritti». La lettera h), sempre con riferimento alle attività di interesse generale, dispone che siano indicate «le condizioni di validità o di efficacia degli atti giuridici prescritte per gli enti religiosi civilmente riconosciuti dai relativi ordinamenti confessionali, ove tali condizioni abbiano rilevanza ai sensi di legge». L'articolo 14, comma 3, dispone infine che alla domanda di iscrizione al registro, avanzata dal rappresentante dell'ente, debba essere allegato anche «l'atto con il quale la competente autorità religiosa autorizza l'iscrizione al RUNTS o dichiara che tale autorizzazione non è necessaria». Tutti elementi che, nel loro complesso, ci riconducono alla disciplina speciale prevista per gli enti delle confessioni religiose civilmente riconosciuti.

Neanche con la riforma del TS e dell'IS sembrano, dunque, maturati i tempi per una valorizzazione dell'attività delle formazioni sociali di ispirazione religiosa che sia autonoma e indipendente dal rapporto con le confessioni religiose riconosciute dallo Stato. Ne consegue – a parere di chi scrive – che la riforma del TS si applica agli enti religiosi non civilmente riconosciuti (d'ora innanzi ERnCR) senza distinzioni di disciplina; quindi, senza la facoltà (perché di facoltà non di obbligo si tratta) concessa solo agli ERCR (ed oggi anche alle fabbricerie) di optare per la costituzione o meno del ramo TS²⁴.

²² Per un puntuale commento all'art. 14 del decreto in esame che disciplina l'iscrizione nel RUNTS del ramo TS degli ERCR si rinvia ad PEREGO, A., *Art. 14. Commento*, in FICI, A., RICCARDELLI, N., (a cura di), *Gli enti del Terzo settore e il nuovo Registro unico. Commento al d.m. 15 settembre 2020, n. 106*, Quaderno di Terzjus, Napoli, Editoriale scientifica, 2021, 155 ss.

²³ *Contra* PEREGO, A., *L'applicazione della Riforma del Terzo settore agli enti religiosi civilmente riconosciuti: lo stato dell'arte*, cit., 522.

²⁴ Il particolare regime previsto per gli enti religiosi civilmente riconosciuti dalla riforma del terzo settore e dell'impresa sociale continua, dunque, ad attribuire una rilevanza speciale al possesso della personalità giuridica. Una rilevanza che già qualche tempo fa CASUSCELLI, G., «Enti ecclesiastici e doveri di solidarietà», in *Il diritto ecclesiastico*, 3-4, 2013, 319 ha sostenuto essere in controtendenza rispetto al diritto comune e che, sotto questo profilo, suscettibile di ledere l'articolo 20 della Costituzione. Rilievo in ultimo mosso anche da FLORIS, P., *Enti religiosi e riforma del Terzo settore: verso nuove partizioni*

Accomuna invece ERCR, fabbricerie ed ERnCR la scelta del d. Lgs. n. 117/2017 di non menzionare tra le attività di interesse generale con cui tali enti perseguono, senza scopo di lucro, finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale anche le attività di natura religioso-culturale (art. 5, comma 1, lett. d), fatto salvo unicamente il riferimento all'organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso (art. 5, comma 1, let. k)].

Identico è il trattamento che è stato previsto per le attività diverse dall'articolo 6 del d. Lgs. n. 117/2017²⁵. Queste ultime possono esercitarsi infatti solo a condizione che siano secondarie e strumentali rispetto a quelle 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 Finanze²⁶. Non solo: in un parere rilasciato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali con nota n. 3734 del 15 aprile 2019 il Ministero, in risposta a quesiti formulati dalla regione Emilia-Romagna, ha escluso che le attività di culto possano annoverarsi tra le attività diverse. E ciò, non solo in considerazione la necessaria strumentalità delle attività diverse a quelle di interesse generale di cui all'articolo 5, ma anche «alla luce del principio dell'irrinunciabile separazione tra la sfera statale e quella religiosa, secondo cui «non è dato allo Stato di interferire, come che sia, in un ordine che non è il suo, se non ai fini e nei casi espressamente previsti dalla Costituzione» (ex multis, Corte costituzionale, sentenza n. 334/1996)»²⁷.

nella disciplina degli enti religiosi, cit., 16, che, nel caso specifico della disciplina in esame, ha ravvisato una controtendenza «rispetto alla (più generale) sottovalutazione della personalità giuridica operata sia dalla legge delega, sia dallo stesso Codice del Terzo settore nelle sue disposizioni più generali» (16).

²⁵ A norma dell'articolo 6 del d. Lgs. 117/2017 «Gli enti del Terzo settore possono esercitare attività diverse da quelle di cui all'articolo 5, a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano secondarie e 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».

²⁶ Cfr. il decreto del Ministero del lavoro e delle Politiche sociali del 19 maggio 2021, n. 107 recante *Regolamento ai sensi dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 117 del 2017 (Codice del Terzo settore), concernente l'individuazione di criteri e limiti delle attività diverse*.

²⁷ Il testo della nota n. 3734/2019 del Ministero del lavoro e delle Politiche sociali può consultarsi all'indirizzo <https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Docu->

3. IL VENIR MENO DELL'ALIBI DELLE ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE PER GLI ENTI DELLE CONFESIONI RELIGIOSE NON RICONOSCIUTE

Un ulteriore supporto all'esegesi cui si è giunti offre, seppure indirettamente, anche la sorte toccata alle associazioni di promozione sociale (d'ora in poi APS). Una forma giuridica, quella della APS, che nella vigenza della disciplina precedente è divenuta punto di riferimento per molte formazioni sociali di ispirazione religiosa collegate a confessioni prive non solo di intesa, ma anche talvolta di riconoscimento ai sensi della legislazione sui culti ammessi.

È quanto accaduto, in particolare, con le comunità islamiche presenti in Italia che, in assenza delle tutele assicurate dal regime speciale previsto per le confessioni religiose con intesa, hanno preferito o forse più probabilmente dovuto fare ricorso alla costituzione di «enti di mezzo»; «figure ponte» –come le definisce Pierangela Floris²⁸– che si sono prestate a salvaguardare, almeno in parte, fini e caratteristiche proprie delle formazioni sociali di ispirazione religiosa²⁹.

Nel primo caso –i fini– grazie all'articolo 1 della legge n. 383/2000 di *Disciplina delle associazioni di promozione sociale* che, abrogato dall'articolo 102 del d. Lgs. n. 117/2017, ammetteva tra le finalità perseguite dalle APS anche la ricerca etica e spirituale; non propriamente i fini religioso-culturali degli enti ecclesiastici, nel senso tecnico-giuridico del termine, ma comunque finalità a questi in qualche modo connesse³⁰.

Nel secondo caso –le caratteristiche proprie delle formazioni sociali di ispirazione religiosa– consentendo all'allora Ministro per la Solidarietà Sociale, sentito l'Osservatorio nazionale dell'associazionismo, di derogare

ments/2019/Nota-prot-3734-del-15042019-relativa-alle-attivita-di-culto.pdf (data ultimo accesso 30 dicembre 2022).

²⁸ FLORIS, P., «Comunità islamiche e lacune normative. L'ente che non c'è: l'associazione con fine di religione e di culto», in CARDIA, C., DALLA TORRE, G., (a cura di), *Comunità islamiche in Italia. Identità e forme giuridiche*, Torino, Giappichelli, 2015, 75 ss.

²⁹ Qualifica il fenomeno in termini di «mimetismo» FERRARI, A., *La libertà religiosa in Italia*, Roma, Carocci, 2012, 203 ss.

³⁰ Al riguardo CAVANA, P., «Verso nuove forme di organizzazione religiosa nell'ordinamento italiano: le associazioni di promozione sociale con «finalità di ricerca etica e spirituale»», in *Il diritto ecclesiastico*, 3, 2003, 523.

re, in relazione alla particolare natura di alcune associazioni, alle disposizioni sulle norme volte a garantire i principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti degli associati, mediante la previsione dell'elettività delle cariche associative [art. 3, comma 1, lett. f) legge n. 383/2000].

Seppure sottoposte al regime comune, le APS di ispirazione religiosa potevano, in altre parole, non solo coltivare fini spirituali nello svolgimento di «attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati» (art. 2, comma 1 l. 383/2000), ma anche beneficiare di deroghe al principio di democraticità della struttura. Muovendo dallo «schema-base dell'associazione non riconosciuta» queste APS «spiritualmente connotate» approdavano poi «alla qualifica di Onlus, la più capiente tra quelle non profit disciplinate dal legislatore ordinario»³¹, con tutti i benefici fiscali del caso.

Non solo: prevedendo la compatibilità con tutte le destinazioni d'uso delle sedi delle APS e dei locali da queste utilizzati nello svolgimento delle proprie attività, l'articolo 32, comma 4 della legge n. 383/2000³² si è, soprattutto al principio, prestato ad aggirare gli ostacoli, frapposti dalla pianificazione del territorio e dalle leggi regionali sul punto, all'apertura di luoghi di culto³³. Tanto da indurre poi le regioni «più accorte» ad una attenta valutazione degli statuti delle APS al fine di sfrondare attentamente i riferimenti alle attività di culto, all'atto dell'iscrizione di tali associazioni nell'apposito registro³⁴.

³¹ FLORIS, P., «Comunità islamiche e lacune normative. L'ente che non c'è: l'associazione con fine di religione e di culto», cit., 83.

³² «La sede delle associazioni di promozione sociale ed i locali nei quali si svolgono le relative attività sono compatibili con tutte le destinazioni d'uso omogenee previste dal decreto del Ministro per i lavori pubblici 2 aprile 1968, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 97 del 16 aprile 1968, indipendentemente dalla destinazione urbanistica».

³³ CAMASSA, E., «Caratteristiche e modelli organizzativi dell'Islam italiano a livello locale: tra frammentarietà e mimetismo giuridico», in CARDIA, C., DALLA TORRE, G. (a cura di), *Comunità islamiche in Italia. Identità e forme giuridiche*, cit., 138 ss.

³⁴ Ivi, 143. La giurisprudenza ha utilizzato il criterio della prevalenza delle attività concretamente svolte dalle APS per valutare, caso per caso, il rispetto della legge n. 383/2000. Ha così enucleato due punti fermi. Da un lato, ha confermato il vincolo di destinazione dei locali di cui all'articolo 32 della legge in esame allo svolgimento delle attività istituzionali delle APS. Dall'altro, ha escluso la violazione della legge sulle APS ogni qual volta le celebrazioni culturali fossero solo occasionali, non periodiche o sistematiche. Sul punto cfr. TAR Lombardia, sez. III, sent. n. 2053/2019; TAR Lombardia, sez. II, sent. n. 1269/2020; CdS, sez. VI, ord., n. 238/2020; Cass. pen., sent. n. 23420/2020.

Le condizioni e i requisiti –generali e specifici– introdotti dalla riforma del TS escludono invece oggi un uso strumentale delle disposizioni dettate in materia, tale da permettere ancora agli ERnCR, in genere, e alle APS, in specie, di continuare a esercitare forme di mimetismo associativo grazie alle quali sopperire, in via di fatto, all'assenza del riconoscimento o dell'intesa. Non vi consente –come si diceva– sul versante delle attività di interesse generale, la mancata previsione di attività di natura religioso-culturale (art. 5, comma 1) e su quello delle attività diverse quanto –come visto– già precisato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali con nota n. 3734 del 15 aprile 2019³⁵.

Non solo: la nota sopra ricordata, sempre in risposta a una richiesta di parere formulata dalla regione Emilia-Romagna, ha escluso l'applicazione ai locali in cui si svolgono attività di culto della misura di favore prevista dall'articolo 71 del d. Lgs n. 117/2017 in base alla quale «le sedi

³⁵ Tale impostazione è stata ulteriormente confermata con la recente nota del Ministero del Lavoro n. 4581 del 6 aprile 2023 (consultabile all'indirizzo <https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2023/Nota-n-4581-del-06042023-Artt-21-26-35-CTS-Coerenza-e-ragionevolezza-ispirazione-confessionale-ETS.pdf>). La nota muove dalla premessa che, in attuazione del principio di libertà associativa di cui all'articolo 18 della Costituzione, il Codice del Terzo Settore assicura il diritto di ciascun ente di possedere caratteristiche proprie, nonché la possibilità per ogni formazione sociale di individuare e definire in maniera autonoma una propria chiave di lettura dei valori comuni di solidarietà e partecipazione. Sulla base di tale importazione e ribadendo il contenuto della nota del 2019, il Ministero del Lavoro ha ritenuto che non si possano ravvisare «elementi di contrarietà al Codice del Terzo Settore nella fattispecie di enti che intendano svolgere le proprie attività di interesse generale sulla base di un sistema valoriale che, anche partendo da un'ispirazione iniziale ad un credo di natura religiosa (ma non solo), orienti le stesse, finalisticamente, al raggiungimento di obiettivi di carattere civico, solidaristico o di utilità sociale». Non è, al contrario, ammesso il perseguimento di finalità di evangelizzazione o di culto, in quanto il raggiungimento di obiettivi di natura religioso-confessionale è proprio di altre tipologie di formazioni sociali, ugualmente meritevoli di tutela da parte dell'ordinamento, ma alla luce di disposizioni di diversa natura e potenzialmente estranee alla disciplina recata dal Codice del Terzo Settore. Non solo, la nota n. 4581/2023 conferma l'incompatibilità delle APS di ispirazione religiosa con il nuovo impianto del Terzo Settore. Le disposizioni del Codice del Terzo Settore specificatamente dedicate alle APS stabiliscono infatti che non sono ammissibili «discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati» (art. 35, comma 2, d.lgs. 117/2017). Si troverebbe, pertanto, in contrasto con tale disposizione l'eventuale norma statutaria che circoscrivesse l'adesione a un'APS esclusivamente agli appartenenti a determinati credi o confessioni religiose. Diversamente da quanto avvenuto in passato, gli ERnCR si vedono dunque oggi costretti a individuare, tra quelle offerte dalla Riforma, forme giuridiche meno restrittive rispetto a quella delle APS, per come rinnovata dalla riforma.

degli enti del Terzo settore e i locali in cui si svolgono le relative attività istituzionali, purché non di tipo produttivo, sono compatibili con tutte le destinazioni d'uso omogenee previste dal decreto del Ministero dei lavori pubblici 2 aprile 1968 n. 1444 e simili, indipendentemente dalla destinazione urbanistica». Secondo la nota n. 3734/2019 la lettera dall'articolo 71 del d. Lgs n. 117/2017 presenta infatti differenze non trascurabili rispetto a quanto precedentemente previsto dalla legge n. 383/2000 (art. 32, comma 4). Se invero – ricorda la nota ministeriale – da un lato l'art. 71 del d. Lgs n. 117/2017 «amplia la platea dei potenziali beneficiari estendendola dalle sole APS agli Enti del Terzo settore, dall'altro sostituisce alla precedente definizione –che genericamente parlava di «attività» senza specificare se vi fosse distinzione tra quelle di promozione sociale e quelle «svolte in maniera ausiliaria e sussidiaria» di cui all'art. 4 comma 1 lett. f)– quella alquanto più ristretta di «attività istituzionali purché non di tipo produttivo», escludendone quindi oltre a queste ultime se a carattere produttivo, anche le attività «non istituzionali» (tra cui quindi quelle svolte ex art. 6), che pertanto non potranno beneficiarne anche qualora siano strumentali alle prime». Pertanto –conclude la nota– «qualora un locale (fosse anche la sede di un'associazione di promozione sociale) venga adibito in maniera sistematica e organizzata allo svolgimento di celebrazioni religiose o altre attività di culto» occorre «che ciò avvenga in assenza di deroghe rispetto alla ordinaria normativa urbanistica in materia di destinazione d'uso».

4. LE PROSPETTIVE APERTE DALLA RIFORMA

È dunque sulla base di condizioni e requisiti che mentre da una parte allargano il perimetro soggettivo di riferimento degli ERCR interessati dalla previsione del ramo, dall'altra amplificano il ricorso al diritto comune in direzione «ostinata e contraria» alla specialità e al mimetismo di un tempo, che si gioca la partita dell'adesione delle formazioni sociali di ispirazione religiosa alla disciplina introdotta dalla riforma del TS. Una partita che sul piano soggettivo è ovviamente diversa a seconda che a scendere in campo siano gli ERCR o gli ERnCR. Solo i primi possono scegliere infatti se entrare nella riforma avvalendosi della previsione del ramo, oppure costituendo un ente di TS. Scelta, quest'ultima, necessitata invece per gli ERnCR che vogliono beneficiare delle opportunità offerte dal codice del TS.

Tali opportunità –come noto– ruotano intorno alla nuova definizione di «attività non commerciale» e si sostanziano in una serie di agevolazioni di natura fiscale, che vanno, per esempio, dalle imposte di registro a quelle di bollo, passando per l'esenzione dall'IMU e dalla TASI per gli immobili destinati all'esercizio delle attività istituzionali in modalità non commerciale³⁶. Accanto al nuovo regime fiscale occorre però ricordare anche un altro aspetto importante della riforma che mira non solo a supportare economicamente l'azione degli enti di TS, ma anche a generare un cambiamento della società in direzione solidaristica. Particolarmente interessanti in tal senso sono –come vedremo– le disposizioni volte a promuovere sia la misura dell'impatto sociale generato dalle attività svolte dagli enti di TS sulla comunità di riferimento rispetto all'obiettivo perseguito, sia le nuove forme di collaborazione previste tra questi enti e la pubblica amministrazione.

4.1 Sul versante tributario

Com'è noto, l'entrata in vigore delle agevolazioni fiscali previste dalla riforma del TS è subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea. Di fatto, in base a quanto precisato dall'allora ministro del Lavoro e delle Politiche sociali Andrea Orlando in occasione della presentazione, avvenuta il 21 settembre 2022, del secondo rapporto di *Terzjus* sul TS³⁷, al momento è stata avviata soltanto l'interlocuzione finalizzata all'invio della notifica.

³⁶ Innanzitutto è prevista la possibilità, per gli enti non commerciali, di optare per un regime forfettario, derogatorio del regime ordinario, per il calcolo del reddito di impresa, così come sono state introdotte varie agevolazioni in materia di imposte indirette, tra cui, a mero titolo esemplificativo, l'esenzione, per gli enti non commerciali, dall'IMU e dalla TASI per gli immobili destinati all'esercizio delle attività istituzionali, ovvero l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per gli atti traslativi della proprietà di beni immobili a favore di Enti del Terzo Settore. Sono, altresì, previste delle agevolazioni per i soggetti che effettuino erogazioni liberali nei confronti di Enti del Terzo Settore. In particolare, sono previste detrazioni, per le persone fisiche, o deduzioni, anche per le persone giuridiche, di una quota dell'erogazione e, al fine di incentivare l'investimento di capitali nel mondo non profit, sono state previste specifiche deduzioni e detrazioni anche a vantaggio dei soggetti che investano nel capitale di Imprese Sociali, sulla falsa riga di quelle previste per i finanziatori di start-up e PMI innovative.

³⁷ *Dal non profit al terzo settore. Una riforma in cammino. Terzjus Report 2022. 2° rapporto sullo stato e le prospettive del diritto del terzo settore*, Napoli, Editoriale scientifica, 2022. «Terzjus – Osservatorio di diritto del Terzo Settore, della filantropia e dell'impresa sociale – è una Fondazione ETS nata dall'associazione costituita nel dicembre 2019. Con il

A ciò si aggiunga che, ancora oggi, sono al vaglio ipotesi di modifica dell'assetto fiscale previsto dalla riforma del TS con l'obiettivo di salvaguardare le specificità di enti che sono stati particolarmente importanti per il TS stesso, com'è il caso, per esempio, delle ONLUS³⁸.

Fatte salve queste precisazioni, al di là di poche eccezioni di non fondamentale rilevanza, il regime tributario prospettato dalla riforma del TS si applica anche alle attività rientranti nel ramo TS degli ERCR. Per le attività di religione e di culto e per quelle diverse da queste ultime, che non vengono imputate al ramo TS, continuerà invece ad applicarsi la disciplina precedente.

L'assetto normativo tributario delineato dalla riforma si è proposto di contemperare, da un lato, la necessità di dare impulso al perseguimento da parte dei privati di finalità di interesse generale, in attuazione del principio di sussidiarietà sancito dalla Carta costituzionale, e, dall'altro, le esigenze di tutela della concorrenza del mercato. A tal fine il d. Lgs. n. 117/2017 introduce criteri sia di tipo qualitativo che quantitativo, funzionali a escludere, a determinate condizioni, la commercialità delle attività svolte dagli enti di TS³⁹.

proprio operato l'associazione si propone di promuovere la cultura e il diritto della Riforma del Terzo Settore e, in senso più in generale, di spiegare l'impatto che la nuova legislazione ha avuto sulla vita degli enti del Terzo settore»: <https://terzjus.it/chi-siamo/>.

³⁸ In particolare, gli esperti del settore denunciano un mancato coordinamento tra il regime di esenzione IVA e la attuale disciplina del d. Lgs. n. 117/2017 (cfr. <https://www.altalex.com/documents/news/2022/11/27/decreto-semplificazioni-e-terzo-settore> e <https://www.vita.it/it/article/2021/12/04/disciplina-iva-per-le-non-profit-ci-risiamo-un-altro-pasticcio-del-par/161264/>); vengono inoltre richieste modifiche in relazione all'IRAP, all'IMU e si auspica una delimitazione della nozione di «apporti economici», di cui al comma 2 dell'articolo 79 della riforma del TS, ai soli apporti di natura tariffaria e, più in generale, a quelli che presentano un nesso di sinallagmaticità con l'attività svolta dall'ETS (a tal proposito si è espresso il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nel documento di ricerca *Le novità per il terzo settore nel c.d. «decreto semplificazioni»*, 26 ottobre 2022, 18. Il testo del documento può essere consultato al seguente indirizzo: <https://commercialisti.it/documents/20182/1236796/Allegato+-+informativa+101-2022.pdf/1bc74407-5f98-444c-a7de-3221fcfed9c3>, Ultimo accesso 26 gennaio 2023).

³⁹ Al riguardo, SEPIO, G., «Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive disegnate dalla riforma», in FICI, A.; ROSSI, E.; SEPIO, G.; VENTURI, P.; *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, Bari – Roma, Editori Laterza, 2020 e SEPIO, G., SILVETTI, F. M., *La (non) commercialità degli enti nel nuovo Codice del terzo settore*, in *Il Fisco*, 38, 2017, 3621.

A tal proposito, occorre ricordare che l'articolo 79 del d. Lgs. n. 117/2017 ha radicalmente modificato il concetto di «attività non commerciale». Ai sensi della norma in esame si considerano, infatti, di natura non commerciale le attività di interesse generale (art. 5) «svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento». Il medesimo articolo specifica altresì che le attività di interesse generale sopracitate «si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 6 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi».

Ciò consente all'ente di avere un margine di ricavi, seppure limitato, da reinvestire nello svolgimento delle attività di interesse generale medesime. Resta tuttavia ferma la soggezione dell'eventuale ramo TS dell'ERCR a vincoli quali l'assenza di scopo di lucro soggettivo o il divieto di distribuire utili.

Tale disciplina è stata fatta peraltro oggetto di parziale revisione in sede di conversione del d.l. n. 73/2022 con legge n. 122/2022. Tra le novità più rilevanti occorre ricordare la modifica all'articolo 79 del d. Lgs. n. 117/2017, che specifica la natura dei costi effettivi da considerare per poter qualificare una attività come non commerciale ricomprendendo, oltre ai costi diretti, «tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e tra questi quelli indiretti e generali, ivi inclusi quelli finanziari e tributari». La differenza tra ricavi e costi, rilevante al fine di considerare l'attività come non commerciale, è poi passata dal 5% al 6% per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi, al posto degli originari due periodi (art. 79, comma 2). Con l'occasione di questa modifica si è inoltre previsto che l'eventuale mutamento di qualifica fiscale dell'ETS (da non commerciale a commerciale e viceversa) opera a partire dal periodo di imposta successivo a quello in cui avviene il cambiamento. Di rilievo pare anche la modifica apportata all'art. 82 del d. Lgs n. 117/2017 in base alla quale si è previsto che per gli ETS, incluse le imprese sociali, l'imposta di registro si applica in misura fissa agli atti, contratti, convenzioni e a ogni altro documento relativo alle attività di interesse generale accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le pubbliche amministrazioni.

Un'altra modifica rilevante riguarda infine l'esenzione dall'imposta sul reddito delle società dei redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento da parte delle organizzazioni di volontariato (OdV), ma anche degli enti filantropici, di attività non commerciali (art. 84, comma 2 bis). Analoga disposizione si rinviene per le APS e per le società di mutuo soccorso all'articolo 85 del d. Lgs. n. 117/2017, così come modificato dalla legge n. 122/2022.

4.2 Sul versante del bilancio sociale e della collaborazione con la pubblica amministrazione

Particolarmente interessanti, dicevamo, sono anche le disposizioni sul bilancio sociale⁴⁰ e sulle nuove forme di collaborazione previste tra gli enti di TS e la pubblica amministrazione all'articolo 55 del d. Lgs. n. 117/2017.

Il legislatore, nel riformare il sistema del TS e dei vantaggi a esso connessi, ha altresì inteso imporre agli enti che vi operano un generale dovere di trasparenza o, più correttamente, di *accountability*. Il termine *accountability*, usato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali nelle Linee guida per la redazione del bilancio sociale (d.m. 4 luglio 2019)⁴¹, presuppone e comprende al suo interno tre differenti concetti: quello di *responsabilità* nei confronti dei soggetti che interagiscono

⁴⁰ La disciplina del bilancio sociale è regolata dall'art. 14 del d. Lgs. n. 117/2017 a norma del quale «1. Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro devono depositare presso il registro unico nazionale del Terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il bilancio sociale redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore, e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte. 2. Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa di cui all'articolo 41 cui aderiscono, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati».

⁴¹ MLPS, decreto 4 luglio 2019, *Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore*, (<https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2019/DM-04072019-Adozione-linee-guida-redazione-bilancio-sociale-enti-Terzo-settore.pdf>).

direttamente o indirettamente con l'ente, quello di *trasparenza* –intesa come piena visibilità di decisioni, attività e risultati– e, infine, quello di *compliance*, il quale si riferisce al rispetto delle norme sia in termini di garanzia della legittimità dell'azione sia di adeguamento dell'azione agli *standard* stabiliti da leggi, regolamenti o codici di condotta⁴².

In tale ottica il legislatore delegato ha introdotto l'obbligo, al ricorrere di determinate condizioni⁴³, di redigere un bilancio sociale, quale strumento di rendicontazione delle responsabilità, dei comportamenti e dei risultati sociali, ambientali ed economici delle attività svolte dagli enti di TS. Il bilancio sociale ha, perciò, il fine di offrire un'informativa strutturata, puntuale e multidimensionale a tutti i soggetti interessati, che, come tale, va oltre i dati di natura meramente economico-patrimoniale ricavabili dal bilancio d'esercizio. Non solo, a bene vedere, infatti, il bilancio sociale può diventare uno strumento utile all'ente stesso, in sede di valutazione dell'andamento dell'attività espletata, per identificare e programmare gli obiettivi futuri, nonché per elaborare strategie di amministrazione delle risorse più sostenibili, efficienti ed efficaci⁴⁴. Tale ultima considerazione rende intuibile il motivo per cui diversi enti, a partire dalla pubblicazione delle Linee guida sopra richiamate, hanno deciso di redigere il bilancio sociale, anche in assenza delle condizioni che lo rendono obbligatorio.

Per gli ETS intraprendere un percorso di rendicontazione sociale risulta infatti un'opportunità per avviare una riflessione insieme ai propri *stakeholder* (soggetti portatori, in via diretta e indiretta, di interessi nell'attività e nei valori perseguite dall'ente) sugli aspetti gestionali e comunicativi dell'attività svolta al fine di valutarne gli effetti rispetto all'obiettivo e alle finalità perseguite.

Le considerazioni fin qui fatte danno rilievo al nuovo assetto del TS, il quale vede come destinataria dei propri interessi l'intera collettività – e non più una gamma ristretta di soggetti tendenzialmente bisognosi di aiuti sociali latamente intesi – ponendosi l'obiettivo di favorire e incen-

⁴² Così si esprimono le Linee guida nel secondo paragrafo «Le finalità delle linee guida».

⁴³ Le condizioni, previste all'art. 14 del d. Lgs. 117/2017 (cfr. nota 39), sono la presenza di ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro.

⁴⁴ Così si esprime BELLUCCI, M., «La rendicontazione sociale negli enti del terzo settore: gli obiettivi del bilancio sociale e della valutazione d'impatto», in GORI, L., SENSI, G., *La trasparenza per gli enti di terzo settore*, Pisa, Pisa University Press, 2022, 156.

tivare la partecipazione e l'inclusione sociale. Tramite la riforma del TS si è, in altre parole, cercato, ancor più che in precedenza, di dare valore al principio di sussidiarietà orizzontale, trasferendo la produzione dei servizi di interesse generale dalla pubblica amministrazione e dal mercato a favore di enti che sono portatori di valori ideali di adesione al «sentire sociale». In questo senso, infatti, la sussidiarietà orizzontale prevede, per la sua attuazione, che si instaurino rapporti fra soggetti pubblici e soggetti privati in vista del perseguimento di un interesse comune a entrambi, ossia l'interesse generale⁴⁵.

Il principio di sussidiarietà si traduce così anche all'interno della riforma del TS nell'esplicita previsione di cui all'articolo 55 del d. Lgs. n. 117/20127 – e relative Linee guida adottate con d.m. n. 72/2021⁴⁶ – delle modalità di coinvolgimento degli ETS da parte delle amministrazioni pubbliche, nell'esercizio delle proprie funzioni di programmazione e organizzazione, a livello territoriale, degli interventi e dei servizi nei settori di attività di interesse generale individuati all'articolo 5 del d. Lgs. n. 117/2017. Si tratta, in modo particolare, di strumenti quali la co-programmazione, la co-progettazione e l'accreditamento⁴⁷, che sono funzionali a promuovere e a sostenere l'attività degli enti di TS.

⁴⁵ ARENA, G., «Il principio di sussidiarietà orizzontale nell'art. 118 u.c. della Costituzione», in *Studi in onore di Giorgio Berti*, Napoli, Jovene, 2005, 179 ss.

⁴⁶ MLPS, decreto 31 marzo 2021, n. 72 (<https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2021/DM-72-del-31032021.pdf>).

⁴⁷ La co-programmazione è finalizzata all'individuazione, da parte della pubblica amministrazione procedente, dei bisogni da soddisfare, degli interventi a tal fine necessari e delle modalità di realizzazione degli stessi, nonché delle risorse disponibili. Si potrebbe definire la co-programmazione quale strumento istruttorio per l'integrazione delle politiche pubbliche: infatti, sulla base della sensibilità, dell'esperienza e della specifica natura degli operatori del TS, si configura la possibilità di arricchire il quadro conoscitivo e programmatico di parte pubblica. Strettamente legata alla co-programmazione è la co-progettazione: la prima si riferisce infatti a specifici progetti di servizio o di intervento, che vengono attuati sulla base del distinto procedimento di co-programmazione. In altri termini, i due strumenti, si tengono insieme, diventando pezzi della stessa filiera, finalizzata allo svolgimento di attività di interesse generale in un regime di collaborazione tra enti del TS e pubblica amministrazione. L'accreditamento, infine, si risolve in un regime di autorizzazioni, per effetto delle quali il soggetto in possesso dei requisiti strutturali e funzionali per gestire un servizio, sulla base della predeterminazione dei criteri di affidamento del servizio e del relativo regime economico, con conseguente meccanismo oggettivo di scelta da parte dell'utente, eroga le prestazioni in condizione di parità rispetto agli altri soggetti accreditati.

In sostanza, la disciplina degli istituti soprarichiamati configura un canale «privilegiato» di cooperazione tra enti di TS e pubblica amministrazione alternativo a quello di profitto del mercato e non basato esclusivamente su un rapporto sinallagmatico⁴⁸, che fin dall'entrata in vigore della normativa ha destato non poche critiche⁴⁹. Un significativo mutamento di prospettiva è avvenuto con la sentenza della Corte costituzionale n. 131/2020⁵⁰, la quale si è, fra l'altro, espressa in merito alla legittimità dell'articolo 55 del d. Lgs. n. 117/2017. Il Giudice delle leggi, ravvisando uno stretto legame tra l'articolo 118, comma 4 della Costituzione e l'articolo 55 del d. Lgs. n. 117/2017, ha infatti affermato che quest'ultimo costituisce una delle più significative attuazioni della sussidiarietà orizzontale.

⁴⁸ Così si è espressa la Corte costituzionale nella sentenza n. 131/2020: «il modello configurato dall'art. 55 CTS, infatti, non si basa sulla corresponsione di prezzi e corrispettivi dalla parte pubblica a quella privata, ma sulla convergenza di obiettivi e sull'aggregazione di risorse pubbliche e private per la programmazione e la progettazione, in comune, di servizi e interventi diretti a elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, secondo una sfera relazionale che si colloca al di là del mero scambio utilitaristico». Al riguardo SANTUARI, A., *Lineamenti di diritto degli enti del terzo settore e delle cooperative*, Francesco Angeli, 2022, 549 ss.; ROSSI, E., «Il fondamento del Terzo settore è nella Costituzione. Prime osservazioni sulla sentenza n. 131 del 2020 della Corte costituzionale», in *Forum costituzionale*, 3, 2020; GORI, L., «Gli effetti giuridici «a lungo raggio» della sentenza n. 131 del 2020 della Corte costituzionale», in *Impresa sociale*, 3, 2020, 89 ss.

⁴⁹ Prima tra tutte l'ANAC che ha richiesto l'intervento del Consiglio di Stato in merito alla compatibilità dell'articolo 55 con il «diritto eurounitario» in tema di concorrenza e sull'adeguatezza della legge sul procedimento amministrativo (l. 241/1990) a regolare i procedimenti di co-progettazione. In relazione a questa richiesta il Consiglio di Stato ha emanato il parere n. 2052/2018 (consultabile al seguente link: <https://www.giustizia-amministrativa.it/portale/pages/istituzionale/ucm?id=5VMYVE5VI253VMIN-F3A3BR3XAM&q=>), in base al quale gli affidamenti di servizi sociali potevano essere regolati dal d. Lgs. 117/2017 solo se non prevedevano il riconoscimento di alcuna utilità economica agli affidatari. Di fatto la Corte costituzionale con la sentenza n. 131/2020 ha superato tale orientamento prevedendo la possibilità di prestare servizio dietro corrispettivo. Un'analisi del parere del Consiglio di Stato è fornita da GUALDANI, A., «Il rapporto tra le pubbliche amministrazioni e gli enti del Terzo settore alla luce dei recenti interventi normativi», in *federalismi.it*, 21, 2021, 120-123 e anche in PELLIZZARI, S., MAGLIARI, A., (a cura di), *Pubblica amministrazione e terzo settore, confini e potenzialità dei nuovi strumenti di collaborazione e sostegno pubblico*, Trento, Università degli Studi di Trento, 2019.

⁵⁰ La sentenza prende le mosse dal contenzioso tra Stato e regione Umbria circa una norma che rendeva applicabile alle cooperative di comunità –senza specificare la necessità che esse dovessero assumere la qualifica di impresa sociale e quindi essere incluse nel perimetro del TS– l'istituto di cui all'articolo 55 del d. Lgs. n. 117/2017.

La sentenza in esame ribadisce così, e in un certo senso rafforza, il ruolo riconosciuto al TS dalla riforma, affermando, per un verso, il superamento dell'idea per cui solo l'azione del sistema pubblico è intrinsecamente idonea allo svolgimento di attività di interesse generale e riconoscendo, per l'altro, che tali attività ben possono, essere perseguite anche dall'autonoma iniziativa dei cittadini. Ne discende una concezione del TS «come (di) un insieme limitato di soggetti giuridici dotati di caratteri specifici, rivolti a perseguire il bene comune, a svolgere attività di interesse generale, senza perseguire finalità lucrative soggettive, sottoposti a un sistema pubblicistico di registrazione e a rigorosi controlli»; tali enti, secondo la Corte, «costituiscono sul territorio una rete capillare di vicinanza e solidarietà, sensibile in tempo reale alle esigenze che provengono dal tessuto sociale».

Sulla base di quanto appena detto, è possibile cogliere anche la distinzione tra le forme di coinvolgimento del TS, che si realizzano in un rapporto di collaborazione e compartecipazione tra la parte pubblica e quella privata e il Codice dei contratti pubblici (d'ora in poi CCP)⁵¹, ove invece si instaura un rapporto sinallagmatico tra l'amministrazione committente e l'operatore economico che esegue l'attività affidatagli dietro versamento di un corrispettivo. La decisione di affidare determinati servizi sulla base della disciplina prevista dal d. Lgs. n. 117/2017, piuttosto che del CCP è in capo all'amministrazione, la quale deve valutare quando sia maggiormente opportuno ed efficace coinvolgere gli enti del TS nella progettazione ed erogazione di determinati servizi in un'ottica di amministrazione condivisa.

Questa alternatività tra le diverse forme di rapporto con la pubblica amministrazione ha trovato conferma nelle modifiche al CCP, intervenute con la conversione in legge (l. 120/2020) del d.l. n. 76/2020, con le quali il legislatore ha inserito i riferimenti del d. Lgs. n. 117/2017 all'interno del CCP e, nello specifico, agli articoli 30 (principi per l'aggiudicazione e l'esecuzione di appalti e concessioni), 59 (scelta delle procedure e oggetto del contratto) e 140 (norme applicabili ai servizi sociali), creando per la prima volta un coordinamento tra le due normative.

⁵¹ D. Lgs. 19 aprile 2016, n. 50, *Codice dei contratti pubblici*, da ultimo modificato con la legge 11 settembre 2020, n. 120 di *Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76, recante «Misure urgenti per la semplificazione e l'innovazione digitali» (Decreto Semplificazioni)*.

5. CONCLUSIONI

Le considerazioni sin qui svolte mostrano come le trasformazioni che hanno interessato il mondo del TS siano più profonde di quanto possa trasparire dalla superficie delle agevolazioni introdotte. Ci troviamo infatti di fronte a una disciplina che, senza nulla togliere alla bontà e all'utilità delle misure previste, mira a imprimere un significativo cambiamento non solo di ordine giuridico, ma anche culturale, economico e sociale, con gli ulteriori specifici risvolti che abbiamo visto interessare il mondo particolare degli ERCCR.

Tale rivoluzione, facendo leva sul principio di sussidiarietà orizzontale che è stato sancito all'articolo 118, comma 4 della Costituzione riformata nel 2001 (l. cost. 3/2001), mira a riconoscere «il valore e la funzione sociale degli enti del Terzo settore, dell'associazionismo, dell'attività di volontariato e della cultura e pratica del dono quali espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo». Ne promuove «lo sviluppo salvaguardandone la spontaneità ed autonomia, e ne» favorisce «l'apporto originale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, anche mediante forme di collaborazione con lo Stato, le Regioni, le Province autonome e gli enti locali» (art. 2, d. Lgs. 117/2017). Infine, grazie agli istituti della co-programmazione e della co-progettazione (art. 55 d. Lgs 117/2017) «realizza per la prima volta in termini generali una vera e propria procedimentalizzazione dell'azione sussidiaria», dando così attuazione al principio costituzionale di sussidiarietà orizzontale⁵².

Non solo: la riforma del TS, si diceva, senza rinnegare il contributo dato in materia dalle formazioni sociali di ispirazione religiosa «laicizza» profondamente un settore che attraverso il ricorso al diritto speciale è stato per lungo tempo appannaggio della Chiesa cattolica, prima, e della Chiesa cattolica –insieme alle altre confessioni religiose con intesa– poi. E lo ha fatto, non rinnegando la specificità degli enti religiosi, ma salvaguardandola nel rispetto del diritto comune, attraverso la rimozione del privilegio/presupposto di fatto costituito dal requisito della preventiva stipulazione di patti, accordi o intese che sappiamo non dipendere dal mero esercizio di un diritto, bensì da valutazioni di

⁵² Così Corte costituzionale, sentenza n. 131/2020, cit.

ordine più strettamente politico⁵³. L'estensione del perimetro soggettivo agli ERCR e la scelta di limitare le deroghe al regime comune registrano infatti una profonda metamorfosi in direzione della riduzione delle aree di specialità.

Ma la riforma del TS toglie anche qualsiasi alibi a quel fenomeno di mimetismo giuridico che, consentendo agli enti religiosi delle confessioni senza riconoscimento o intesa di perseguire comunque i propri fini spirituali vestendo i panni delle APS, per come originariamente disciplinate, ha dato man forte all'inerzia del legislatore in un ordinamento incapace di uscire dalla logica binaria del riconoscimento ai sensi della legge sui culti ammessi e delle intese con le confessioni religiose diverse dalla cattolica⁵⁴.

Salvo smentite e correttivi dell'ultima ora, introdotti su qualche pressione di parte, le confessioni religiose dovranno dunque confrontarsi con il diritto comune introdotto dalla riforma del TS decidendo se giocare ad armi pari con gli altri enti del *non profit*, oppure continuare a operare sulla base del regime previgente, per quanto non travolto dal d. Lgs. 117/2017, sapendo però che imboccando questa via rimarranno al margine di un sistema destinato a ridisegnare completamente il mondo del TS, per come sin qui conosciuto.

La scelta se entrare o meno nella riforma del TS non è dunque una questione di ordine puramente giuridico o una decisione da prendere sulla base di meri criteri di convenienza. È viceversa una questione di opportunità da misurarsi in ragione dell'impatto/contributo che gli

⁵³ Come noto, la Corte costituzionale con la sentenza n. 52/2016 ha affermato che l'apertura delle trattative per la stipula di intese costituisce attività politica non sindacabile in sede giurisdizionale. La citata sentenza è stata commentata, tra gli altri, da Pasquali CERIOLI, J., «Interpretazione assiologica, principio di bilateralità pattizia e (in)eguale libertà di accedere alle intese ex art. 8, terzo comma, Cost.», in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista telematica (www.statoechiese.it), 26, 2016, 1 ss.; BETTINI, A., «Gruppi sociali, confessioni religiose e intese: sulla giustiziabilità di una pretesa all'avvio delle trattative preordinate alla conclusione di un'intesa ex art. 8, terzo comma, Cost.», in *Diritto e religioni*, 1, 2016, 88 ss.; CASUSCELLI, G., «La tutela dell'identità delle minoranze religiose deve potersi avvalere di «un giudice e un giudizio»», in «*Stato, Chiese e pluralismo confessionale*», Rivista telematica (www.statoechiese.it), 21, 2018, 1 ss.

⁵⁴ La questione è ampiamente affrontata nel volume di ZACCARIA, R.; DOMIANELLO, S.; FERRARI, A.; FLORIS, P.; MAZZOLA, R. (a cura di), *La legge che non c'è. Proposta per una legge sulla libertà religiosa in Italia*, Bologna, il Mulino, 2019.

ER (civilmente riconosciuti e non) intendono effettivamente esercitare –in chiave sempre più laica– nella costruzione di comunità più inclusive, sostenibili e coese.

