

Gli enti religiosi civilmente riconosciuti nella Riforma del Terzo settore

di Lorenzo Simonelli (*)

Tra i soggetti che possono accedere al mondo del **Terzo settore** o dell'Impresa sociale vi sono anche gli **enti religiosi** civilmente riconosciuti. Ad essi è, però, consentito aderire alla nuova disciplina solo parzialmente, ovvero per le **attività di interesse generale** che gestiscono. Non si tratta di un privilegio, ma di una conseguenza del fatto che le loro finalità istituzionali sono di "religione o culto" e, dunque, non riconducibili a quelle "civiche, solidaristiche e di utilità sociale". Per consentire ad essi di operare all'interno della Riforma, il legislatore prescrive di predisporre un **Regolamento**, di costituire un **patrimonio destinato** e di tenere **scritture contabili separate**.

Con la Riforma del Terzo settore il legislatore ha inteso raccogliere all'interno di un perimetro ben definito le attività che riconosce come particolarmente meritevoli (e che denomina "di interesse generale") purché:

- 1) esercitate senza scopo di lucro e
- 2) al fine di perseguire finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (1).

Non tutte le attività godono della qualifica di "interesse generale", ma solo quelle elencate all'art. 5 del D.Lgs. n. 117/2017 e all'art. 2 del D.Lgs. n. 112/2017, nonché quelle che saranno indicate in un Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri da adottarsi con le modalità indicate dai due Decreti legislativi (2).

L'ampiezza di questo perimetro dipende, dunque, da una scelta operata dal Governo su delega del Parlamento Italiano, e grazie al concorso del doppio requisito - tipo di attività e modalità di svolgimento - emerge il nuovo

mondo del Terzo settore, che, poi, viene promosso e in modi diversi agevolato affinché questa molteplicità di servizi possa essere resa disponibile a tutti coloro che ne hanno bisogno.

È di tutta evidenza che il beneficio che la Riforma intende assicurare non possa avere come ultimo destinatario gli enti che esercitano le attività di interesse generale (si veda il divieto (3) di distribuire utili, riserve e avanzi di gestione), ma debba giungere ed avvantaggiare le persone che si avvarranno di questi servizi, in quanto resi in modo efficiente rispetto alle risorse utilizzate ed a costi più contenuti.

Proprio per assicurare che le risorse siano impiegate solo per la gestione delle attività "di interesse generale", il legislatore ha inserito l'ulteriore condizione che gli enti gestori non possano esercitare altre attività, se non in presenza di particolari condizioni (4).

(*) *Avvocato Generale della Curia dell'Arcidiocesi di Milano*

(1) Si veda l'art. 5, D.Lgs. n. 117/2017 "1. Gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività aventi ad oggetto [...] e l'art. 2, D.Lgs. n. 112/2017 "1. L'impresa sociale esercita in via stabile e principale una o più attività d'impresa di interesse generale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Ai fini del presente Decreto, si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività d'impresa aventi ad oggetto [...]", cui si accompagna il successivo "Art. 3. Assenza di scopo di lucro. 1. Salvo quanto

previsto dal comma 3 e dall'art. 16, l'impresa sociale destina eventuali utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio". Solo se gestita da un'impresa sociale qualsiasi attività gode della qualifica di interesse generale purché coinvolga lavoratori molto svantaggiati o persone svantaggiate o con disabilità (comma 4, art. 2, D.Lgs. n. 112/2017).

(2) Comma 2 dell'art. 5 del D.Lgs. n. 117/2017 e dell'art. 2 del D.Lgs. n. 112/2017.

(3) Tale divieto è presente anche nelle imprese sociali, anche se in forma attenuata per favorire l'investimento di capitali privati (...) e remunerati, seppur in modo limitato.

(4) Il D.Lgs. n. 117/2017 ammette solo le attività secondarie e strumentali (art. 6) e quelle destinate alla raccolta dei fondi (art. 7), mentre il D.Lgs. n. 112/2017 consente di svolgere anche altre attività di impresa purché i loro proventi non siano

Proprio quest'ultimo vincolo è la ragione per cui entrambi i Decreti delegati prestano particolare attenzione agli "enti religiosi civilmente riconosciuti".

Il Ramo degli enti religiosi civilmente riconosciuti

Il legislatore ha elencato con puntualità i soggetti giuridici che possono esercitare le attività di interesse generale godendo dei vantaggi assicurati dalla Riforma, ma gli enti religiosi non sono semplicemente una tipologia di enti accanto alle fondazioni e associazioni (anche filantropiche), alle organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale, alle cooperative sociali e società di capitali, in quanto - a differenza di tutti questi - possono entrare nell'alveo del Terzo settore/Impresa sociale non totalmente, ma limitatamente alle attività di interesse generale gestite:

- art. 1, comma 3, D.Lgs. n. 112/2017: "Agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente Decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'art. 2, a condizione che per tali attività adottino un Regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Decreto. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un Patrimonio Destinato e devono essere te-

SOLUZIONI OPERATIVE

Ramo dell'ente religioso

Il legislatore ha elencato i soggetti giuridici che possono esercitare le attività di interesse generale godendo dei vantaggi assicurati dalla Riforma del Terzo settore; gli **enti religiosi**, però, non sono semplicemente una tipologia di enti accanto alle fondazioni e associazioni (anche filantropiche), alle organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale, alle cooperative sociali e società di capitali, in quanto - a differenza di tutti questi - possono entrare nell'alveo del **Terzo settore/Impresa sociale** non totalmente, ma limitatamente alle **attività di interesse generale** gestite. Il fatto che gli enti religiosi possano decidere di applicare i Decreti della Riforma, non a tutte le attività che gestiscono, ma "limitatamente" a determinate attività, ha indotto gli operatori a denominare "**Ramo dell'ente religioso**" l'**ambito** della sua azione che può rifluire all'interno della Riforma.

nute separatamente le scritture contabili di cui all'art. 9";

- art. 3, comma 4, D.Lgs. n. 117/2017: "Agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente Decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'art. 5, a condizione che per tali attività adottino un Regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore. Per lo svolgimento

di tali attività deve essere costituito un Patrimonio Destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'art. 13".

Il fatto che gli enti religiosi possano decidere di applicare i due Decreti, non a tutte le attività che gestiscono, ma "limitatamente" alle sole attività elencate negli artt. 2 e 5, ha indotto gli operatori a denominare "Ramo dell'ente religioso" l'ambito della sua azione che può rifluire all'interno della Riforma (5).

Non si tratta di un privilegio, come potrebbe apparire dalla lettura della sola normativa della Riforma, ma di una inevitabile conseguenza che trova origine in uno degli elementi che qualificano l'ente religioso civilmente riconosciuto: questi soggetti, infatti, non possono svolgere solo attività di interesse generale (come prescritto dalla Riforma) in quanto devono

superiori al 30% di tutti i proventi conseguiti (art. 2).

(5) Questa denominazione non è, però, originale in quanto mutua la definizione e la *ratio* dall'esperienza delle ONLUS (poi replicata dal D.Lgs. n. 115/2006 sull'impresa sociale) introdotta con l'art. 10, comma 9, D.Lgs. n. 460/1997: "Gli enti eccle-

siastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese [...] sono considerati ONLUS limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lett. a) del comma 1 [...]".

svolgere - anzitutto e necessariamente - un'attività di religione o culto, dato che questa è la loro finalità essenziale; ma tale finalità non è riconducibile a quelle "civiche, solidaristiche e di utilità sociale" che, invece, caratterizzano e definiscono gli enti di Terzo settore.

Gli enti religiosi civilmente riconosciuti ed il loro fine istituzionale

In sede di redazione dei Decreti della Riforma, il Consiglio di Stato (parere 01405 del 14 giugno 2017) ha suggerito al legislatore di sostituire l'espressione tradizionale "enti riconosciuti dalle confessioni religiose che hanno stipulato patti, accordi o intese con lo Stato" con la nuova definizione "enti religiosi civilmente riconosciuti", per evitare che si potesse profilare una questione di legittimità costituzionale. Il parere ha, infatti, evidenziato che la possibilità di dar vita al "Ramo" non fosse *a priori* limitata alle sole confessioni che avevano stipulato patti, accordi o intese; questa scelta di campo pone, però, una questione preliminare non poco complessa.

Sia nella versione tradizionale "enti delle confessioni religiose" che nell'attuale - "enti religiosi civilmente riconosciuti" - è pacifico che la qualificazione di ente religioso dipenda dall'esistenza di un legame dell'ente con una confessione religiosa e non sia semplicemente l'esito di una auto qualificazione operata dall'organo amministrativo. Questo legame è, infatti, riconosciuto esistente *ope legis* quando l'ente è costituito dalla confessione religiosa ai sensi di quelle norme accolte nei "patti, accordi o intese con lo Stato". In caso contrario, ovvero quando la confessione religiosa interessata non abbia concluso patti, accordi o intese con lo Stato, sarà necessario dimostrare di volta in

SOLUZIONI OPERATIVE

Condizioni che permettono

agli enti religiosi di entrare nella Riforma

Il legislatore **non** ha ritenuto **sufficiente** la **qualifica religiosa** per poter entrare nella Riforma con il solo Ramo ed ha prescritto che l'ente abbia ottenuto anche il **riconoscimento della personalità civile**; dunque, gli enti religiosi privi del riconoscimento della personalità civile non dovrebbero poter entrare nel Terzo settore limitatamente alle attività di interesse generale da essi svolte. I Decreti della Riforma non ne parlano in modo esplicito, ma gli enti religiosi possono entrare nella Riforma, non in toto, ma solo con e per le attività di interesse generale che gestiscono purché abbiano **fine di religione e/o culto e**, dunque, svolgano almeno un'attività caratterizzata da questa finalità.

volta la sussistenza della qualifica religiosa del singolo ente.

Come anticipato, nell'ambito degli enti religiosi rientrano tutti gli enti promossi da una confessione religiosa che ha concluso patti, accordi o intese con lo Stato: la Chiesa cattolica (Concordato Lateranense modificato dalla Legge n. 121/1985), la Tavola Valdese (Legge n. 449/1984), l'Unione delle Chiese Cristiane Avventiste del 7° giorno (Legge n. 516/1988), le Assemblee di Dio in Italia (Legge n.

517/1988), le Unioni delle Comunità Ebraiche italiane (Legge n. 101/1989), l'Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia (Legge n. 116/1995), la Chiesa Evangelica Luterana in Italia (Legge n. 520/1995), la Sacra Arcidiocesi Ortodossa d'Italia ed Esarcato per l'Europa meridionale (Legge n. 126/2012), la Chiesa di Gesù Cristo dei Santi degli Ultimi Giorni (Legge n. 127/2012), la Chiesa Apostolica in Italia (Legge n. 128/2012), l'Unione Buddhista Italiana (Legge n. 245/2012) e l'Unione Induista Italiana Sanatana Dharma Samgha (Legge n. 246/2012).

Il legislatore non ha, però, ritenuto sufficiente la qualifica religiosa per poter entrare nella Riforma con il solo Ramo ed ha prescritto che l'ente abbia ottenuto anche il riconoscimento della personalità civile; dunque, gli enti religiosi privi del riconoscimento della personalità civile non dovrebbero poter entrare nel Terzo settore limitatamente alle attività di interesse generale da essi svolte.

I Decreti della Riforma non ne parlano in modo esplicito ma, per le ragioni sopra illustrate, gli enti religiosi possono entrare nella Riforma non *in toto* ma solo con e per le attività di interesse generale che gestiscono purché abbiano fine di religione e/o culto e, dunque, svolgano

almeno un'attività caratterizzata da questa finalità (6).

Non vi è, infatti, altra ragione che giustifica la possibilità di aderire alla Riforma in modo limitato se non il fatto che l'ente religioso debba avere - *ope legis* - una finalità ed un'attività istituzionale diverse da quelle richieste - sempre per legge - agli enti di Terzo settore (7) e alle Imprese sociali (8).

In sintesi: se non si fosse riconosciuta agli enti religiosi la possibilità di entrare nella Riforma attraverso il Ramo, detti enti sarebbero rimasti esclusi

da questo nuovo mondo in quanto non avrebbero potuto acquisire la qualifica di enti di Terzo settore o d'impresa sociale a tutto tondo poiché, come detto, le loro finalità essenziali e le attività che devono necessariamente svolgere (entrambe di religione o culto o similari) non sono compatibili con la scelta del legislatore di ammettere al Terzo settore solo gli enti

SOLUZIONI OPERATIVE

Regolamento

Il Ramo di Terzo settore o d'Impresa sociale dell'ente religioso si costituisce mediante l'adozione di un Regolamento (e non di uno statuto, dato che l'ente già esiste e la disciplina della struttura organica e il relativo funzionamento sono dettati dall'atto costitutivo). I Decreti della Riforma prescrivono che tale documento sia redatto nella forma dell'**atto pubblico** o della **scrittura privata autenticata**, e la **competenza** non può che spettare all'**organo amministrativo** dell'ente religioso (sia esso personale o collegiale). Il legislatore chiede anche che il Regolamento, nel rispetto della struttura e della finalità dell'ente, recepisca le norme del **Codice del Terzo settore** e sia depositato nel **Registro unico nazionale del Terzo settore**.

che hanno finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che gestiscono solo le attività di interesse generale. Dunque, la scelta del legislatore di permettere anche agli enti religiosi di accedere al Terzo settore, attraverso la costituzione di un Ramo, è certamente lungimirante in quanto ha evitato di espellere dal mondo del *welfare* i soggetti espressione delle confessioni religiose che hanno partecipato alla sua costituzione ed al suo sviluppo, e di privare la società italiana di un numero elevato di servizi a forte impatto so-

ciale.

A tale proposito merita di essere citato un passo del parere del Consiglio di Stato n. 01405/2017: "Il fenomeno del *non profit* - ovvero delle organizzazioni private che svolgono attività di utilità sociale, perseguendo obiettivi diversi dal profitto - ha una storia antica (basti pensare alle IPAB istituite dalla Legge Crispi

(6) A titolo di esempio si vedano i seguenti provvedimenti normativi: art. 12, Legge n. 449/1984 (Tavola Valdese) "la Repubblica italiana riconosce la personalità giuridica degli enti ecclesiastici aventi congiuntamente i tre suddetti fini, su richiesta della Tavola Valdese che allega, quale documentazione sufficiente a dare titolo al riconoscimento, la delibera sinodale motivata con cui l'ente è stato eretto in istituto autonomo nell'ambito dell'ordinamento valdese. Sulla base della documentazione ad essi fornita, i competenti organi statali verificano la rispondenza dell'ente, di cui si chiede il riconoscimento della personalità giuridica, al carattere ecclesiastico ed ai tre predetti fini"; art. 14, Legge n. 126/2012 (Arcidiocesi Ortodossa d'Italia) "[...], possono essere riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili, con Decreto del Ministro dell'interno, altri enti, quali diocesi, decanati o vicariati, comunità, parrocchie, monasteri e confraternite, costituiti nell'ambito dell'Arcidiocesi, aventi sede in Italia, i quali abbiano fine di religione o di culto, solo o congiunto con quelli d'istruzione, assistenza e beneficenza. 2. Il riconoscimento della personalità giuridica ad un ente ortodosso è concesso su domanda di chi rappresenta l'ente secondo gli statuti e previa delibera motivata dall'Arcidiocesi. Alla domanda deve essere, altresì, allegato lo statuto dell'ente stesso. 3. Sulla base della documentazione ad essi fornita, i competenti organi statali verificano la rispondenza dell'ente, di cui è richiesto il riconoscimento della personalità giuridica, al carattere confessionale e ai fini di cui al comma

1". Per la Chiesa cattolica si veda il combinato disposto dell'art. 7, Legge n. 121/1985 "2. [...] la Repubblica italiana, su domanda dell'autorità ecclesiastica o con il suo assenso, continuerà a riconoscere la personalità giuridica degli enti ecclesiastici aventi sede in Italia, eretti o approvati secondo le norme del diritto canonico, i quali abbiano finalità di religione o di culto [...]" con l'art. 3, Legge n. 222/1985 "2. Sono considerati aventi fine di religione o di culto gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa, gli istituti religiosi e i seminari. Per altre persone giuridiche canoniche, per le fondazioni e in genere per gli enti ecclesiastici che non abbiano personalità giuridica nell'ordinamento della Chiesa, il fine di religione o di culto è accertato di volta in volta, in conformità alle disposizioni dell'art. 16. L'accertamento di cui al comma precedente è diretto a verificare che il fine di religione o di culto sia costitutivo ed essenziale dell'ente, anche se connesso a finalità di carattere caritativo previste dal diritto canonico".

(7) Art. 4, "Sono enti del Terzo settore [...] 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 [...]".

(8) Art. 1, "Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del Codice civile, che, in conformità alle disposizioni del presente Decreto, esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale [...]".

del 1890 e agli enti ecclesiastici riconosciuti dagli accordi fra lo Stato e la Santa Sede). Pur essendo da molto tempo presenti nella società e noti all'ordinamento, gli enti non lucrativi hanno oggi esteso in modo esponenziale la loro azione al punto da ingenerare nuove e più consistenti esigenze regolative".

Gli elementi costitutivi del Ramo

Sono tre gli elementi del Ramo che il legislatore delegato ha definito: il Regolamento, la costituzione del "Patrimonio Destinato" e la contabilità separata.

Il Regolamento

Sulle orme del D.Lgs. n. 460/1997, anche il Ramo di Terzo settore o d'Impresa sociale dell'ente religioso si costituisce mediante l'adozione di un Regolamento (e non di uno statuto, dato che l'ente già esiste e la disciplina della struttura organica e il relativo funzionamento è dettata dall'atto costitutivo) (9). I Decreti della Riforma prescrivono che tale documento sia redatto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata (10), e la competenza non può che spettare all'organo amministrativo dell'ente religioso (sia esso personale o collegiale) (11).

SOLUZIONI OPERATIVE

Costituzione del patrimonio destinato

La costituzione di un patrimonio destinato è un elemento nuovo, in quanto non era previsto dalla disciplina del Ramo ONLUS, ma la sua ratio pare essere chiara: considerato che, per principio generale, è vietato distribuire utili, avanzi o fondi, in sede di estinzione del Ramo o di perdita di qualifica (imposta o volontaria), occorre poter determinare la **parte di patrimonio** che deve rimanere all'interno della platea degli **enti di Terzo settore** e che è il solo **incremento** patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel **Registro** unico nazionale.

Il legislatore chiede anche che il Regolamento, "nel rispetto della struttura e della finalità dell'ente, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore" (12). Su questo tema occorre ancora riflettere in quanto la scelta di quali norme della Riforma debbano essere recepite è soggetta ad una condizione previa e a due condizioni subordinate:

- prima condizione (previa), per regola generale le clausole del Regolamento devono, comunque, rispettare la struttura e la finalità dell'ente religioso (13);
- seconda condizione, il Codice e il Decreto prescrivono che gli statuti (e, quindi, anche il Regolamento) includa alcune norme inderogabili;
- terza condizione, il Codice e il Decreto escludono positivamente che alcune norme debbano essere recepite anche dai Rami degli enti religiosi.

Il Regolamento deve anche permettere di individuare con precisione le attività di interesse generale che l'ente religioso intende svolgere avvalendosi delle opportunità e osservando i vincoli della Riforma (14); ciò potrà avvenire facendo riferimento, per esempio, alle autorizzazioni amministrative relative a tali attività

(9) Per quanto riguarda gli enti delle confessioni religiose che hanno concluso patti, accordi, intese con lo Stato, esiste anche una sorta di riserva di giurisdizione in forza della quale la struttura ed il funzionamento dell'ente è di competenza esclusiva della confessione religiosa. A tal proposito si veda l'Intesa tecnica interpretativa ed esecutiva dell'Accordo modificativo del Concordato Lateranense, tra la Santa Sede e l'Italia, del 30 aprile 1997.

(10) Diversamente dal Ramo ONLUS non è più possibile adottare la forma della scrittura privata registrata.

(11) Per quanto riguarda i principali enti ecclesiastici della Chiesa cattolica la competenza è attribuita al Vescovo per la diocesi, al Parroco per la parrocchia, al Rettore per il santuario, al Superiore per l'istituto di vita consacrata, al Rettore per il seminario, al Consiglio direttivo per la fondazione di culto. Senza entrare nel merito della questione, per le parrocchie e le fondazioni di culto soggette al Vescovo diocesano, la decisione di

dar vita ad un Ramo di Terzo settore o d'Impresa sociale è considerato atto di amministrazione straordinaria e, dunque, è richiesta - a pena di invalidità - l'autorizzazione scritta dell'Ordinario (cfr. n. 12 dell'Allegato C della Istruzione in Materia Amministrativa della CEI del 2005).

(12) Nel caso di Ramo di Impresa sociale occorre depositare il Regolamento al Registro delle Imprese (art. 5).

(13) Per esempio: la sua struttura organica, le competenze degli organi, il modo di funzionamento, la rilevanza civile della vigilanza esercitata dall'autorità della confessione religiosa.

(14) Si deve tener presente che un ente religioso potrebbe decidere: (i) di costituire un Ramo d'Impresa sociale per gestire un'attività scolastica, (ii) di costituire un Ramo di Terzo settore per gestire un'altra attività scolastica e (iii) di gestire una terza attività scolastica al di fuori della Riforma. Emerge, dunque, la delicatezza della questione.

oppure agli immobili ove sono svolte (per es. una casa per ferie, una scuola, un ospedale).

La costituzione del Patrimonio Destinato

La costituzione di un Patrimonio Destinato è un elemento nuovo, in quanto non era previsto dalla disciplina del Ramo ONLUS, ma la sua *ratio* pare essere chiara: considerato che per principio generale è vietato distribuire utili, avanzi o fondi, in sede di estinzione del Ramo o di perdita di qualifica (imposta o volontaria) occorre poter determinare la parte di patrimonio che deve rimanere all'interno della platea degli enti di Terzo settore e che per il comma 2 dell'art. 50 è il solo "incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel Registro unico nazionale" (15).

Si deve, invece, escludere che il Patrimonio Destinato possa avere anche la funzione di ri-

servare ai soli creditori del Ramo la parte di Patrimonio destinato a tali attività, similmente a quanto previsto per i beni del Patrimonio destinato ad uno specifico affare ai sensi dell'art. 2447-*bis* del Codice civile, in quanto manca una norma che abbia tale portata, come invece è prescritto dall'art. 2470 del Codice civile (16).

Circa la modalità di costituire il Patrimonio Destinato, si può ritenere che il primo strumento sia quello contabile, attraverso uno stato patrimoniale sufficientemente analitico.

La contabilità separata

Questo requisito è ormai sufficientemente sperimentato in quanto è stato previsto già in sede di disciplina del Ramo ONLUS e, per gli enti non commerciali, anche dall'art. 144 del T.U.I.R.

(15) La questione della sorte del patrimonio residuo del Ramo Terzo settore o Impresa sociale è ancora incerta a motivo di alcune norme non adeguatamente coordinate (cfr. comma 1 e comma 5, art. 12 del D.Lgs. n. 112/2017); questa circostanza non scalfisce però la *ratio* dell'obbligo di costituire il Patrimonio

Destinato.

(16) Art. 2470 "Il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri. Le limitazioni della responsabilità non sono ammesse se non nei casi stabiliti dalla legge".