

*Scuola di specializzazione in  
enti non commerciali*

## Gli enti ecclesiastici nell'ordinamento italiano

*Curia Arcivescovile  
19 novembre 2015  
Piazza Fontana, 2 – Milano*



Arcidiocesi di Milano

Avvocatura



S.A.F. FONDAZIONE

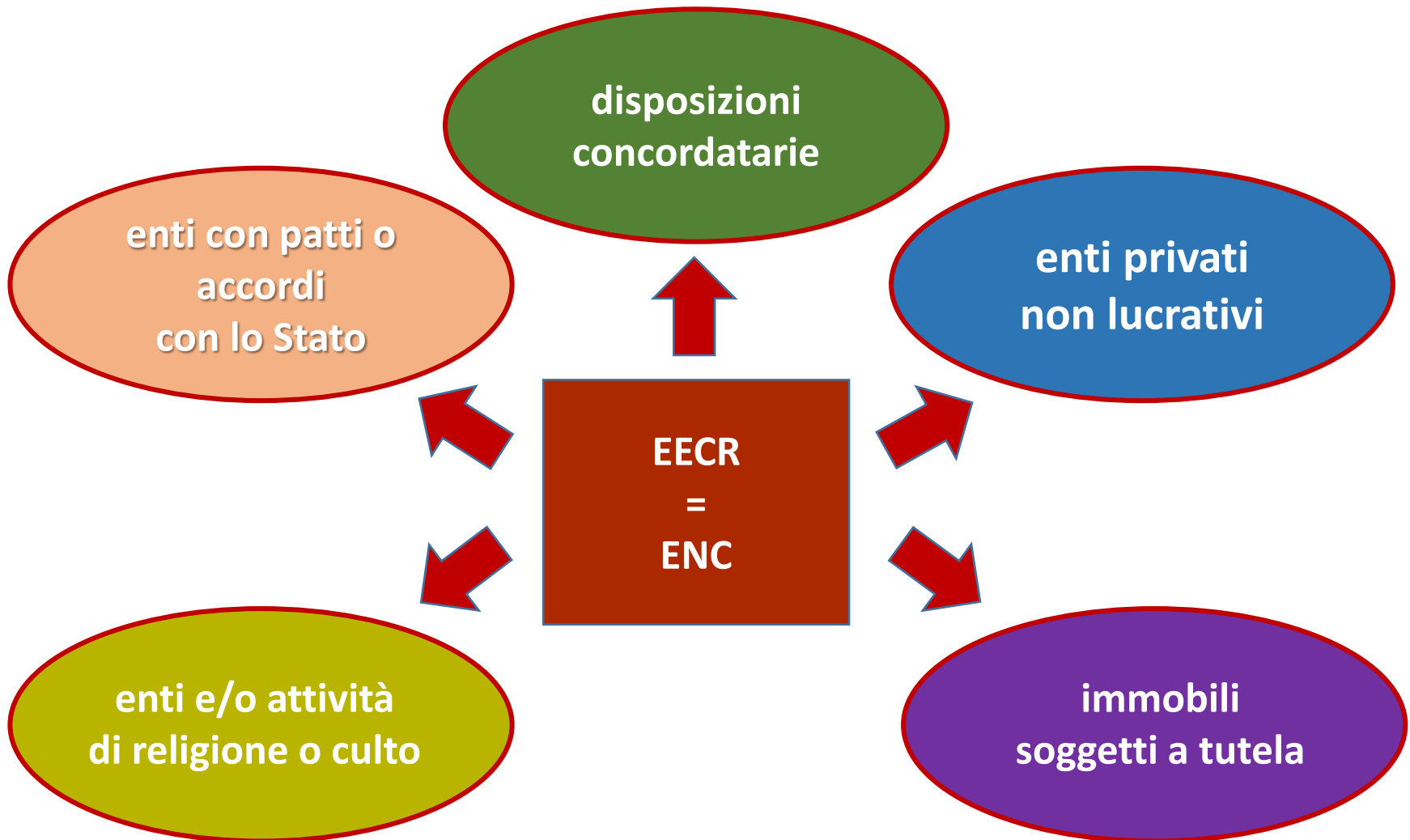
dei Dottori Commercialisti di Milano



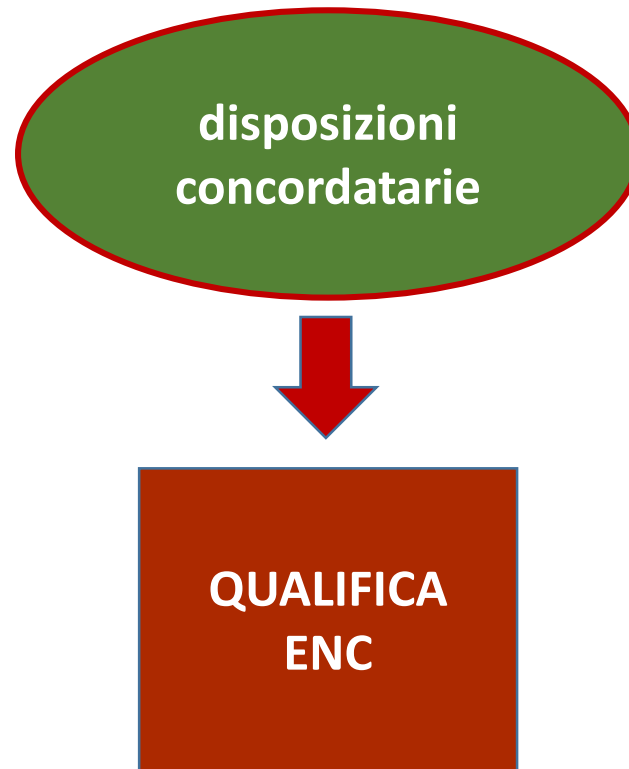
## **Le peculiarità degli Enti Ecclesiastici nell'ordinamento tributario**

Patrizia Clementi  
Avvocatura

## IL MOSAICO DELLE NORME DI RIFERIMENTO



## IL MOSAICO DELLE NORME DI RIFERIMENTO



ENTE NON COMMERCIALE



TUIR

**comma 1, lett. c)**

Art. 73

*enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per **oggetto** esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali*

**comma 4**

***l'oggetto** esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla **legge**, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto esclusivo o principale si intende **l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari** indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto*

ENTE NON COMMERCIALE



TUIR

## **comma 1**

Art. 149

*Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta*

## **comma 4**

*Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli **enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili** e alle associazioni sportive dilettantistiche*

[oltre a cori, bande, filodrammatiche: art. 1, c. 114 L. 331/2004]

ENTE NON COMMERCIALE



TUIR

## Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti (EECC)

- sono enti privati
- «*non hanno per oggetto prevalente o esclusivo l'esercizio di attività commerciali*»
- il loro oggetto «*è determinato in base alla legge*»



**L. 121/1985**

*Accordo di revisione del Concordato Lateranense*

**L. 222/1985**

*Disposizioni sugli enti e i beni ecclesiastici*

ENTE NON COMMERCIALE



CONCORDATO

**fine**



il fine di **religione** o di **culto** quale finalità costitutiva e imprescindibile (art. 7, c. 2, L. 121)

**verifica**



le **modalità di verifica** della sua esistenza (art. 2. L. 222):  
**presunto:** per enti appartenenti alla costituzione gerarchica (CEI, regioni e province ecclesiastiche, diocesi, abbazie e prelature territoriali, vicariati foranei, capitoli, parrocchie, chiese, cappellanie), IDSC, istituti di vita consacrata, seminari, facoltà teologiche, accademie e simili  
**accertato di volta in volta:** per gli altri (SVA, associazioni pubbliche di fedeli, fondazioni di religione o di culto)

**attività**



le attività che possono definirsi di religione o di culto:  
*«quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana»* (art. 16, lett. a, L. 222)

L'ENTE NON COMMERCIALE → **CONCORDATO**

Pertanto la **legge** garantisce che:

- ❑ l'ente ecclesiastico è tale solo se ha fine di religione o di culto
- ❑ lo Stato ha gli strumenti per verificare che l'ente abbia effettivamente fine di religione o di culto
- ❑ le attività attraverso le quali si realizza il fine religione o di culto sono solo quelle concordate tra le parti (Stato italiano e Santa Sede)



**ENTE NON COMMERCIALE**

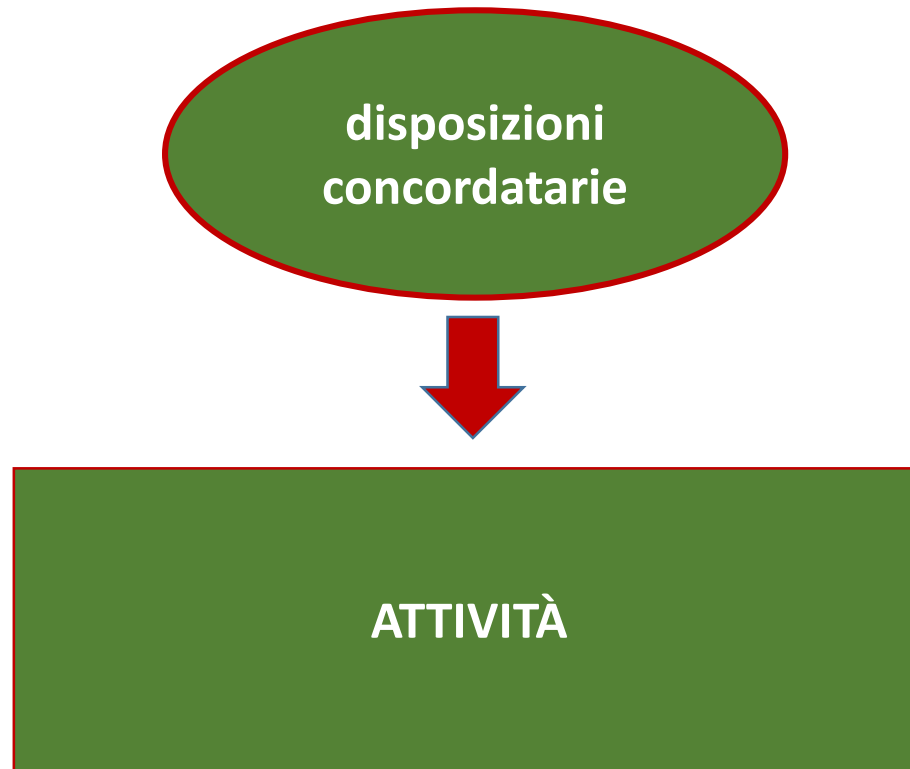


**CONCORDATO**

**In questa logica si pone la previsione della possibilità che lo Stato revochi la qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto**  
*«In caso di mutamento che faccia perdere all'ente uno dei requisiti prescritti per il suo riconoscimento può essere revocato il riconoscimento stesso con decreto del Presidente della Repubblica, sentita l'autorità ecclesiastica e udito il parere del Consiglio di Stato» (art. 19 della L. 222/1985)*

L'esclusione dalla perdita di qualifica di ente non commerciale quindi è la logica conseguenza della ontologica non commercialità dell'attività "obbligatoria" per l'ente ecclesiastico, quella di religione e di culto, circa il cui perseguimento lo Stato è garantito dalla legge.

## IL MOSAICO DELLE NORME DI RIFERIMENTO



L. 222/1985, art. 15

«*Gli ECCR possono svolgere attività **diverse** da quelle di **religione o di culto** alle **condizioni** previste dall'art. 7, 3, n. 3, secondo comma dell'Accordo del 18 febbraio 1984 [L. 121/1985]*»

art. 16, L. 222/1985  
distinzione delle attività

art. 7, L. 121/1985  
regime fiscale delle attività

## la distinzione delle attività (L. 222/1985)

**Attività di religione/culto**  
art. 16, lett. a), L. 222

- culto e cura delle anime
- formazione del clero e dei religiosi
- missione
- catechesi
- educazione cristiana

**Attività diverse**  
art. 16, lett. b), L. 222

- assistenza
- beneficenza
- istruzione
- educazione
- cultura
- attività commerciali o a scopo di lucro

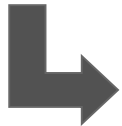
## il regime fiscale delle attività (L. 121/1985, art. 7, n. 3)

«Le **attività diverse** da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e **al regime tributario previsto per le medesime**» (secondo periodo)

attività  
di religione  
o culto



*«quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana» (art. 16, lett. a, L. 222)*

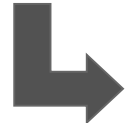


**non sono di fatto soggette ad imposizione fiscale**

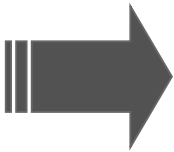
attività  
"diverse"



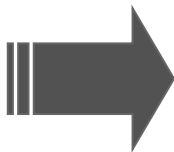
«quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro» (art. 16, lett. b, L. 222)



**seguono il regime proprio**  
nelle imposte dirette: **D.P.R. 917/1986 (disciplina ENC)**  
nell'IVA: **D.P.R. 633/1972 (disciplina comune)**

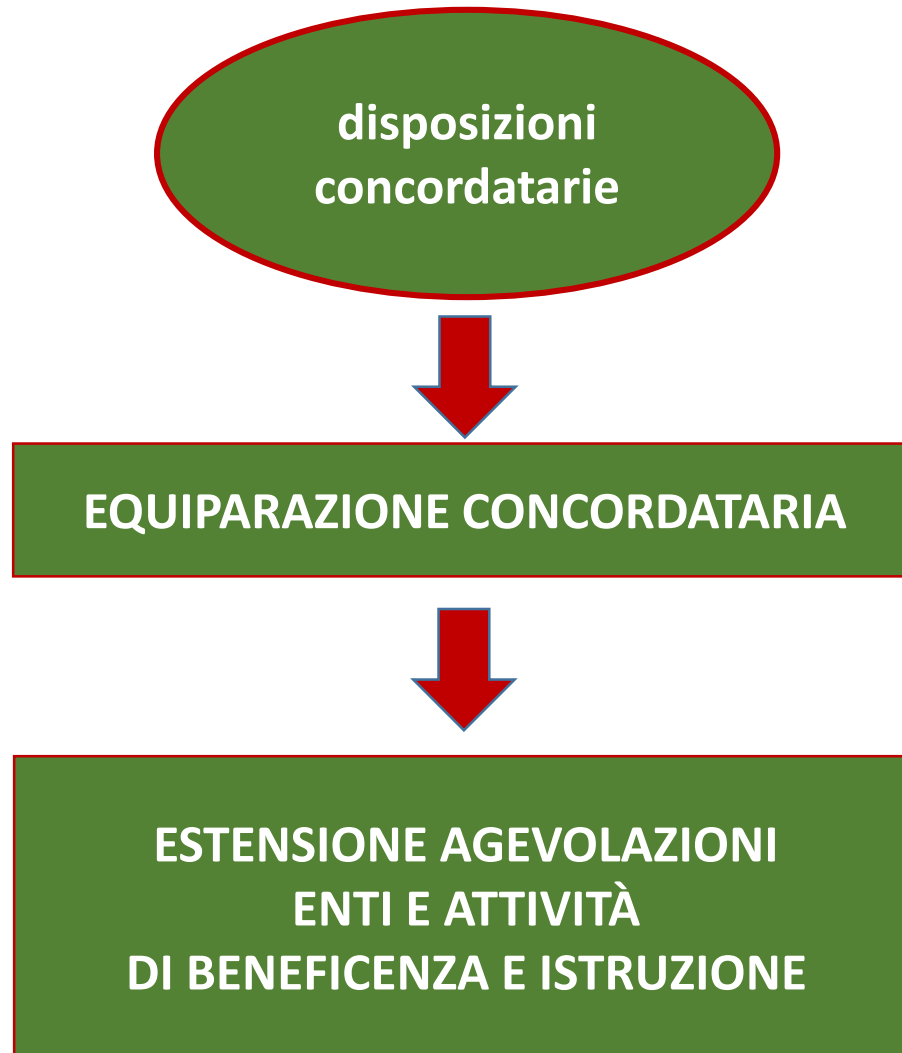


«Le **attività diverse** da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e **al regime tributario previsto per le medesime**» (art. 7, c. 3, **secondo periodo**)



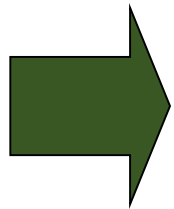
«L'ente ecclesiastico che volge attività per le quali sia prescritta dalle leggi tributarie la tenuta di scritture contabili deve osservare le norme circa tali scritture relative alle specifiche attività esercitate» (D.P.R. 13.2.1987, art. 8 "Regolamento di esecuzione della legge 222/1985")

## IL MOSAICO DELLE NORME DI RIFERIMENTO



## primo periodo

«Agli effetti tributari gli **enti** ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le **attività** dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione»



le norme fiscali (agevolative o di altro tipo) previste per gli enti con finalità di beneficenza o di istruzione riguardano

- **soggettivamente** gli enti ecclesiastici
- **oggettivamente** le attività di religione o di culto



## L'equiparazione

- è valida ***solo agli effetti strettamente tributari***
- non può avere influenza sulla ***natura*** degli enti ecclesiastici e delle loro attività e sul ***principio della loro soggezione alle sole norme canoniche e pattizie***

# EQUIPARAZIONE CONCORDATARIA

## AGEVOLAZIONI

**SUCCESSIONE E  
DONAZIONE**

esenzione

**IPO-CATASTALI  
SUCCESSIONI  
DONAZIONI**

esenzione

**BOLLO**

esenzione ricevute liberalità

**IRES  
D.P.R. 601/73**

aliquota ridotta  
del 50%

**IVA**

esenzione  
donazioni di beni

## SUCCESSIONI E DONAZIONI

Reintrodotta dal D.L. 262/2006 (art. 2, cc. 47-53) ripristinando in parte l'efficacia della disciplina dettata dal D.Lgs. 346/1990.

Non risultano soppresse, e sono quindi applicabili, le ipotesi di esenzione previste dal D.Lgs. 346/1990

### **art. 3 “Trasferimenti non soggetti all'imposta”**

*«enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'**istruzione** o altre finalità di pubblica utilità»*

I trasferimenti esenti art. 3 sono esenti anche da:

- imposta registrazione sulle donazioni ex art. 55, D.Lgs. 346/1990
- ipotecarie e catastali ex artt. 1 e 10, D.Lgs. 347/1990

# EQUIPARAZIONE CONCORDATARIA

## IRES

**D.P.R. 601/1973, art. 6, c. 1, lett. c)**

### **RIDUZIONE**

l'imposta è ridotta del 50% per gli «*enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di **beneficenza o di istruzione***»

### **Risoluzione 91/2005**

contestata la soggettività dell'agevolazione

sostenuta l'applicabilità alle "attività di religione o di culto" (!)

a quelle ad esse "connesse"

### **Denuncia alla Commissione Europea**

violazione del divieto di aiuti di Stato alle imprese

# EQUIPARAZIONE CONCORDATARIA

IVA

**D.P.R. 633/1972, art. 10, n. 12**

## **ESENZIONE**

É stabilita l'esenzione per le cessioni gratuite da parte di imprenditori di beni che rientrano nell'ambito della produzione o commercializzazione dell'impresa a favore di «*enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, **beneficenza**, educazione, **istruzione**, studio o ricerca scientifica*»

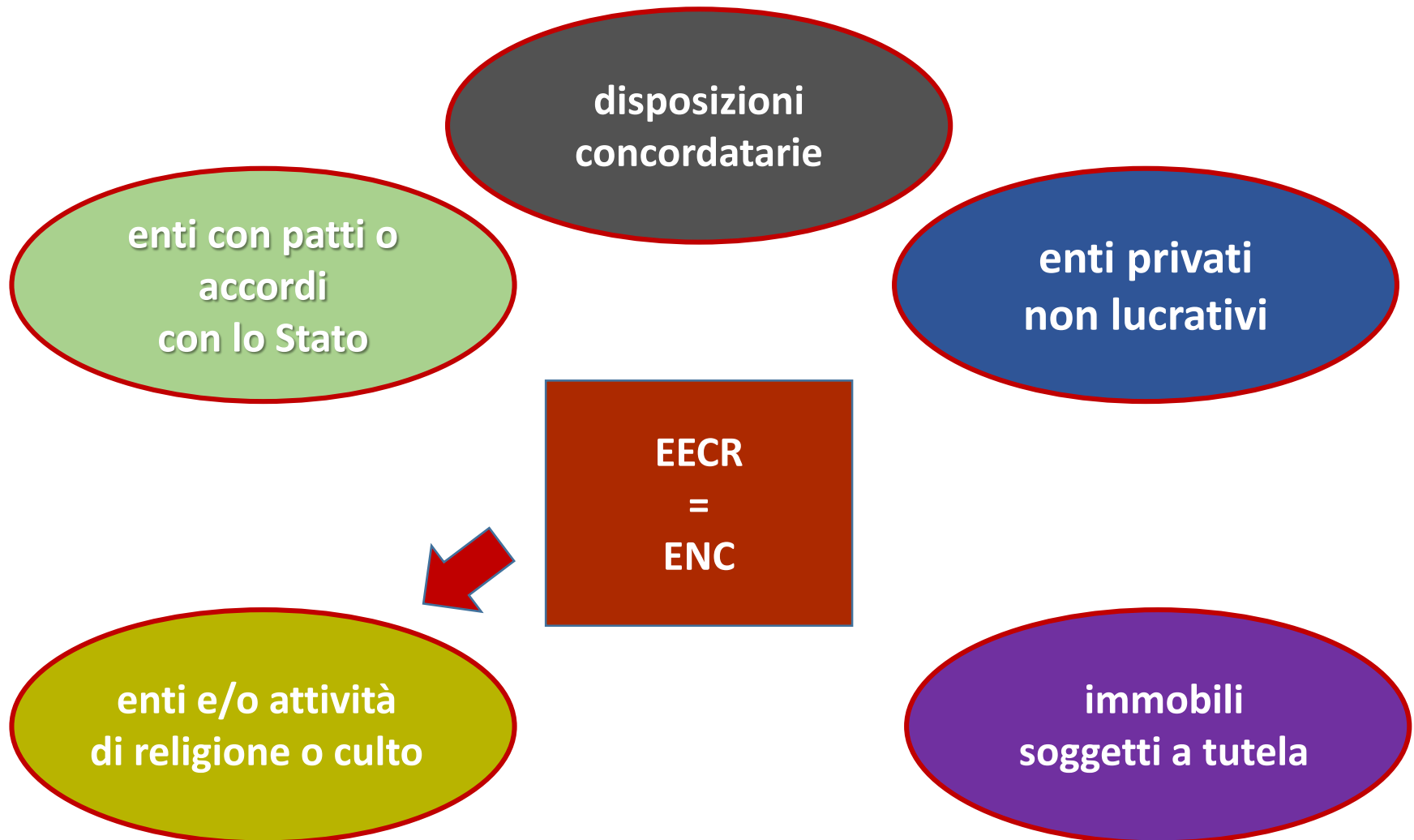
## IMPOSTA DI BOLLO

**D.P.R. 642/1972, Tabella B, n. 8**

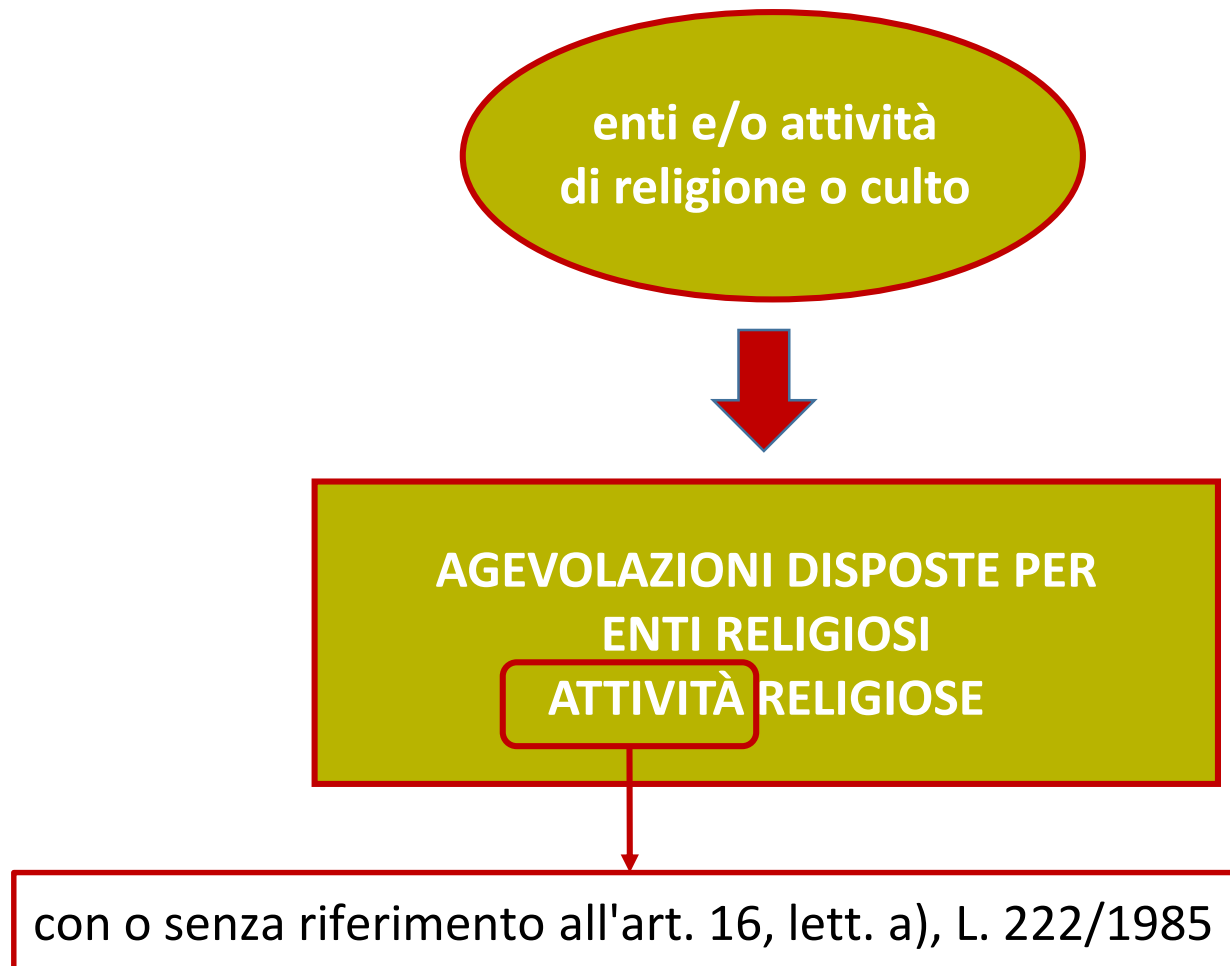
### **ESENZIONE**

sono escluse dall'imposizione le «*quietanze relative ad **oblazioni** a scopo di **beneficenza** a condizione che sull'atto risulti tale scopo*»

## IL MOSAICO DELLE NORME DI RIFERIMENTO



## IL MOSAICO DELLE NORME DI RIFERIMENTO





# NORME ATTIVITÀ E/O ENTI DI CULTO

## AGEVOLAZIONI

### IMU/TASI

esenzione:

- edificio di culto e relative pertinenze
- immobili usati per attività di religione e culto

### IRES/IRPEF

esenzione:

- edificio di culto e pertinenze
- monasteri di clausura

liberalità ricevute deducibili dal reddito d'impresa

### TOSAP

esenzione occupazioni di enti religiosi per esercizio del culto

### DIRITTO AFFISSIONE

esenzione per i manifesti relativi attività religiose

## IMU/TASI

**D.L. 201/2011, art. 13 → art. 7, c. 1, D.Lgs. 504/1992**

### ESENZIONE

- immobili destinati all'**esercizio del culto**, comprese le **pertinenze** (lett. d) [*pertinenze* in senso civilistico; cf. Ris 3.1.2004, n. 1]
- immobili destinati esclusivamente allo svolgimento “**delle attività di cui all'art. 16 lett. a, della legge 20 maggio 1985, n. 222**” (lett. i) [riferimento alla norma concorataria]

## IRES

**D.P.R. 917/1986, art. 36, c. 3**

### ESENZIONE

- immobili destinati all'**esercizio del culto** e *relative pertinenze* comprese le **pertinenze** [come per l'ICI/IMU le *pertinenze* vanno intese in senso civilistico]
- monasteri di clausura

## IRPEF/IRES

**D.P.R. 917/1986, art. 100, c. 2, lett. a)**

### **AGEVOLAZIONE LIBERALITÀ**

deducibilità delle erogazioni «*fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente **finalità** comprese fra quelle indicate nel primo comma [educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o **culto**]*»

riconosciuta, sia ai fini IRES che IRPEF, fino al 2% del reddito d'impresa dichiarato

## TOSAP

D.Lgs. 507/1993, art. 49, c. 1, lett. a)

### ESENZIONE

per «*le occupazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, province, comuni e loro consorzi, da **enti religiosi per l'esercizio di culti ammessi nello Stato da enti pubblici...***»

## DIRITTO SULLE AFFISSIONI

**D.Lgs. 507/1993**

### **ESENZIONE**

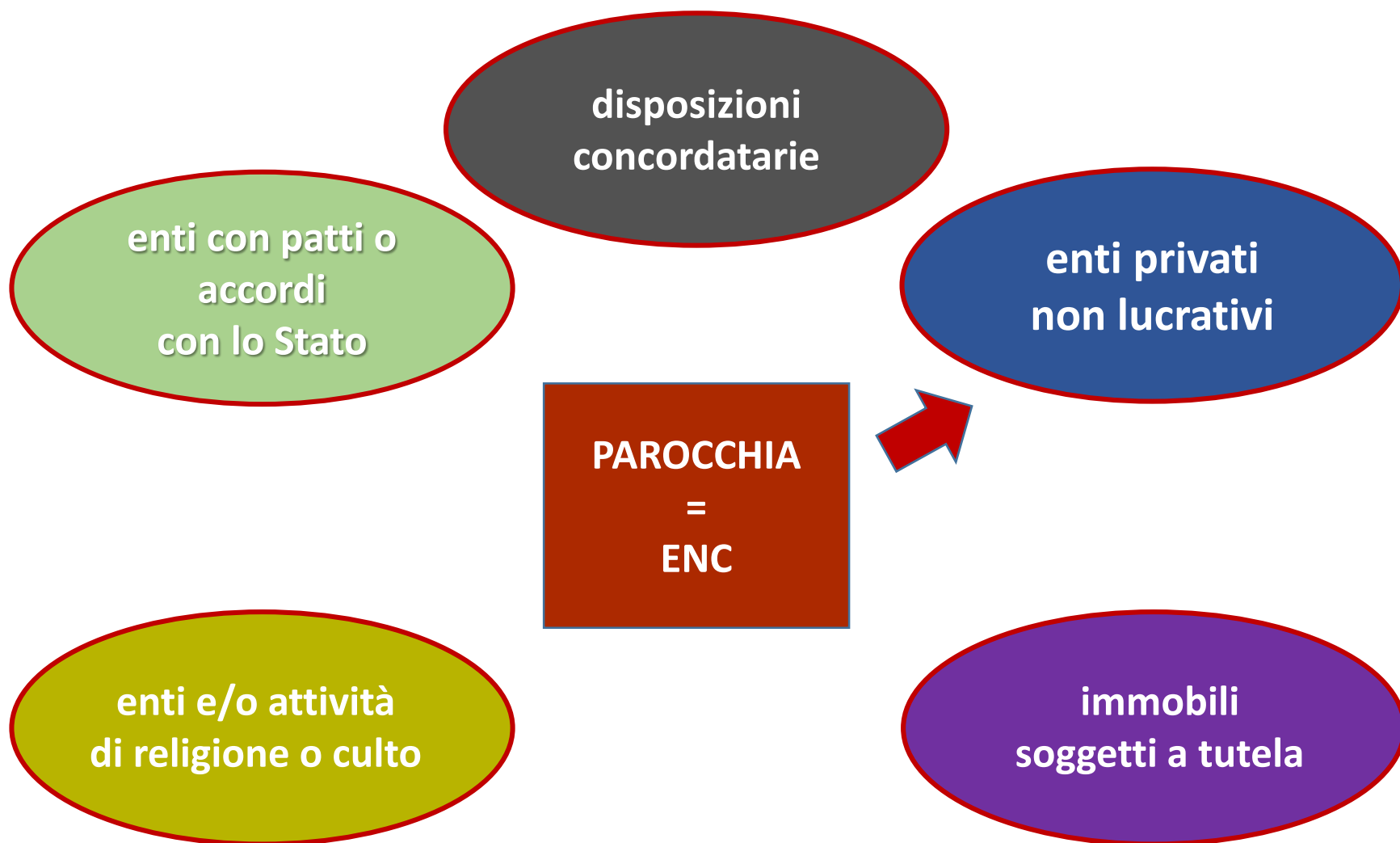
**soggetti/attività** identificati dall'art. 20 per affissioni in spazi dedicati (art. 20-*bis*):

- manifesti di **enti senza scopo di lucro**
- manifesti relativi ad **attività... religiose...** patrocinate o partecipate da enti pubblici territoriali
- manifesti relativi a **festeggiamenti... religiosi...**

### **RIDUZIONE**

del 50% dell'ammontare del diritto sugli altri spazi (art. 20, c. 1-*bis*)

## IL MOSAICO DELLE NORME DI RIFERIMENTO



## IL MOSAICO DELLE NORME DI RIFERIMENTO





# NORME ENTI PRIVATI NON LUCRATIVI

**AGEVOLAZIONI**

```
graph TD; A[AGEVOLAZIONI] --> B[MECENATISMO CULTURALE]; A --> C[ISTITUTI SCOLASTICI]; B --> D[liberalità]; C --> E[liberalità];
```

**MECENATISMO CULTURALE**

liberalità

**ISTITUTI SCOLASTICI**

liberalità

**POSSIBILITA DI ORGANIZZARE  
MANIFESTAZIONI LOCALI DI SORTE (v. oltre)**

## ELEMENTI DI CRITICITÀ

Certamente l'ente ecclesiastico è un ente senza fine di lucro, ma vi è il rischio di omologazione con gli enti dell'ordinamento civile per i quali:

- la non lucratività non è declinata secondo i principi dettati dal legislatore civile (es. divieto di distribuzione indiretta di utili, devoluzione "indirizzata" del patrimonio in caso di scioglimento)
- si richiede l'adozione di specifiche clausole statutarie dalle quali desumere l'assenza del fine di lucro



**POSSIBILI DIFFICOLTÀ CON RIFERIMENTO ALLA NUOVA DISCIPLINA DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE**

## POSSIBILI ARGOMENTAZIONI A FAVORE

### Disciplina concordataria

Gli EECR sono caratterizzati dal fine di religione o culto che è:

- costitutivo e imprescindibile
- declinato in attività stabilite per legge
- verificato ai fini del conferimento e mantenimento della qualifica

### Codice di diritto canonico

Lo scopo dell'ente ecclesiastico non è arricchire i suoi amministratori o i suoi partecipanti. Il Codice di diritto canonico:

- condiziona il diritto dei soggetti canonici di possedere ed amministrare beni solo in vista di tre finalità precise «*ordinare il culto divino, provvedere ad un onesto sostentamento del clero e degli altri ministri, esercitare opere di apostolato sacro e di carità*» (can. 1254, § 2)
- è dotato di un sistema di vigilanza canonica

## MECENATISMO CULTURALE

Deducibilità dal reddito d'impresa delle liberalità effettuate a favore dei soggetti individuati dal Ministero dei beni e le attività culturali con apposito decreto per la tutela, conservazione, promozione, gestione e valorizzazione dei beni e delle attività culturali (TUIR, art. 100, c. 2, lett. m)

### **D.M. 3.10.2002 – art. 1**

*«1. Possono essere destinatari di erogazioni liberali in denaro, a condizione che **non perseguano fini di lucro** ed il proprio atto costitutivo o statuto preveda lo svolgimento di compiti istituzionali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo e vi sia effettivo svolgimento di corrispondente attività di realizzazione di programmi culturali negli stessi settori, i soggetti o categorie di soggetti di seguito elencati:*

## MECENATISMO CULTURALE

*h) le persone giuridiche private che sono titolari o gestori di musei, gallerie, pinacoteche, aree archeologiche o raccolte di altri beni culturali o universalità di beni mobili comunque soggetti ai vincoli e alle prescrizioni di cui al D.Lgs. 490/1999, funzionalmente organizzati ed aperti al pubblico per almeno cinque giorni alla settimana con orario continuato o predeterminato;*

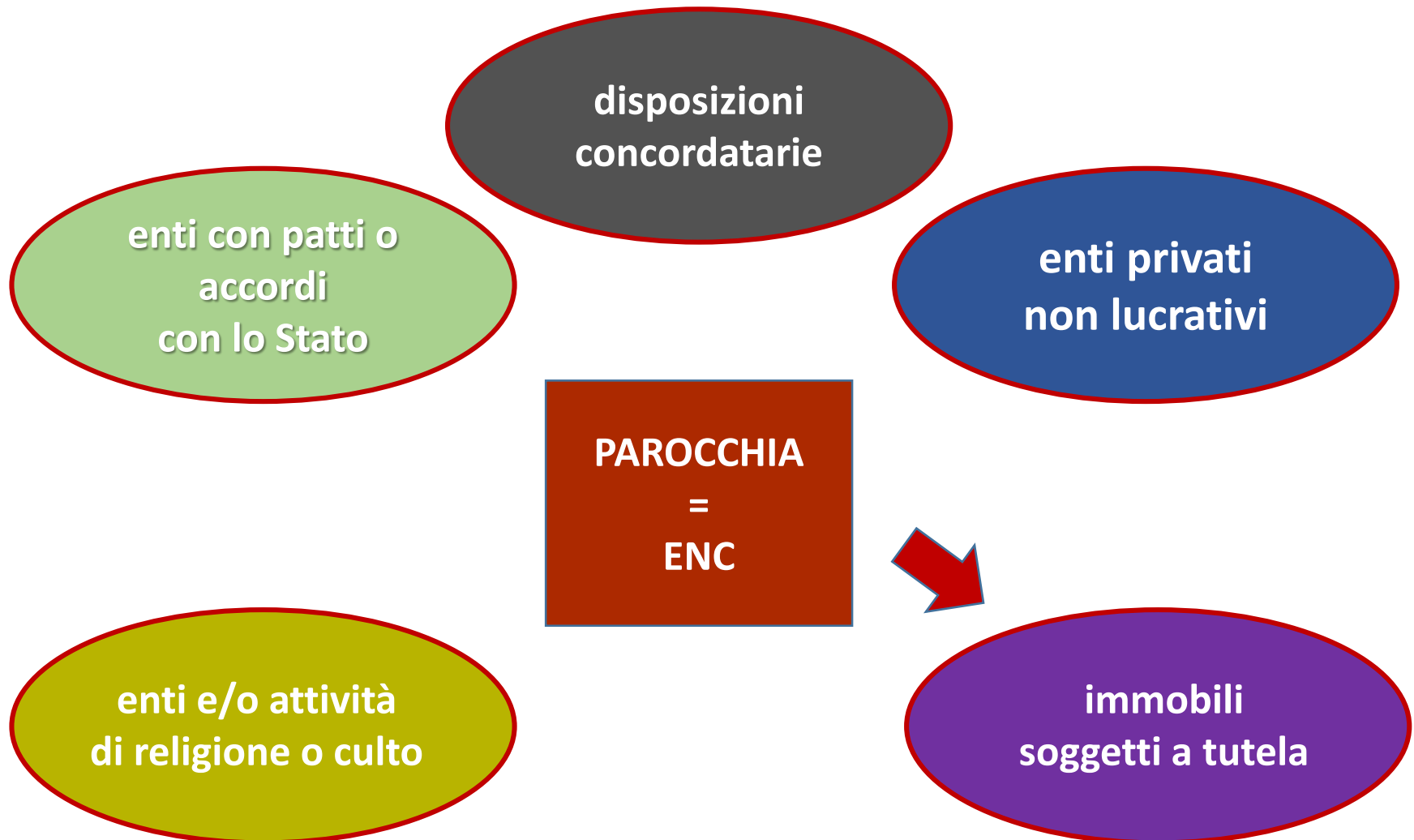
*i) le persone giuridiche private che esercitano attività dirette a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte, così come definite dall'art. 148 e segg. D.Lgs. 112/1998»*

## LIBERALITÀ AGLI ISTITUTI SCOLASTICI

**D.L. 31 gennaio 2007, n. 7, articolo 13**

*«Le erogazioni liberali a favore degli istituti scolastici di ogni ordine e grado, statali e paritari **senza scopo di lucro** appartenenti al sistema nazionale di istruzione di cui alla legge 10 marzo 2000, n. 62, e successive modificazioni, finalizzate all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa»*

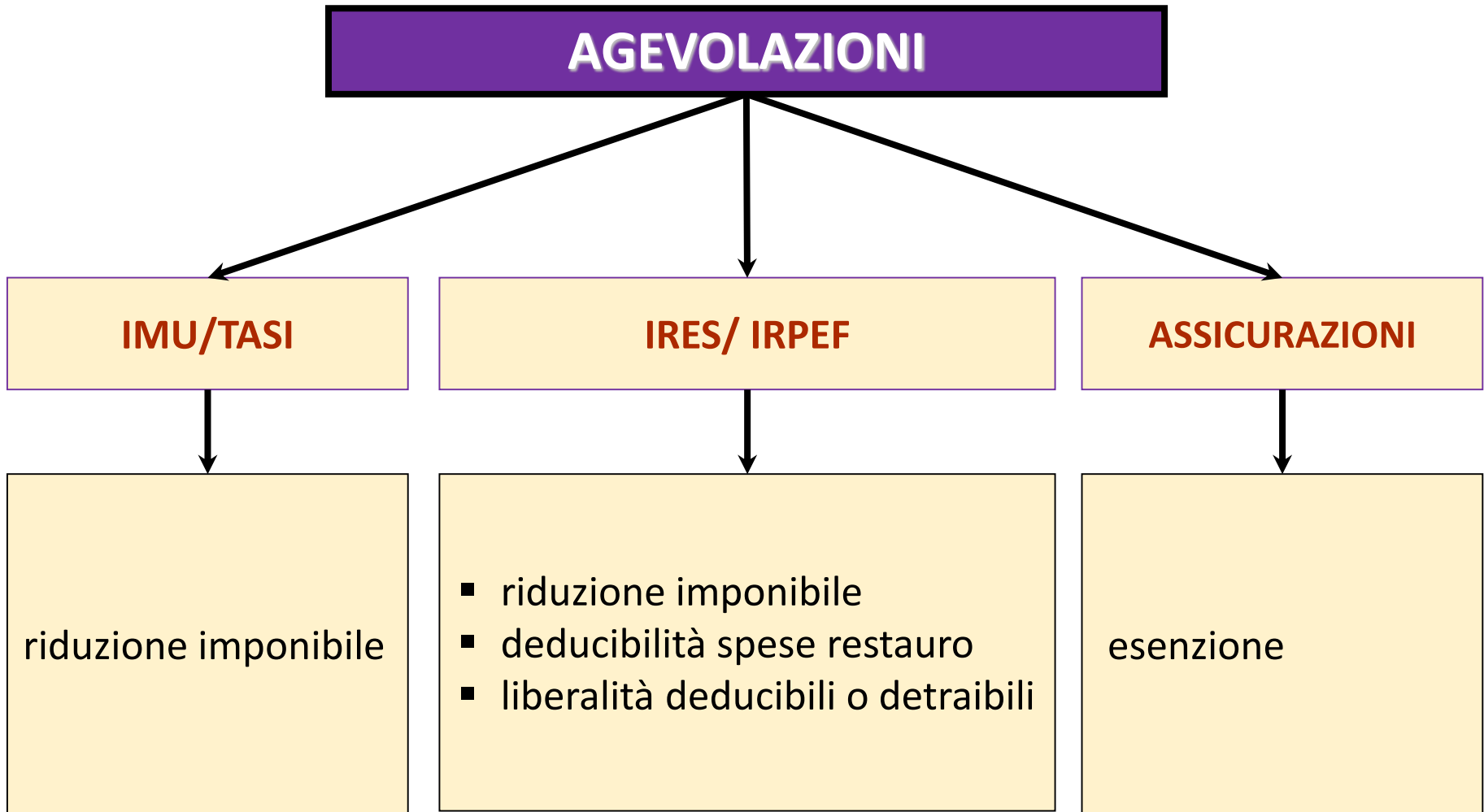
## IL MOSAICO DELLE NORME DI RIFERIMENTO



## IL MOSAICO DELLE NORME DI RIFERIMENTO







## IMU/TASI

### **D.L. 201/2011, art. 13, c. 3**

Base imponibile ridotta al 50% (per **IMU**)

FAQ Min. Economia e Finanze 3.6.2014 – risposta n. 8: si devono applicare alla **TASI** tutte le disposizioni concernenti la determinazione della base imponibile IMU, comprese quelle attinenti agli immobili di interesse storico artistico e ai fabbricati inagibili o inabitabili.

## IRES: REDDITO FONDIARIO)

### **D.L. 16/2012, art. 4, cc. 5-quater; 5-sexies**

- uso diretto o comodato: rendita catastale ridotta del 50%
- locazione: 65% del canone o, se maggiore, rendita catastale ridotta del 50%

## IREF/IRES: EROGAZIONI LIBERALI

**D.P.R. 917/1986, artt. 15, 100 E 147 – (Ris. 5 aprile 2005, n. 42/E)**

### **DETRAIBILITÀ/DEDUCIBILITÀ**

Le erogazioni liberali effettuate a favore di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, ricerca e documentazione di rilevante valore culturale e artistico (comprese le parrocchie e gli altri enti ecclesiastici: cf Sentenza Consiglio di Stato 66/1989) finalizzate alla manutenzione, protezione e restauro dei beni soggetti a tutela sono oneri che il TUIR riconosce:

- detraibili per le persone fisiche (art. 15, c. 1, lett. h)
- detraibili per enti non commerciali (art. 147)
- deducibili per i soggetti con reddito d'impresa (art. 100, c. 1, lett. f)

## IRES: SPESE PER RESTAURO

**D.P.R. 917/1986, art. 147**

### **DETRAIBILITÀ**

Le spese sostenute dagli enti proprietari di immobili tutelati per la loro manutenzione, protezione e restauro costituiscono una detrazione d'imposta pari al 19% della spesa effettivamente rimasta a carico (esclusi quindi i contributi pubblici finalizzati e le erogazioni liberali deducibili e detraibili).

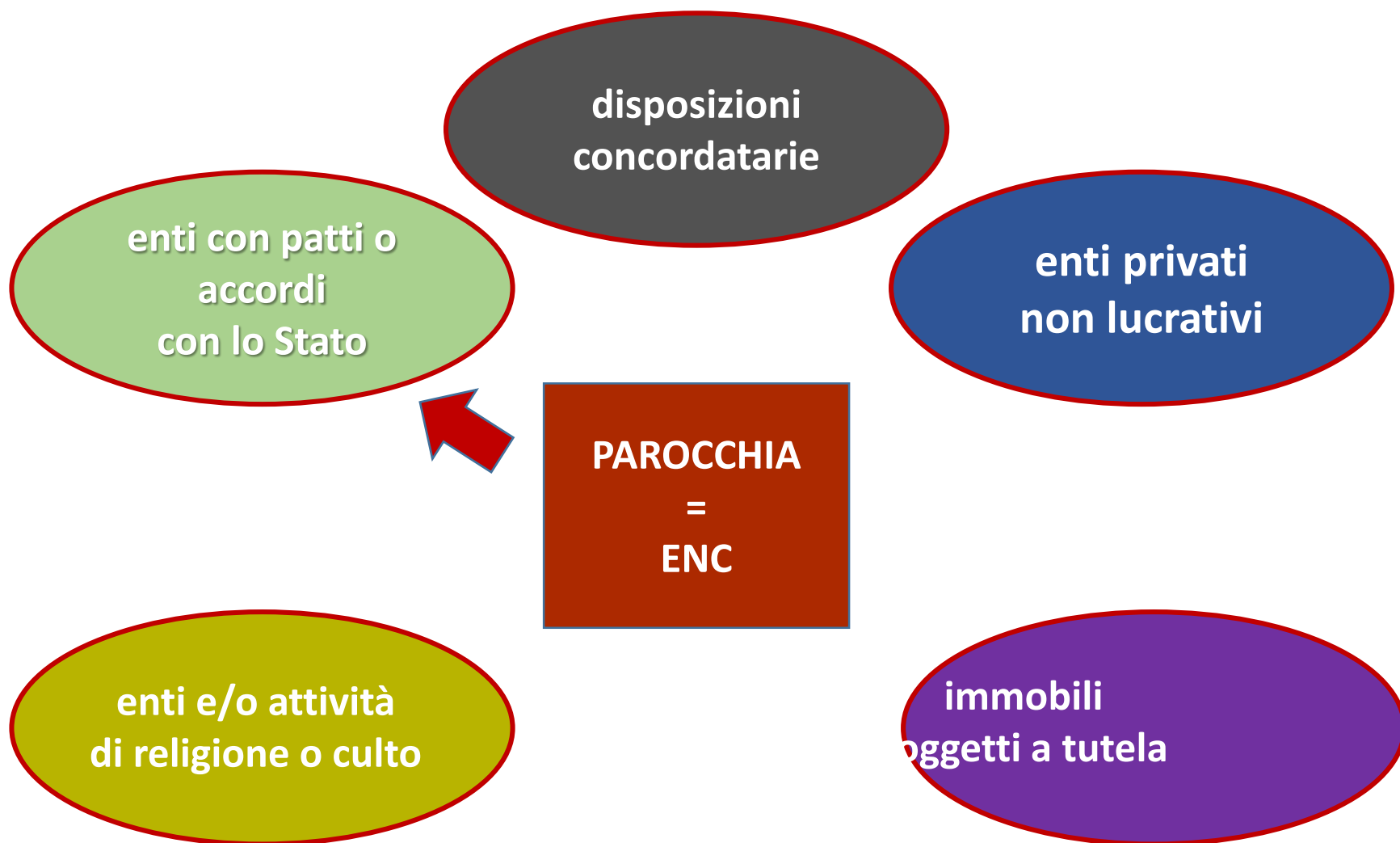
## IMPOSTA SULLE ASSICURAZIONI

**D.L. 953/1982, art. 5, c. 16**

### **ESENZIONE**

dall'imposta sulle assicurazioni per i beni soggetti alla disciplina della legge 1089/1939 (ora D.Lgs. 42/2004)

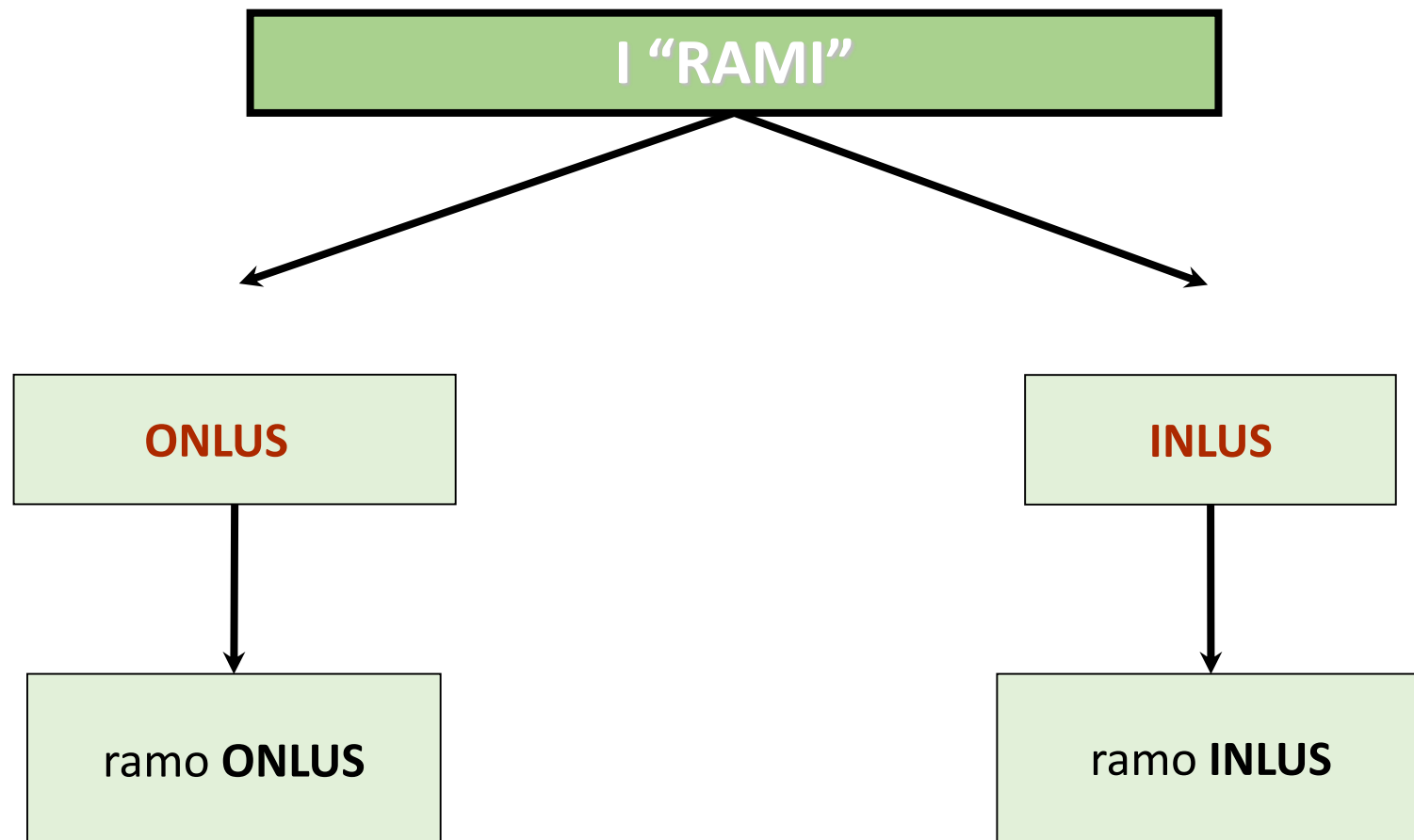
## IL MOSAICO DELLE NORME DI RIFERIMENTO



## IL MOSAICO DELLE NORME DI RIFERIMENTO



# DISPOSIZIONI ENTI CON PATTI O ACCORDI CON LO STATO



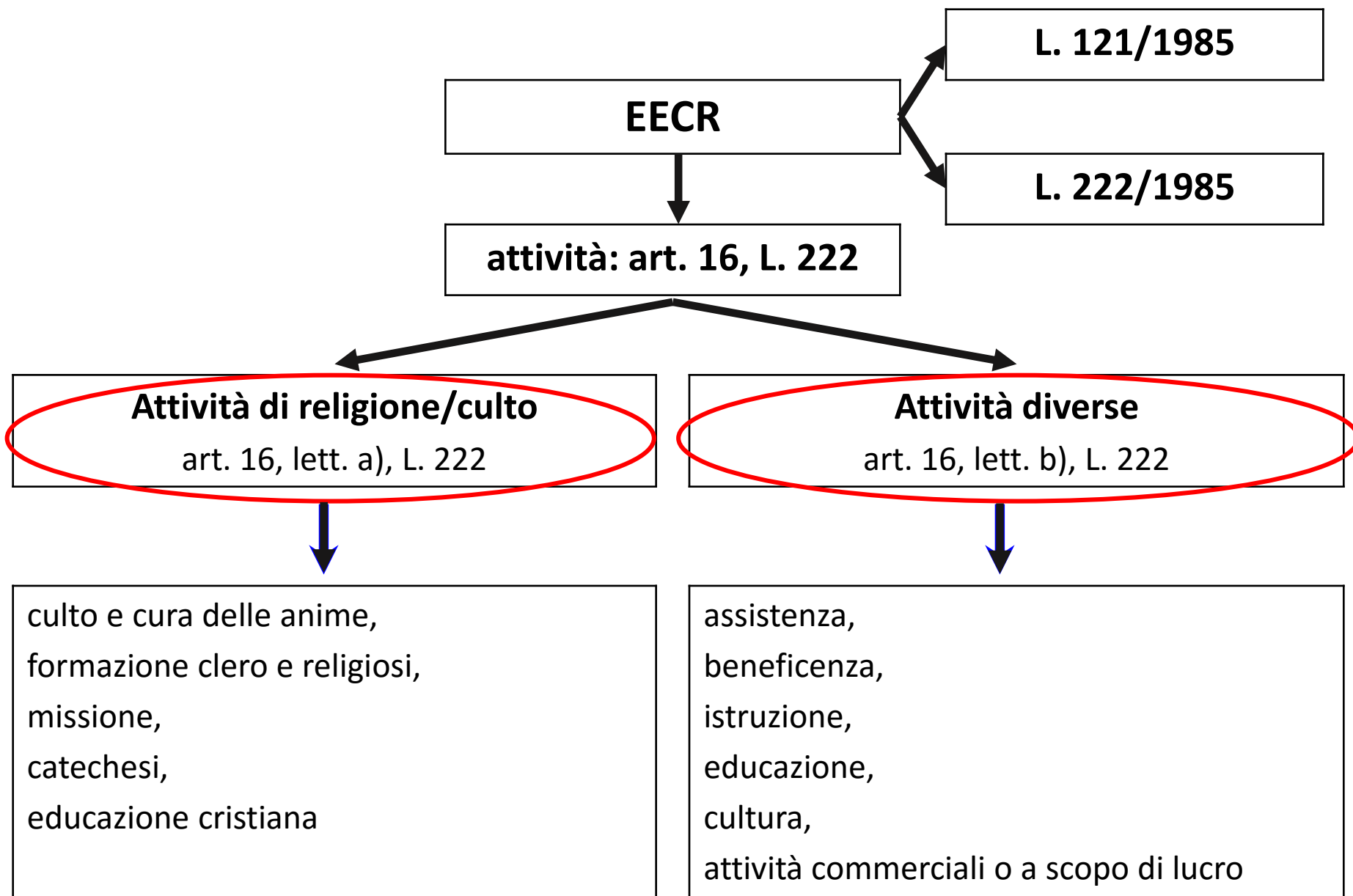


## IL MOSAICO DELLE NORME DI RIFERIMENTO



**PRIMA DI PROVARE A COMPORRE IL PUZZLE  
RIBADIAMO CHE:**

# TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELL'ECCR – IL CONCORDATO



# TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELL'ECCR – IL CONCORDATO

## Attività di religione/culto

art. 16, lett. a), L. 222



culto e cura delle anime, formazione clero e religiosi, missione, catechesi, educazione cristiana



**non sono di fatto  
soggette ad imposizione fiscale**

## Attività diverse

art. 16, lett. b), L. 222



assistenza, beneficenza, istruzione, educazione, cultura, attività commerciali o a scopo di lucro



**seguono il regime proprio:**

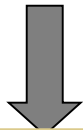
- nelle IIDD, D.P.R. 917/1986 (disciplina ENC)
- nell'IVA D.P.R. 633/1972 (disciplina comune)

*«Le **attività diverse** da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e **al regime tributario previsto per le medesime**» (art. 7, c. 3)*

“NATURA” ≠ “FINALITÀ” DELL’ATTIVITÀ

## ATTIVITÀ EDUCATIVE

educazione cristiana



iniziative rivolte ai ragazzi e ai giovani:

- cammini di catechesi
- attività ricreative
- momenti aggregativi
- proposte di servizio
- ...

strumentali alla pastorale



attività culturali, sportive, scolastiche...

- bar
- libreria
- cinema
- scuola
- ...

“NATURA” ≠ “FINALITÀ” DELL’ATTIVITÀ

PELLEGRINAGGI

```
graph TD; A[PELLEGRINAGGI] --> B[natura culturale e religiosa]; A --> C[viaggi e soggiorni turistici]; B --> D[disciplina regionale di favore];
```

natura culturale e religiosa

viaggi e soggiorni turistici



disciplina regionale di favore

# ATTENZIONE

“NATURA” ≠ “FINALITÀ” DELL’ATTIVITÀ

IL TURISMO:  
VIAGGI E SOGGIORNI, CASE PER FERIE, CAMPEGGI

attività istituzionale  
religione e culto



irrilevanza fiscale

attività “diverse”  
strumentali alla pastorale



promosse



irrilevanza  
fiscale



gestite



attività  
commerciali



**COMPONIAMO IL PUZZLE "APPOGGIANDOLO" SULLA  
DISCIPLINA DEGLI ENC (SFONDO ROSA)  
E INSERENDO I DIVERSI TASSELLI (LE ALTRE NORMATIVE)**

# IL REGIME FISCALE DELLE ATTIVITÀ DELL'ECCR

## LE IMPOSTE DIRETTE (IRES)

Attività dell'ECCR **DIVERSE** da quelle di religione/culto

**ambito non rilevante  
(entrate e uscite)**



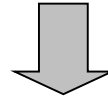
attività

- assistenza
- beneficenza
- quelle senza corrispettivi

entrate

- contributi
- liberalità
- donazioni

**attività non imponibili**

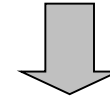


attività dell'art. 143

- decommercializzate
- raccolte occasionali

manifestazioni locali di sorte  
(tombole, lotterie, pesche di  
beneficenza)

**attività imponibili**



attività/situazioni suscettibili  
di creare reddito imponibile  
nelle diverse categorie



# IL REGIME FISCALE DELLE ATTIVITÀ DELL'ECCR

## LE IMPOSTE DIRETTE (IRES)

### Ambito non rilevante

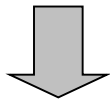
<p><b>ENTRATE ATTIVITÀ ISTITUZIONALI</b></p>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ non costituiscono corrispettivo</li><li>▪ anche i contributi pubblici non rilevano fiscalmente se si riferiscono alle attività istituzionali e non hanno contenuto sinallagmatico (es. contributo comunale per edilizia di culto)</li></ul>
<p><b>USCITE ATTIVITÀ ISTITUZIONALI</b></p>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ non possono essere “dedotte” dai redditi (salvo i casi previsti di oneri deducibili e detrazioni d’imposta; es. spese per il recupero di beni tutelati)</li><li>▪ l’IVA pagata non può essere “scaricata”: l’ente è consumatore finale</li></ul>

# IL REGIME FISCALE DELLE ATTIVITÀ DELL'ECCR

## LE IMPOSTE DIRETTE (IRES)

Attività della dell'ECCR **DIVERSE** da quelle di religione/culto

**ambito non rilevante  
(entrate e uscite)**



attività

- assistenza
- beneficenza
- quelle senza corrispettivi

entrate

- contributi
- liberalità
- donazioni

**attività non imponibili**



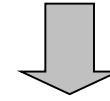
attività dell'art. 143

- decommercializzate
- raccolte occasionali

**ENTI NON  
LUCRATIVI**

manifestazioni locali  
di sorte (tombole,  
lotterie, pesche di  
beneficenza)

**attività imponibili**



attività/situazioni suscettibili  
di creare reddito imponibile  
nelle diverse categorie

## LE IMPOSTE DIRETTE (IRES)

### Attività non imponibili

#### PRESTAZIONI DI SERVIZI

*Non* si considerano attività commerciali le *prestazioni di servizi* a condizione che:

- ⇒ non rientrino nell'art. 2195 c.c.
- ⇒ siano rese in conformità alle finalità istituzionali
- ⇒ siano svolte senza specifica organizzazione
- ⇒ siano effettuate verso pagamento di corrispettivi
- ⇒ non eccedano i costi di diretta imputazione

# IL REGIME FISCALE DELLE ATTIVITÀ DELL'ECCR

## LE IMPOSTE DIRETTE (IRES)

### Attività non imponibili

#### PRESTAZIONI DI SERVIZI

##### ⇒ 2195 c.c.

Attività industriale diretta alla produzione di beni; attività di intermediazione nella circolazione dei beni; attività di trasporto per terra, per acqua e per aria; attività bancaria e assicurativa; altre attività ausiliarie alle precedenti

##### ⇒ finalità istituzionali

Risalire all'atto costitutivo, allo statuto o al provvedimento legislativo istitutivo dell'ente

##### ⇒ modalità di svolgimento

L'assenza di specifica organizzazione rende l'ambito operativo molto limitato

##### ⇒ misura dei corrispettivi

I compensi conseguiti per le prestazioni rese devono remunerare soltanto le spese sostenute per le prestazioni stesse e non inglobare una parte di utile. Il problema della dimostrazione contabile

# IL REGIME FISCALE DELLE ATTIVITÀ DELL'ECCR

## LE IMPOSTE DIRETTE (IRES)

### Attività non imponibili

#### RACCOLTE OCCASIONALI DI FONDI

<b>CARATTERISTICHE</b> (art. 143 TUIR)	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ raccolte pubbliche</li><li>▪ effettuate occasionalmente</li><li>▪ anche mediante offerta di beni di modico valore o di servizi ai sovventori</li><li>▪ in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione</li></ul>
<b>AGEVOLAZIONI</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ non imponibili IRES</li><li>▪ esclusi IVA</li><li>▪ esenti ogni altro tributo</li></ul> <p style="text-align: right;">} D.Lgs 460/1997, art. 2, c. 2</p>
<b>ADEMPIMENTI</b> (art. 20 D.P.R. 600/72)	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ <i>rendiconto</i>:<ul style="list-style-type: none"><li>• apposito e separato, indipendentemente da altri eventuali obblighi di rendiconto o bilancio</li><li>• tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22</li><li>• dal quale devono risultare in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese</li></ul></li><li>➤ <i>relazione illustrativa</i></li></ul>

Le guide operative di *exLege*

*Le raccolte occasionali  
di fondi*

*a cura di  
Patrizia Clementi*

*Supplemento a exLege 1/2013*

## LE IMPOSTE DIRETTE (IRES)

### Attività non imponibili

#### MANIFESTAZIONI LOCALI DI SORTE: TIPOLOGIE

D.P.R. 26 ottobre 2001, n. 43

<b>LOTTERIA</b>	<i>«manifestazione di sorte effettuata con la vendita di biglietti staccati da registri a matrice, concorrenti ad uno o più premi secondo l'ordine di estrazione»</i>
<b>TOMBOLA</b>	<i>«manifestazione di sorte effettuata con l'utilizzo di cartelle portanti una quantità di numeri, dal numero 1 al 90, con premi assegnati alle cartelle nelle quali, all'estrazione dei numeri, per prime si sono verificate le combinazioni stabilite»</i>
<b>PESCA</b>	<i>«manifestazioni di sorte effettuate con vendita di biglietti, le quali, per la loro organizzazione non si prestano per l'emissione dei biglietti a matrice, una parte dei quali è abbinata ai premi messi in palio»</i>

## LE IMPOSTE DIRETTE (IRES)

### Attività non imponibili

**MANIFESTAZIONI LOCALI DI SORTE: DISCIPLINA**  
**D.P.R. 26 ottobre 2001, n. 43**

<p><b>DISCIPLINA AMMINISTRATIVA</b></p>	<p>Comunicazione con almeno 30 giorni di anticipo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- al sindaco che ha il compito del controllo</li> <li>- al Prefetto che ha il potere di vietare la manifestazione</li> <li>- ai Monopoli che devono rilasciare il nulla osta con allegati differenziati per tipologia:</li> <li>- lotterie: regolamento</li> <li>- tombole: regolamento e cauzione</li> <li>- pesche: numero e prezzo dei biglietti</li> </ul> <p>N.B.: divieto di stampare in proprio biglietti e cartelle</p>
<p><b>DISCIPLINA FISCALE</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ritenuta d'imposta: 10% del valore dei premi (IVA esclusa)</li> <li>- Versamento con F24 entro il 16 del mese successivo (codice tributo 1046)</li> <li>- Modello Unico, quadro RZ</li> </ul>



## LE IMPOSTE DIRETTE (IRES)

### Attività non imponibili

#### MANIFESTAZIONI LOCALI DI SORTE: SANZIONI D.P.R. 26 ottobre 2001, n. 43

<b>SANZIONI AMMINISTRATIVE</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- da 1.032,91 a 10.329,14 euro per manifestazioni al di fuori dei casi consentiti; riduzione alla metà per manifestazioni se circoscritte a poche persone e premio di scarso valore</li><li>- da 309,87 a 3.068,74 euro a carico di coloro che reclamizzano manifestazioni non consentite; sanzione raddoppiata per pubblicità tramite stampa, radio o televisione</li><li>- da 154,93 a 1.936,27 euro a carico del compratore</li></ul>
<b>SANZIONI PENALI</b>	arresto fino a 1 anno per omessa richiesta del nulla osta ai Monopoli di Stato

Le guide operative di *exLege*

*Tombole*  
*Lotterie*  
*Pesche di beneficenza*

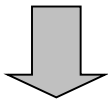
Supplemento a *exLege* 1/2006

# IL REGIME FISCALE DELLE ATTIVITÀ DELL'ECCR

## LE IMPOSTE DIRETTE (IRES)

Attività dell'ECCR **DIVERSE** da quelle di religione/culto

**ambito non rilevante  
(entrate e uscite)**



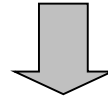
**attività**

- assistenza
- beneficenza
- quelle senza corrispettivi

**entrate**

- contributi
- liberalità
- donazioni

**attività non imponibili**

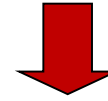


attività dell'art. 143

- decommercializzate
- raccolte occasionali

manifestazioni locali di sorte  
(tombole, lotterie, pesche di  
beneficenza)

**ambito imponibile**



attività/situazioni suscettibili  
di creare reddito imponibile  
nelle diverse categorie

## LE IMPOSTE DIRETTE (IRES)

### Attività imponibili

PRINCIPALE CARATTERISTICA: l'attribuzione del reddito imponibile avviene con modalità analoghe a quelle previste per le persone fisiche

#### CATEGORIE DI REDDITI IMPUTABILI

- ⇒ Redditi **fondiari**
- ⇒ Redditi **di capitale**
- ⇒ Redditi **d'impresa**
- ⇒ Redditi **diversi**

Ciascuno dei quali determinato secondo la propria specifica disciplina.

CONCORDATO

**PECULIARITÀ:** aliquota ridotta al 50% (art. 6, c, 3, D.P.R. 601/1973)

# IL REGIME FISCALE DELLE ATTIVITÀ DELL'ECCR

## LE IMPOSTE DIRETTE (IRES)

### REDDITI FONDIARI

#### PARTICOLARITÀ

PARTICOLARITÀ	
<b>CULTO</b> <b>EDIFICI DI CULTO E PERTINENZE</b> (art. 36 TUIR)	unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto, compresi i monasteri di clausura, e le loro pertinenze (esenti se non sono oggetto di locazione)
<b>IMMOBILI CON MANUTENZIONI IN CORSO</b> (art. 36 TUIR)	immobili per i quali sono state rilasciate licenze, concessioni o autorizzazioni per restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia (esenti per il periodo di validità del provvedimento durante il quale l'immobile non è comunque utilizzato)
<b>BB.CC.</b> <b>IMMOBILI SOGGETTI A TUTELA</b> (art. 90 e 144 TUIR)	imponibile: metà della rendita catastale rivalutata

### REDDITI FONDIARI

CULTO

**il concetto di pertinenza dell'edificio di culto è il medesimo ai fini:**

- IRES
- ICI
- IMU/TASI

- va assunto in senso civilistico
- non ha limite numerico
- non richiede né esclude particolari categorie catastali
- comprende l'abitazione del parroco e quelle degli altri sacerdoti addetti alla parrocchia, l'oratorio e le altre strutture del complesso parrocchiale in cui la parrocchia svolge direttamente le proprie attività istituzionali (cfr. ad es. Ris. 9/1178 del 12.12.1992; Ris. 1/DF/2004)
- non è “nominalistico”, ma dipende dall'effettivo utilizzo (la “canonica” concessa in locazione non è “pertinenza”, mentre lo è la “canonica” non più abitata dal parroco, ma destinata alle attività della parrocchia (es. ufficio parrocchiale, archivio, sale riunioni...) (cfr. Sent. Cass. 11437 del 12.5.2010)

# IL REGIME FISCALE DELLE ATTIVITÀ DELL'ECCR

## LE IMPOSTE DIRETTE (IRES)

### REDDITI DIVERSI

**plusvalenze  
immobiliari**

***attenzione alla vendita di  
terreni edificabili***

**affitto di terreni  
per usi non agricoli**

**affitto spazi pubblicitari**

**affitto dell'unica  
azienda posseduta**

**attività commerciali  
occasionalmente**

# IL REGIME FISCALE DELLE ATTIVITÀ DELL'ECCR

## LE IMPOSTE DIRETTE (IRES)

### REDDITI DIVERSI

<b>VENDITA DI TERRENI E FABBRICATI</b>	acquisiti, acquistati o costruiti nel <b>quinquennio</b> decorrenza: <ul style="list-style-type: none"><li>▪ se acquistati a titolo oneroso: dalla data dell'atto;</li><li>▪ se acquisiti per donazione: dalla data di acquisto da parte del donante; utilizzo del costo/acquisto per il donante (art. 37 c. 38 del D.L. 223/2006)</li></ul>
<b>VENDITA DI AREE EDIFICABILI E DI AREE LOTTIZZATE</b>	costituisce <b>sempre</b> presupposto di tassazione indipendentemente dal tempo di possesso e dalle modalità di acquisizione
<b>INDENNITÀ DI ESPROPRIO</b>	assoggettata a ritenuta d'imposta, con possibilità di tassazione ordinaria e scomputo ritenuta subita



# IL REGIME FISCALE DELLE ATTIVITÀ DELL'ECCR

## LE IMPOSTE DIRETTE (IRES)

### REDDITI D'IMPRESA



**prestazioni di servizi o cessioni di beni  
verso corrispettivi  
resi con strutture organizzate imprenditorialmente**



- sanitarie (case di cura, ospedali)
- assistenziali e socio assistenziali (case di riposo, RSA, nidi)
- istruzione (scuole, dalle materne a quelle dell'istruzione secondaria)
- culturali (cinema, teatro, musei)
- ricettive (case per ferie, alberghi)
- ludico-ricreative (bar oratorio, corsi di vario tipo e genere)
- ....

# IL REGIME FISCALE DELLE ATTIVITÀ DELL'ECCR

## LE IMPOSTE DIRETTE (IRES)

### REDDITI D'IMPRESA



regime proprio (comune agli ENC)

Obblighi contabili (D.P.R. 600/1973)



IRES: disciplina del reddito d'impresa (TUIR)

IVA: n. P. IVA e adempimenti in ragione della specifica attività (D.P.R. 633/1972)

IRAP: tassazione in base al valore della produzione (D.Lgs. 446/1997)

REA: obbligo di iscrizione (D.P.R. 581/1995) [Guida Operativa, exLege 2/2007]

Obblighi dichiarativi (IVA – IRES – IRAP)

Specificità ECCR: lavoro dei religiosi



Le guide operative di *exLege*

*Gli enti  
ecclesiastici  
e il repertorio  
economico  
amministrativo  
(REA)*

*a cura di  
Lorenzo Simonelli*

Supplemento a *exLege* 2/2007

# IL REGIME FISCALE DELLE ATTIVITÀ DELL'ECCR

## LE IMPOSTE DIRETTE (IRES)

**REDDITI D'IMPRESA**



**regime proprio (comune agli ENC)**



Obblighi contabili (D.P.R. 600/1973)

**CONCORDATO**

*«L'ente ecclesiastico che volge attività per le quali sia prescritta dalle leggi tributarie la tenuta di scritture contabili deve osservare le norme circa tali scritture relative alle specifiche attività esercitate» (D.P.R. 13.2.1987, art. 8 "Regolamento di esecuzione della legge 222/1985")*

# IL REGIME FISCALE DELLE ATTIVITÀ DELL'ECCR

## LE IMPOSTE DIRETTE (IRES)

### REDDITI D'IMPRESA



**regime proprio (comune agli ENC)**

### Obblighi contabili (D.P.R. 600/1973) – Art. 20

*«Le disposizioni degli artt.14, 15, 16, 17, e 18 si applicano, relativamente alle attività commerciali, eventualmente esercitate, anche agli enti soggetti alle imposte sul reddito delle persone giuridiche che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.*

*Indipendentemente dalla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi... [v. tema già trattato]*

*Gli enti soggetti alla determinazione forfetaria del reddito ai sensi del comma 1 dell'art. 145 del TUIR, che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a 15.493,71 euro relativamente alle attività di prestazione di servizi, ovvero a 25.822,84 negli altri casi, assolvono agli obblighi contabili di cui all'articolo 18, secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'art. 3 della L. 662/1996» (contabilità supersemplificata)*

***N.B.: Sulla possibilità per gli ENC di utilizzare questa forma di contabilità anche dopo l'abrogazione della norma che l'aveva introdotta, con riferimento alle persone fisiche, cfr. Ris. 58/E/2010***

## LE IMPOSTE DIRETTE (IRES)

### REDDITI D'IMPRESA

#### Il lavoro dei religiosi (art. 144, c. 5, TUIR)

Il lavoro svolto dai religiosi nell'ambito delle attività fiscalmente considerate commerciali viene riconosciuto come componente negativo del reddito d'impresa limitatamente:

- agli enti religiosi di cui all'art. 26 della L. 222/1985 (istituti religiosi, loro province e case civilmente riconosciuti)
- al lavoro svolto dal religioso nell'ambito del **proprio** istituto

**LA NORMA NON È APPLICABILE ALLA PARROCCHIA**

## LE IMPOSTE DIRETTE (IRES)

### REDDITI D'IMPRESA

#### Il lavoro dei religiosi (art. 144, c. 5, TUIR)

Per ciascuno dei religiosi che svolga continuativamente la propria opera nell'attività commerciale, è riconosciuto un costo pari all'ammontare del limite minimo annuo previsto per le pensioni corrisposte dal Fondo pensioni dei lavoratori dipendenti dell'INPS.

Tale deduzione sostituisce gli altri costi e oneri relativi alla prestazione d'opera, ad eccezione di quelli previdenziali.

Se l'attività è svolta solo per una parte del periodo d'imposta, la deduzione deve essere ragguagliata all'opera prestata.

## LE IMPOSTE DIRETTE (IRES)

### REDDITI D'IMPRESA

#### Il lavoro dei religiosi (art. 144, c. 5, TUIR)

Il D.M. 28.3.1986 prevede un registro apposito che riporti:

- i dati anagrafici dei religiosi per i quali spetta la deduzione
- le mansioni esplicate da ciascuno
- la durata dell'opera prestata nel periodo d'imposta, per consentire, con riferimento ai religiosi che iniziano o cessano la propria prestazione nell'attività commerciale nel corso del periodo stesso, di ragguagliare la deduzione spettante

La compilazione del registro deve essere effettuata entro i termini di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi



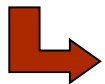
### REDDITI D'IMPRESA

#### Determinazione del reddito

- ⇒ rilevazione delle operazioni per **competenza**
- ⇒ **inerenza** dei costi
- ⇒ possibilità **forfettizzare** il reddito

#### Problema dei costi promiscui (art. 145 TUIR)

deduzione %



proventi commerciali / proventi totali

### REDDITI D'IMPRESA

#### Determinazione del reddito Il regime forfetario (art. 145 TUIR)

REDDITO IMPONIBILE

=

PERCENTUALI DI REDDITIVITÀ APPLICATE AI RICAVI

+

PLUSVALENZE

SOPRAVVENIENZE ATTIVE

DIVIDENDI E INTERESSI

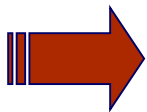
PROVENTI IMMOBILIARI

se conseguiti nell'attività di impresa

### REDDITI D'IMPRESA

#### Determinazione del reddito Il regime forfetario (art. 145 TUIR)

SCAGLIONI	COEFFICIENTE
Prestazione di servizi < 15.493,71	15%
Prestazione di servizi > 15.493,71 < 400.000	25%



Il regime forfetario della L. 398/91 (coefficiente del 3%) si applica unicamente alle associazioni e **mai** alle parrocchie, agli istituti religiosi, alle diocesi, ai seminari, alle fondazioni di culto....

### REDDITI D'IMPRESA

## Immobili “strumentali” e “istituzionali”

Gli immobili **iscritti** sono relativi all'impresa



immobili “strumentali”

Gli immobili **non iscritti** sono relativi  
all'ambito istituzionale



immobili “istituzionali”

Teoricamente potrebbero essere iscritti nel libro inventari tutti gli immobili  
Di fatto lo sono (in limitati casi) solo quelli strumentali per destinazione  
(quelli nei quali si svolgono le attività commerciali)

### REDDITI D'IMPRESA

**Art. 144, TUIR (Determinazione dei redditi degli enti non commerciali)**

*«3. Per l'individuazione dei beni relativi all'impresa si applicano le disposizioni di cui all'articolo **65, commi 1 e 3-bis**»*

### REDDITI D'IMPRESA

#### Art. 65, TUIR (Beni relativi all'impresa)

*«1. Per le imprese individuali, ai fini delle imposte sui redditi [...] Gli immobili di cui **al comma 2 dell'articolo 43** si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario; per i soggetti indicati nell'articolo 66, tale indicazione può essere effettuata nel registro dei beni ammortizzabili ovvero secondo le modalità [...]*

*3-bis. Per i beni strumentali dell'impresa individuale provenienti dal patrimonio personale dell'imprenditore è riconosciuto, ai fini fiscali, il costo determinato in base alle disposizioni di cui al D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 689, da iscrivere tra le attività relative all'impresa nell'inventario di cui all'articolo 2217 del codice civile, ovvero, per le imprese di cui all'articolo 79 [66], nel registro dei cespiti ammortizzabili. Le relative quote di ammortamento sono calcolate a decorrere dall'esercizio in corso alla data dell'iscrizione».*

### REDDITI D'IMPRESA

#### Art. 43, TUIR (Immobili non produttivi di reddito fondiario)

*«2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato **salvo quanto disposto dall'articolo 77** [65]...».*

### REDDITI D'IMPRESA

#### Risoluzione 8.8.2007 n. 210/E

*«Ciò posto si evidenzia che, in forza dell'art. 65 del TUIR, è lasciata alla discrezionalità dell'imprenditore individuale, **così come dell'ente non commerciale**, la possibilità di individuare il regime fiscale (d'impresa o meno) dei propri beni immobili, consentendo attraverso la mancata iscrizione in inventario, di escludere dal novero dei cespiti "relativi all'impresa" **anche gli immobili strumentali all'attività commerciale** (cfr. risoluzione n. 96/E del 3 agosto 2006). Detta esclusione comporta che ai beni "non relativi all'impresa" non sono, in sostanza, riferibili le vicende economiche che influenzano la determinazione del reddito d'impresa»*



### REDDITI D'IMPRESA

#### IMMOBILI “ISTITUZIONALI”

- vengono tassati con le regole dei redditi fondiari
- non si spesano le manutenzioni
- non si effettuano gli ammortamenti
- non generano operazioni imponibili ai fini IVA (affitto-vendita)
- generano plusvalenza solo nei casi di cui all'art. 67 TUIR

#### IMMOBILI “COMMERCIALI”

- concorrono a formare il reddito d'impresa
- consentono di spendere i costi di manutenzione e quelli di ampliamento
- consentono l'ammortamento
- generano operazioni soggette al regime IVA (affitto-vendita)
- generano plusvalenza in caso di alienazione o cessazione dell'attività

### REDDITI D'IMPRESA

#### PARAMETRI

**art.3 co. 181-189 L. 549/1995**

esclusione per gli enti non commerciali  
(C.M. 117/E del 13 maggio 1996 punto 2)

#### STUDI DI SETTORE

**art. 62 bis D.L.331/1993 - art. 10 L. 146/1998**

- nessuna esclusione soggettiva
- in presenza di studio approvato obbligo di compilazione, ma valutazione sull'adeguamento

## DUE BASI IMPONIBILI

**AMBITO DELLE ATTIVITÀ  
COMMERCIALI**  
(art. 10, c. 2, D.Lgs. 446/97  
che rinvia all'art. 5)

*valore della produzione* che si calcola, come per gli enti commerciali e le società, partendo dal conto economico

**AMBITO DELLE ATTIVITÀ  
ISTITUZIONALI**  
(art. 10 D.Lgs. 446/97)

*imponibile contributivo* che è costituito da:

- retribuzioni spettanti al personale dipendente
- indennità costituenti redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente
- compensi a collaboratori a progetto e co.co.co.
- compensi per attività di lavoro autonomo occasionale
- compensi per assunzione di obblighi di fare, non fare, permettere (TUIR, art. 67, lett. l)

sono **escluse** le remunerazioni dei sacerdoti corrisposte dall'ICSC

## IL RAMO ONLUS

Gli enti ecclesiastici possono acquistare la qualifica di Onlus:

- limitatamente alle singole attività di cui alla lettera a comma 1, art 10
- a condizione di tenere apposite e distinte registrazioni contabili
- subordinatamente alla predisposizione e deposito di un apposito regolamento, nella forma della scrittura privata registrata, che recepisca le previsioni dell'art. 10;
- con obbligo della iscrizione nell'Anagrafe unica delle Onlus

Cf Ris. 31.3.2003, n. 79

## IL RAMO ONLUS

### Elementi da valutare ai fini della decisione di istituire un ramo ONLUS (nota CEI 2 aprile 1988)

- l'EECR non rischia la perdita della qualifica di ente non commerciale e gode già di agevolazioni simili a quelle delle ONLUS
- le agevolazioni sul reddito imponibile potrebbero non avere rilevanza (perché l'attività non produce reddito)
- le agevolazioni per l'acquisizione a titolo oneroso di beni immobili strumentali (ma va considerata la contropartita in caso di cessazione dell'attività ONLUS)
- la legislazione nazionale e locale e le private a favore delle ONLUS (ma spesso riguarda anche gli EECR)
- i beni immobili già precedentemente di proprietà (problema in parte risolto con la Circ. 59/2007)

**IMPRESE NON LUCRATIVE DI UTILITÀ SOCIALE**

**IL «RAMO» INLUS**

**DEGLI ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI**

# L'ECCR E IL RAMO INLUS

## DISCIPLINA APPLICABILE AL RAMO

applicazione della  
norma  
**esplicitamente**  
limitata al «ramo»

applicazione della  
norma  
**implicitamente**  
limitata al «ramo»

applicazione della  
norma  
**esplicitamente**  
esclusa per gli  
EECR

applicazione della  
norma  
**implicitamente**  
esclusa per gli  
EECR



## NOZIONE

*«1. Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutte le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al libro V del codice civile che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale e che hanno i requisiti degli articoli 2, 3 e 4» (art. 1)*



L' Impresa Sociale:

- ✓ non è un nuovo soggetto giuridico: riguarda i soggetti privati già esistenti
- ✓ è una qualifica, ma non fiscale (come le Onlus): non contiene disposizioni tributarie



# L'ECCR E IL RAMO INLUS

## NOZIONE

«1. Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutte le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al libro V del codice civile **che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale e che hanno i requisiti degli articoli 2, 3 e 4»** (art. 1)



Definizione opposta a quella che identifica gli enti non commerciali:

- ✓ IS deve esercitare in «*in via stabile e principale l'esercizio di un'attività economica organizzata al fine della produzione di beni o servizi di utilità sociale*»
- ✓ ENC non deve avere «*per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali*»

# L'ECCR E IL RAMO INLUS

## NOZIONE

«1. Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutte le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al libro V del codice civile **che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale e che hanno i requisiti degli articoli 2, 3 e 4**» (art. 1)



Superamento del limite della definizione di ENC del TUIR che ignora la **finalità** e dà rilevanza all'**attività** facendo prevalere la commercialità dell'attività rispetto allo scopo perseguito dall'ente e dalla sua natura giuridica attraverso il meccanismo della perdita di qualifica di

- ✓ per IS prevista realizzazione di «**finalità di interesse generale**» attraverso un'attività economica organizzata
- ✓ per ENC previsto che l'oggetto equivale «**all'attività essenziale per realizzare gli scopi**»

# L'ECCR E IL RAMO INLUS

## REQUISITI SOGGETTIVI

### **POSSONO** (art. 1, c. 1)

- associazioni
- fondazioni
- comitati
- cooperative
- società di persone e di capitali
- consorzi

*«tutte le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al Libro V del codice civile»*

### **NON POSSONO** (art. 1, c. 2)

- gli enti pubblici
- le organizzazioni che non garantiscono l'eterodestinazione dei benefici

*«le organizzazioni i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci, associati o partecipanti»*

## REQUISITI SOGGETTIVI

**LO SONO "DI DIRITTO"** (art. 17, c. 3)

le cooperative sociali e i loro consorzi se:

- depositano al registro imprese il bilancio sociale
- garantiscono il coinvolgimento dei lavoratori e dei destinatari dell'attività

*«Le cooperative sociali e i loro consorzi, di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, i cui statuti rispettino le disposizioni di cui agli articoli 10, comma 2 e 12, acquisiscono la qualifica di impresa sociale. Alle cooperative sociali e i loro consorzi di cui le disposizioni di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, che rispettino le disposizioni di cui al periodo precedente, le disposizioni di cui al presente decreto si applicano nel rispetto della normativa specifica delle cooperative»*

## REQUISITI SOGGETTIVI



**LO SONO PER "RAMO"** (art. 1, c. 3)

**gli enti ecclesiastici** che svolgono le attività di utilità sociale se adottano:

- uno specifico regolamento
- scritture contabili separate

*«Agli enti ecclesiastici e agli enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese si applicano le norme di cui al presente decreto limitatamente allo svolgimento delle attività elencate all'articolo e, a condizione che per tali attività adottino un **regolamento, in forma di scrittura privata autenticata, che recepisca le norme del presente decreto**. Per tali attività devono essere **tenute separatamente le scritture contabili** previste dall'articolo 10. Il Regolamento deve contenere i requisiti che sono richiesti dal presente decreto per gli atti costitutivi»*

## ELEMENTI CARATTERIZZANTI

- 1. Realizzazione dell'utilità sociale attraverso (art. 2):**
  - a) i settori in cui l'impresa sociale deve operare o
  - b) la tipologia di lavoratori che devono essere occupati
  
- 2. L'assenza di scopo di lucro (art. 3)**
  
- 3. Le caratteristiche della struttura proprietaria e di controllo (artt. 4 e 9, c. 2)**

## ELEMENTI CARATTERIZZANTI



### **1.a) I settori di attività (art. 2)**

*«Si considerano beni e servizi di utilità sociale quelli prodotti o scambiati nei seguenti settori...» (c. 1)*

I settori di attività sono individuati con rinvio alla normativa di riferimento, ad eccezione di quelle delle ultime quattro lettere

- a) assistenza sociale
- b) assistenza sanitaria
- c) assistenza socio- sanitaria
- d) educazione, istruzione e formazione
- e) tutela dell'ambiente e dell'ecosistema
- f) valorizzazione del patrimonio culturale
- g) turismo sociale

## ELEMENTI CARATTERIZZANTI



### 1.a) I settori di attività (art. 2)

*«Si considerano beni e servizi di utilità sociale quelli prodotti o scambiati nei seguenti settori...» (c. 1)*

- h) formazione universitaria e post-universitaria
- l) ricerca ed erogazione i servizi culturali
- m) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica ed al successo scolastico e formativo
- m-bis) servizi strumentali alle imprese sociali resi da enti composti in misura superiore al 70% da organizzazioni che esercitano un'impresa sociale



## ELEMENTI CARATTERIZZANTI



### 1.a) I settori di attività (art. 2)

Le attività devono essere svolte «*in via stabile e principale*» nei settori individuati (art. 1, c.1).

Per *attività principale* si intende «*quella per la quale i relativi ricavi sono superiori al 70% dei ricavi complessivi*» (c. 2).

**D.M. 24.1.2008:** criteri quantitativi e temporali per il computo della percentuale

- i proventi concorrono alla realizzazione del risultato di gestione secondo gli stessi principi del bilancio (cassa o competenza)
- ai fini del rapporto, al numeratore (proventi delle attività nei settori tutelati) vanno considerati solo i proventi direttamente generati dalle attività di utilità sociale
- nel calcolo non vanno computati (né al numeratore, né al denominatore) i proventi finanziari, patrimoniali e immobiliari, le sopravvenienze attive, i ricavi derivanti da convenzioni con società o enti controllati dall'organizzazione o controllanti la medesima
- in caso di proventi "promiscui", l'attribuzione alle attività va fatta in base al numero di addetti

## ELEMENTI CARATTERIZZANTI



### **1.b) I lavoratori (art. 2)**

*«Indipendentemente dall'esercizio dell'attività di impresa nei settori di cui al comma 1 possono acquisire la qualifica di impresa sociale le organizzazioni che esercitano attività di impresa al fine dell'inserimento lavorativo di soggetti» svantaggiati e/o disabili (c. 2) «in misura non inferiore al 30% dei lavoratori impiegati a qualunque titolo nell'impresa» (c. 4).*

L'individuazione dei lavoratori svantaggiati e disabili è operata con riferimento alla normativa europea in tema di aiuti di Stato

*«Per gli enti di cui all'articolo 1, c. 3, le disposizioni di cui ai commi 3 e 4 si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui al presente articolo»*

## ELEMENTI CARATTERIZZANTI



### 2. L'assenza di scopo di lucro (art. 3)

*«L'organizzazione che esercita un'impresa sociale destina gli utili e gli avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio» (c. 1)*

Divieto di *«distribuzione, anche in forma indiretta, di utili e avanzi di gestione, comunque denominati, nonché di fondi e riserve in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori»* e presunzione di distribuzione indiretta (compensi ad amministratori, retribuzioni e compensi a collaboratori, remunerazione strumenti finanziari)

## ELEMENTI CARATTERIZZANTI

### 3. Le caratteristiche della struttura proprietaria e di controllo (artt. 4 e 9, c. 2)

- le imprese private con finalità lucrative e gli enti pubblici «*non possono esercitare attività di direzione e detenere il controllo di un'impresa sociale*» e annullabilità delle decisioni assunte «*con il voto o l'influenza determinante*» di questi soggetti (art. 4, cc. 3 e 4)
- «*non possono rivestire cariche sociali soggetti nominati dagli enti di cui all'articolo 4, c. 3*» (art. 9, c. 2)
- si applica la normativa codicistica in materia di direzione e controllo e di gruppo cooperativo paritetico e «*si considera, in ogni caso, esercitare attività di direzione e controllo il soggetto che, per previsioni statutarie o per qualsiasi altra ragione, abbia la facoltà di nomina della maggioranza degli organi di amministrazione*» (art. 4, c. 1)



## ELEMENTI CARATTERIZZANTI

### 3. Le caratteristiche della struttura proprietaria e di controllo (artt. 4 e 9, c. 2)

- i gruppi di imprese sociali *«sono tenuti a depositare l'accordo di partecipazione presso il registro delle imprese»* e a *«redigere e depositare i documenti contabili ed il bilancio sociale in forma consolidata»* (art. 4, c. 2)



## COSTITUZIONE

### 1. Atto pubblico

Il contenuto dell'atto pubblico di costituzione:

- deve essere individuato facendo riferimento alle norme che disciplinano le diverse forme giuridiche di organizzazioni private (art. 5, c. 1)
- deve essere integrato in modo esplicitare il carattere sociale dell'impresa:
  - **oggetto sociale** conforme all'articolo 2 (art. 5, c. 1)
  - **non lucratività** (art. 5, c. 1)
  - uso della locuzione "**impresa sociale**" nella denominazione (art. 7, c. 1)
  - disciplina delle **cariche sociali** tenendo conto dei vincoli dell'art. 8
  - obbligo di nomina dei **sindaci** nei casi di cui all'art. 11, c. 1
  - obbligo di nomina dei **revisori** nei casi di cui all'art. 11, c. 4
  - modalità di **ammissione ed esclusione dei soci** e **democraticità** (art. 9, c. 1)
  - forme di **coinvolgimento dei lavoratori e dei destinatari** delle attività (in assenza di appositi regolamenti) (art. 12, c. 1)
  - obbligo di **devoluzione del patrimonio** in caso di cessazione (ad inlus, onlus, associazioni, comitati, fondazioni, enti ecclesiastici) (art. 13, c. 3)

## COSTITUZIONE



### 1. Atto pubblico

esclusione dall'obbligo di costituzione per atto pubblico

*«... a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di scrittura privata autenticata...» (art. 1 c. 3)*

*«Gli enti di cui all'articolo 1, c. 3, sono tenuti al deposito del solo regolamento e delle sue modificazioni»*

esclusione dall'obbligo di inserire nella denominazione la locuzione «impresa sociale» (art. 7, c. 2)

## COSTITUZIONE

### 2. Iscrizione nel Registro delle imprese

Deposito dell'atto costitutivo (e modifiche) presso il Registro delle imprese entro 30 giorni (art. 5, c. 2)

D.M. 28.1.2008 definisce le procedure per il deposito degli atti



*«Gli enti di cui all'articolo 1, c. 3, sono tenuti al deposito del solo regolamento e delle sue modificazioni»*



## RESPONSABILITÀ PATRIMONIALE

### **Limitazione della responsabilità al solo patrimonio (art. 6)**

Il beneficio è subordinato alla sussistenza di un patrimonio superiore a 20.000 euro (c. 1)

Viene meno se diminuisce di oltre un terzo (c. 2)



*«La disposizione di cui al presente articolo non si applica agli enti di cui all'articolo 1, c. 3»*

## SCRITTURE CONTABILI

### 1. Contabilità

A prescindere dalla veste giuridica e dagli specifici obblighi fiscali, obbligo di tenere libro giornale e libro degli inventari (art. 10, c. 1)

### 2. Bilancio

Obbligo di redigere e depositare presso il registro delle imprese documento che rappresenti situazione patrimoniale ed economica (art. 10, c. 1)

### 2. Bilancio sociale

Obbligo di depositare al Registro delle imprese il bilancio sociale redatto secondo le linee guida emanate con D.M. 28.1.2008 (art. 10, c. 2)



*«Per gli enti di cui all'articolo 1, c. 3, le disposizioni di cui al presente articolo si applicano limitatamente alle attività indicate nel regolamento»*

## ORGANI DI CONTROLLO

obbligo di nomina:

- dei **sindaci** nei casi di cui all'art. 11, c. 1
- dei **revisori** nei casi di cui all'art. 11, c. 4



## LAVORATORI

### 1. Trattamento economico

Divieto di corrispondere:

- un trattamento economico e normativo inferiore a quello previsto dai contratti e accordi collettivi applicabili (art. 14, c. 1)
- retribuzioni o compensi superiori a quelli previsti dai contratti o accordi collettivi per le medesime qualifiche, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche professionalità (art. 3, c. 2, lett. b)

### 2. Coinvolgimento

Diritto dei lavoratori, anche volontari, all'informazione, consultazione e partecipazione (art. 14, c. 3; art. 12)



## LAVORATORI

### 3. Lavoro gratuito

È ammessa la prestazione di attività di volontariato nei limiti del 50% dei lavoratori impiegati a qualunque titolo. Si applica la disciplina (artt. 2, 4, 17) della L. 266/1991 (art. 14. c. 2)



Il limite del 50% si applica *«salva la specifica disciplina per gli enti di cui all'articolo 1, c. 3»*

Si tratta della disposizione dell'art. 26 della L. 222/1985 in forza della quale viene riconosciuto il costo figurativo del **lavoro gratuito e continuativo prestato dai religiosi a favore del proprio istituto** nell'ambito di attività commerciali viene considerato

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

Limitazioni, a fini antielusivi, legate alle vicende straordinarie (art. 13, cc. 1, 2, 4, 5):

- la trasformazione, la fusione e la scissione devono essere realizzate in modo da preservare l'assenza di scopo di lucro
- la cessione di azienda deve essere realizzata in modo da preservare il perseguimento delle finalità di interesse generale
- gli atti vanno posti in essere in conformità alle linee guida adottate con D.M.
- gli atti vanno notificati al Ministero del lavoro e delle politiche sociali
- l'efficacia degli atti è subordinata all'autorizzazione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali

La disciplina antielusiva non si applica quando il beneficiario dell'atto è un'altra impresa sociale (art. 13, c. 6)



*«Per gli enti di cui all'articolo 1, c. 3, ... limitatamente alle attività indicate nel regolamento»*

## PROCEDURE CONCORSUALI

### Articolo 15

*«1. In caso di insolvenza, le organizzazioni che esercitano un'impresa sociale sono assoggettate alla liquidazione coatta amministrativa, di cui al regio decreto 16 marzo 1942, n. 267.*

*2. Alla devoluzione del patrimonio residuo al termine della procedura concorsuale si applica l'articolo 13, comma 3»*



*«La disposizione di cui al presente comma non si applica agli enti di cui all'articolo 1, c. 3»*

## OBBLIGO DI DEVOLUZIONE DEL PATRIMONIO

### Cessazione

Obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di cessazione (ad inlus, onlus, associazioni, comitati, fondazioni, **enti ecclesiastici**) (art. 13, c. 3)



*«La disposizione di cui al presente comma non si applica agli enti di cui all'articolo 1, c. 3»*

In caso di chiusura del ramo il patrimonio torna semplicemente nella piena disponibilità dell'ente?



## OBBLIGO DI DEVOLUZIONE DEL PATRIMONIO

### Perdita di qualifica

«4. In caso di accertata violazione delle norme di cui agli articoli 1, 2, 3 e 4 [ambito soggettivo, perseguimento utilità sociale, non lucratività, struttura proprietaria e disciplina dei gruppi], o di mancata ottemperanza alla intimazione di cui al comma 3 [diffida del Ministero agli organi direttivi a regolarizzare i comportamenti illegittimi], gli uffici competenti del Ministero del lavoro e delle politiche sociali dispongono la perdita della qualifica di impresa sociale. Il provvedimento è trasmesso ai fini della cancellazione dell'impresa sociale dall'apposita sezione del registro delle imprese. **Si applica l'articolo 13, comma 3**» (art. 16, c. 4)



## VANTAGGI

- ✓ Superare la questione della non lucratività
- ✓ Possibilità di utilizzare in sicurezza lavoratori volontari
- ✓ Inclusione nell'ambito dei soggetti destinatari preferenziali di normative agevolate (presumibilmente maggiore nel futuro)
- ✓ Possibilità di realizzare contratti di rete e consorzi
- ✓ Irrilevanza circa il regime fiscale delle attività (commerciali) gestite

# L'EECR E IL RAMO INLUS

Regolamento  
Costituzione ramo Impresa Sociale

Parrocchia \_\_\_\_

## SCRITTURA PRIVATA AUTENTICATA

L'anno \_\_\_\_ il giorno \_\_\_\_ del mese di \_\_\_\_ in \_\_\_\_ presso e nello studio del Dottor \_\_\_\_, Notaio in \_\_\_\_, si è presentato il Parroco pro tempore della Parrocchia \_\_\_\_, nella persona di \_\_\_\_, nato a \_\_\_\_ il \_\_\_\_ e ivi residente in \_\_\_\_;

## VISTO CHE

Il decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155 ("Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118"), prevede la possibilità agli Enti Ecclesiastici di costituire un Ramo di Impresa sociale, applicando le norme di cui al predetto decreto (limitatamente allo svolgimento delle attività elencate all'articolo 2) e a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di scrittura privata autenticata, che recepisca le norme del decreto.

## PREMESSO CHE

- in data \_\_\_\_ il parroco ha ricevuto parere favorevole dal consiglio affari economici parrocchiale per costituire un ramo di Impresa Sociale nella parrocchia \_\_\_\_ al fine di garantire una specifica organizzazione e gestione delle attività di natura sociale promosse dalla stessa;
- in data \_\_\_\_ il parroco ha presentato all'Ordinario diocesano la richiesta per la costituzione del suddetto Ramo;
- in data \_\_\_\_ il Vescovo ha concesso la licenza alla suddetta costituzione

# L'EECR E IL RAMO INLUS

Tutto ciò premesso, si stipula quanto segue:

**Art. 1** La premessa è parte integrante della presente scrittura privata.

**Art. 2** *(Costituzione e sede)*

È costituita con sede in \_\_\_\_ il Ramo di impresa sociale della Parrocchia \_\_\_\_ (d'ora in poi Ramo Inlus), denominato "... - Inlus" [es. Casa anziani don Pippo – Inlus]

**Art. 3** *(Scopi e attività)*

Il Ramo Inlus si propone di realizzare finalità d'interesse generale, attraverso l'esercizio di attività economiche organizzate al fine della produzione e dello scambio di beni e servizi di utilità sociale.

Il Ramo Inlus gestirà in via stabile e principale attività di assistenza sociale, ai sensi della legge 8 novembre 2000, n. 328, recante legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali.

Il Ramo Inlus non ha scopo di lucro ai sensi dell'art. 3, D.Lgs. 155/2006 e non potrà distribuire anche in forma indiretta utili e avanzi di gestione che dovranno essere destinati esclusivamente alla suddetta attività principale.

**Art. 4** *(Organi della parrocchia titolare del Ramo Inlus)*

Il parroco è amministratore unico e legale rappresentante della parrocchia e del Ramo Inlus.

**Art. 5** *(Poteri dell'amministratore)*

Il parroco può compiere tutti gli atti di ordinaria e straordinaria amministrazione.

Gli atti di straordinaria amministrazione, previsti dal codice di diritto canonico integrato dalle delibere della CEI e dal decreto del Vescovo diocesano ai sensi del can. 1281 § 2, devono essere autorizzati dalla competente autorità ecclesiastica.

# L'ECCR E IL RAMO INLUS

Occorre inoltre la licenza della Santa Sede per gli atti il cui valore superi la somma fissata dalla Conferenza Episcopale Italiana o aventi per oggetto beni di valore artistico o storico o donati alla chiesa *ex voto*.

## **Art. 6 (Scritture contabili)**

Ai sensi degli artt. 1 e 10, D.Lgs. n. 155/06 il Ramo Inlus deve:

- tenere il libro giornale e il libro degli inventari,
- redigere e depositare presso il Registro delle Imprese un documento che rappresenta adeguatamente la propria situazione patrimoniale,
- elaborare il Bilancio Sociale e depositarlo presso il Registro delle Imprese.

## **Art. 7 (Organi di controllo)**

Qualora l'attività del Ramo Inlus superi per due esercizi consecutivi due dei limiti indicati nel primo comma dell'articolo 2435-bis del codice civile ridotti della metà, la vigilanza sull'osservanza della legge e delle norme del presente regolamento, sul rispetto e dei principi di corretta amministrazione, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile sarà esercitata da uno o più sindaci nominati la Parroco, sentito il Consiglio per gli affari economici della parrocchia.

Qualora l'attività del Ramo Inlus superi per due esercizi consecutivi due dei limiti indicati nel primo comma dell'articolo 2435-bis del codice civile, la verifica delle scritture contabili e degli adempimenti fiscali, previdenziali e assicurativi sarà esercitata da uno o più revisori contabili iscritti nel registro istituito presso il Ministero della giustizia nominati la Parroco, sentito il Consiglio per gli affari economici della parrocchia.

## **Art. 8 (Impiego dei volontari e modalità di coinvolgimento dei lavoratori)**

Il Ramo Inlus può utilizzare volontari nei limiti e alle condizioni previste dall'art. 14 e, ai sensi dell'art. 12, garantisce – con apposito Regolamento interno – adeguate forme di coinvolgimento dei lavoratori e dei destinatari delle proprie attività.

# L'EECR E IL RAMO INLUS

## **Art. 9 (Patrimonio dell'Impresa)**

Il patrimonio del Ramo Inlus da ogni entrata derivante dall'esercizio della propria attività, nonché le elargizioni, lasciti e donazioni disposti esplicitamente in suo favore.

[Non appartengono al Patrimonio del Ramo Inlus gli immobili utilizzati per lo svolgimento delle proprie attività].

## **Art. 10 (Bilanci)**

L'esercizio contabile inizia il 1° gennaio e termina il 31 dicembre.

Per ogni esercizio dovrà essere predisposto un bilancio consuntivo e un bilancio sociale che deve essere presentato al Consiglio degli affari economici della Parrocchia entro centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio.

I bilanci con i relativi allegati debbono restare depositati presso la sede della Parrocchia.

## **Art. 11 (Scioglimento e liquidazione dell'attività)**

In caso di cessazione dell'attività del Ramo Inlus il patrimonio che residua è devoluto a \_\_\_\_.

## **Art. 12 (Rinvio)**

Per tutto quanto non è previsto dal presente statuto si fa rinvio alle norme di legge ed ai principi generali dell'ordinamento giuridico italiano e del diritto canonico.