

Le fabbricerie e la riforma del Terzo settore

Luca Bagnoli

Università degli Studi di Firenze

Abstract

Le fabbricerie sono enti antichi, nati per realizzare edifici di culto e curarne la manutenzione. Esse, pur assicurando la fruibilità, per il culto e per la cultura, di alcuni dei luoghi italiani maggiormente rappresentativi, risultano sostanzialmente sconosciute sotto il profilo giuridico-aziendale.

L'avvento della Riforma del Terzo settore e alcune recenti prese di posizione giurisprudenziali impongono un rinnovato interesse per tali enti. Dopo aver sinteticamente delineato la natura giuridica e le caratteristiche principali di una fabbriceria si pone l'attenzione sull'impatto della Riforma del Terzo settore. La possibilità di poter costituire nell'ambito di una fabbriceria uno o più rami di attività cui si applicano gli istituti del Codice del Terzo settore apre interessanti prospettive soprattutto per le fabbricerie maggiori, ad oggi ancora iscritte all'Anagrafe Onlus.

Introduzione

Le fabbricerie sono enti di antica e antichissima istituzione, nati per costruire edifici di culto e per amministrare le c.d. rendite destinate al loro mantenimento¹. Esse rappresentano la personificazione del c.d. scopo di manutenzione del tempio², conseguente all'evoluzione della consuetudine della quadri-ripartizione³ dei redditi della Chiesa statuita a livello pontificio a fine 400.

Il Moroni, noto bibliografo del 1800, nel suo Dizionario di erudizione storico-ecclesiastica riporta quanto segue: *“In termini ecclesiastici dicesi fabbrica, quella rendita che serve al mantenimento di una chiesa, massime delle chiese cattedrali ed insigni, tanto per le riparazioni, manutenzione del sacro edificio, ed ornamenti, quanto per tutto ciò che abbisogna per la celebrazione dei divini uffizi; quindi si chiamano fabbricieri coloro che amministrano tali rendite, che soprintendono alle accennate lavorazioni, alla economia ed altre temporalità, sieno ecclesiastici, che laici”*⁴.

Al giorno d'oggi esse, seppur fortemente ridotte nel numero rispetto al passato (Figura 1), conservano e gestiscono alcuni dei luoghi più rappresentativi del paese, assicurandone la fruibilità per il culto. A tale funzione di conservazione si aggiunge una altrettanto fondamentale funzione culturale, la quale si esplica sia attraverso l'accoglienza dei visitatori all'interno delle chiese e dei musei, sia grazie ai molteplici eventi, prevalentemente di natura concertistica, organizzati. A dispetto dell'importanza che tali enti hanno sotto il profilo storico-artistico, culturale e religioso, risultano pressoché ignoti

per quanto riguarda l'assetto istituzionale e le modalità di governo. Si tratta, al contrario, di un aspetto fondamentale per comprendere le fabbricerie, le quali risultano veri e propri luoghi di frontiera tra chierici e laici, come ben traspare dalla evoluzione normativa che vede una sostanziale intesa tra autorità civili e religiose nella nomina degli organi di governo e il divieto di ingerenza negli affari di culto⁵.

PROV	COMUNE	DENOMINAZIONE
AR	Cortona	Fabbriceria detta Opere Riunite del Duomo e della Chiesa Monumentale di S. Maria Nuova
FI	Firenze	Fabbriceria "Opera di Santa Croce"
FI	Impruneta	Fabbriceria della Chiesa Monumentale di S. Maria all'Impruneta
FI	Firenze	Fabbriceria di S. Maria del Fiore - Opera del Duomo di Firenze
FI	Tavernelle Val di Pesa Fraz. San Donato al Poggio	Fabbriceria detta "Opera di S. Maria delle Grazie di Pietracupa"
FI	Firenze	Opera Mediceo-Laurenziana
GE	Genova	Fabbriceria della Parrocchia di S. Maria Assunta di Carignano
MI	Milano	Veneranda Fabbrica del Duomo di Milano
NA	Napoli	Cappella del Tesoro di San Gennaro
PA	Monreale	Fabbriceria detta "Maramma di Monreale"
PA	Palermo	Fabbriceria detta "Maramma di Palermo"
PD	Padova	Veneranda Arca di S. Antonio in Padova
PG	Todi	Fabbriceria Sagrestia della Cattedrale di Todi
PI	Volterra	Fabbriceria della Parrocchia della Basilica Cattedrale
PI	Pisa	Opera della Primaziale Pisana
PO	Prato	Fabbriceria detta Opera del Duomo di Prato della Chiesa Cattedrale Monumentale di S. Stefano
PR	Parma	Fabbriceria della Basilica Cattedrale di Parma
PV	Pavia	Fabbriceria della Chiesa Cattedrale Monumentale di S. Stefano Martire
SI	Chiusi	Fabbriceria Opera Laicale della Cattedrale di Chiusi
SI	Pienza	Fabbriceria della Chiesa Cattedrale di Pienza
SI	Siena	Fabbriceria del Duomo di Siena denominata Opera della Metropolitana
SI	Montepulciano	Fabbriceria detta Opere Ecclesiastiche di Montepulciano
TR	Orvieto	Fabbriceria "Opera di S. Maria della Stella" ossia "Opera del Duomo di Orvieto"
UD	Venezone	Fabbriceria del Duomo di Venezone
VE	Venezia	Procuratoria di S. Marco

Figura 1

Elenco delle fabbricerie attualmente operanti (Ministero dell'Interno, 16 giugno 2023)

Nel proseguo, si procede anzitutto cercando di definire la natura giuridica e la disciplina, civile e fiscale, caratterizzan-

¹ Cfr. Caron P.G. (1967), "Fabbricerie", in *Enciclopedia del Diritto*, Milano, pp. 197 – 207.

² "Tali enti traggono la loro origine storica dalla personificazione dello scopo della manutenzione della fabbrica Ecclesiae, che rappresenta l'ulteriore evoluzione della quadripartizione del patrimonio ecclesiastico statuita dalle lettere dei Pontefici Simplicio (a. 475: c. 28, C. XII, q. 2) e Gelasio (a. 496: c. 27, C. XII, q. 2), e confermata successivamente da S. Gregorio Magno (a. 590-604: c. 29, C. XII, q. 2)." Cfr. Cons. Stato, sez. V, 25 novembre 2022 n. 7742.

³ Queste rendite erano destinate per un quarto al mantenimento dell'ordinario diocesano, per un quarto al mantenimento del clero secolare, per un quarto ai poveri e, infine, per un quarto alla manutenzione del tempio e all'esercizio del culto. Cfr. Greco G., "Un «luogo» di frontiera: l'Opera del Duomo nella storia della Chiesa locale. Premessa storica sulle Fabbricerie", in Aa. Vv., *La natura giuridica delle fabbricerie*, Giornata di studio, Pisa, 4.5.2004; cfr. Jemolo A.C., "Beni Ecclesiastici", *Enciclopedia italiana* (1932), consultata su treccani.

it in data 3 marzo 2023;

⁴ Cfr. Moroni G., *Dizionario di erudizione storico-ecclesiastica da S. Pietro sino ai nostri giorni*, Venezia, tip. Emiliana, 1840-1861 (citazioni tratte dal vol. XXII, 1843, pp. 253-254). Sull'origine della fabbriceria si veda anche Greco G. (2004), "Un «luogo» di frontiera: l'Opera del Duomo nella storia della Chiesa locale. Premessa storica sulle Fabbricerie", cit.

⁵ Greco G., "Un «luogo» di frontiera: l'Opera del Duomo nella storia della Chiesa locale. Premessa storica sulle Fabbricerie", cit.

te una fabbriceria. Il dibattito dottrinale sul tema, e segnatamente sulla natura pubblica o privata di tali enti, appare tutt'ora in corso, e questo nonostante alcune importanti prese di posizione del Consiglio di Stato ne abbiano ormai definitivamente escluso la qualificazione quale organismo di diritto pubblico. Successivamente si analizza l'impatto della Riforma del Terzo settore (da ora Riforma) sulle fabbricerie, anche alla luce delle recenti modifiche del D. Lgs. 117/17, Codice del Terzo settore (da ora CTS) e del d.lgs. 112/2017, Decreto sull'Impresa sociale (da ora DIS), modifiche che hanno riconosciuto la specificità di tali enti affiancandoli in modo esplicito agli enti religiosi civilmente riconosciuti.

— La fabbriceria

L'assetto istituzionale

L'assetto istituzionale delle fabbricerie, e in particolare la natura giuridica, sono caratterizzati da una assoluta specialità, tanto da poter considerare tali enti singolarmente unici⁶. Si tratta, infatti, di enti dalla origine antica, ciascuno caratterizzato da elementi che lo distinguono sin dalla costituzione rendendone non scevri di difficoltà e incertezze classificatorie e conseguente trattamento unitario⁷.

A ben vedere, pur potendo riconoscere la presenza di una finalità culturale *latu sensu*, l'attività, diretta e concreta, consiste attualmente nella conservazione degli edifici in modo da poterli destinare al servizio del culto e mantenerli quali beni culturali di interesse generale.

Il peculiare assetto istituzionale di questi enti, e il nutrito dibattito sulla natura giuridica, sono riconducibili proprio a questa duplice valenza nonché alla conseguente convergenza tra interessi ecclesiastico e statale. Da una parte, le fabbricerie sono ben distinte e non possono essere ricondotte nel novero degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti poiché manca loro il fine, costitutivo ed essenziale, di religione o di culto. Dall'altra, secondo alcuni autori esse potrebbero ben essere considerate enti religiosi o confessionali, con le conseguenze giuridiche del caso, ampiamente descritte dalla dottrina⁸.

Per quanto riguarda il contesto attuale, le fabbricerie sono disciplinate da una legislazione speciale di natura concordataria. Infatti, la prima definizione organica di fabbriceria nel nostro panorama giuridico si ha grazie alla L. 848/1929⁹ (c.d. Concordato). Tale norma all'art 15 recita come segue: "Sotto il nome di fabbriceria si comprendono tutte le amministrazioni le quali,

con diverse denominazioni, di fabbriche, opere, maramme, cappelle, ecc., provvedono, in forza delle disposizioni vigenti, all'amministrazione dei beni delle chiese ed alla manutenzione dei rispettivi edifici. Ove esistano le fabbricerie, queste provvedono all'amministrazione del patrimonio e dei redditi delle chiese e alla manutenzione dei rispettivi edifici, senza alcuna ingerenza nei servizi di culto".

La legislazione concordataria è stata successivamente rivista con L. 222/1985, la quale all'interno dell'art. 72 rimanda a quanto statuito nel 1929, confermando l'assoggettamento delle fabbricerie al controllo del Ministro dell'Interno (succeduto alla competenza del Ministro di Grazia e Giustizia) e prevedendone altresì la possibile soppressione¹⁰. Una disciplina organica e attualmente vigente si è sostanzialmente avuta, infine, ad opera del D.P.R. 33/1987, Regolamento di esecuzione della suddetta L. 222.

— La natura giuridica

Ampio spazio è stato dedicato al dibattito sulla natura – pubblica o privata – delle fabbricerie¹¹. Senza entrare nel merito a tale confronto dottrinale, tutt'ora in corso, se ne ricordano alcuni punti fermi.

Il Ministero dell'Interno, preso atto della intenzione di talune fabbricerie di adottare lo status di Organizzazione non lucrativa di utilità sociale ai sensi del d.lgs. 460/97 (Onlus) per motivi di opportuno inquadramento tributario, nel 2000 si è rivolto al Consiglio di Stato al fine di verificarne la liceità¹². Tale organo, in sede consultiva, con Parere 28 settembre 2000 n. 289 ha in primis escluso per le fabbricerie la natura di ente ecclesiastico. In aggiunta, nel richiamare un parere della Suprema Corte sulle fabbricerie prive di personalità giuridica (Cass. Civ., III sez. 29.01.1997 n. 90) e nel riconoscere che sia il controllo pubblico, sia lo scopo di pubblica utilità non risultano caratterizzanti una natura pubblicistica, il Consiglio di Stato conclude affermando la natura privatistica delle fabbricerie e quindi il diritto a qualificarsi Onlus, ovviamente nel rispetto di tale disciplina speciale¹³.

Di recente il Consiglio di Stato si occupa nuovamente di fabbricerie, stavolta in sede giurisdizionale, nell'ambito di un procedimento piuttosto complesso il quale verte sostanzialmente sulla natura di organismo pubblico di tali enti e quindi sull'assoggettabilità al Codice dei contratti pubblici (Cons. Stato, sez. V, 25 novembre 2022 n. 7742)¹⁴. Nel decidere sul ricorso avverso una sentenza del Tar del Lazio (sez. I, n.

⁶ Cfr. Bellucci M. – Manetti G. – Sibilio B. (2020), "Dalla rendicontazione alla comunicazione dialogica: il caso delle fabbricerie italiane", in Sibilio B. – Matacena A., *I musei ecclesiastici. Proposte di valorizzazione*, Franco Angeli, Milano p. 330.

⁷ Cfr. Consorti P. (2019), "La natura giuridica delle fabbricerie alla luce della riforma del Terzo settore", in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 32. Per una evoluzione storica della disciplina normativa si veda Giomi V. (2004), "Le fabbricerie in Italia: una realtà giuridica complessa di difficile inquadramento giuridico", in *Aa. Vv., La natura giuridica delle fabbricerie*, Giornata di studio, Pisa, 4 maggio.

⁸ Moneta P., "Le fabbricerie nella teoria degli enti

ecclesiastici", in *Aa. Vv., La natura giuridica delle fabbricerie*, cit., p. 34 – 35.

⁹ LEGGE 27 maggio 1929, n. 848 - Disposizioni sugli Enti ecclesiastici e sulle Amministrazioni civili dei patrimoni destinati a fini di culto.

¹⁰ Con Decreto Ministero dell'Interno 1. febbraio 1989 sono state soppresse 251 fabbricerie.

¹¹ Cfr. Bucelli A. (2022), "Fabbricerie fra pubblico e privato", in *La nuova giurisprudenza civile commentata*, vol. 38, fasc. 1, pp. 254-260.

¹² Il Ministero dell'Interno con Nota prot. 550 del 7.03.2020 ha sottoposto al Consiglio di Stato i seguenti quesiti: a) se in linea generale le fabbricerie quali enti le cui finalità di pubblico interesse

sono predeterminate per legge, possano essere ricomprese nell'ambito delle Onlus; b) in caso di risposta affermativa; se l'applicabilità della disciplina agevolativa di cui al D. Lgs. 460 sia subordinata anche per le fabbricerie all'adozione delle modifiche statutarie richieste; c) come coordinare le diverse regole di contabilità che disciplinano la gestione delle fabbricerie e quella delle Onlus.

¹³ In senso contrario cfr. Pérez J. I. A. (2007), "Per una rilettura del significato istituzionale delle fabbricerie nell'ordinamento giuridico italiano", in *Ius Ecclesiae*, XIX.

¹⁴ Ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. d) del d.lgs. 50/2016 Codice dei contratti pubblici, si parla di

9759/2020) il Consiglio di Stato ha nuovamente riconosciuto la natura privatistica delle fabbricerie, escludendone la possibile qualificazione quali organismi di diritto pubblico e i conseguenti obblighi normativi in materia di contratti pubblici.

Merita, in questa sede, anche richiamare quanto affermato dalla Conferenza Episcopale Italiana (CEI) sul tema¹⁵. Con un parere del 2018, rilasciato nell'ambito della vicenda di cui sopra, l'assemblea dei vescovi italiani anzitutto ricorda che le fabbricerie risultano comprese nella categoria degli enti conservati dalle leggi eversive in materia ecclesiastica del 1865-1867. Il legislatore liberale, in considerazione dell'origine storica di tali istituzioni, le ritenne assoggettate a un regime speciale di natura ecclesiastica nonostante il loro carattere laicale. Nel passaggio dalla legislazione del 1865-67 alla legislazione del 1929 ed infine alla legislazione del 1985-87 le fabbricerie sono sempre rimaste nell'area della ecclesiasticità, vale a dire delle materie sottratte al diritto comune. In aggiunta, con l'avvento della Repubblica la suddetta disciplina normativa è stata considerata rientrando nella garanzia di cui al secondo comma dell'art. 7 della Costituzione, e più in generale di cui al principio della negoziazione legislativa fra Stato e confessioni religiose. In sostanza, a parere della CEI, niente può essere innovato nel regime giuridico delle fabbricerie senza passare per la via obbligata della negoziazione legislativa. Nel momento in cui lo Stato e la Chiesa hanno ritenuto di disciplinare in sede concordataria una determinata materia, sul presupposto del comune interesse a regolarla, può ritenersi istituita, in relazione alla stessa, una c.d. riserva di fonte negoziata che impedisce a ciascuna parte contraente di incidervi unilateralmente, specie ove la modifica apportata dall'una potrebbe riverberarsi sui profili di competenza dell'altra. La Conferenza Episcopale conclude ricordando la possibilità, laddove dovessero ravvisarsi difficoltà di condivisione, di convocare la Commissione paritetica prevista nell'art. 14 dell'Accordo del 1984, alla quale affidare la "ricerca di un'amichevole soluzione"¹⁶

Il modello di governo e i controlli pubblici

Fermo restando la natura privatistica, le modalità di amministrazione di una fabbriceria sono disciplinate dall'art. 35 del D.P.R. 33/1987, dando concreta attuazione all'equilibrio tra autorità statale e autorità ecclesiastica perseguito dalla legislazione pattizia. Risulta di fondamentale importanza coniugare l'aspetto storico artistico e le conseguenti esigenze di tutela unitamente alla fruizione quale bene comune,

tipici soprattutto delle chiese cattedrali nei luoghi di grande attrazione turistica, con la natura religiosa del bene stesso e la correlate finalità culturali.

L'organo di governo¹⁷:

- nelle grandi fabbricerie, le quali devono dotarsi di uno statuto approvato con decreto del Ministro dell'Interno, sentito il vescovo diocesano, è composto da sette membri, nominati per un triennio, due dal vescovo diocesano e cinque dal Ministro dell'Interno, sentito il vescovo stesso;
- nelle altre fabbricerie, le quali devono dotarsi di un regolamento approvato dal prefetto sentito il vescovo diocesano, è composto dal parroco o rettore della chiesa e da altri quattro membri nominati per un triennio dal prefetto, d'intesa con il vescovo diocesano.

Il presidente della fabbriceria, che assume la rappresentanza legale, è eletto tra i membri dell'organo di governo secondo quanto previsto dallo statuto o dal regolamento e viene successivamente nominato con decreto del Ministro dell'Interno o del prefetto.

In ogni caso tutti i componenti l'organo di governo, ivi compreso il presidente, prestano la loro opera gratuitamente.

Infine, ai sensi degli artt. 38 e 39 del Regolamento esecutivo il presidente della fabbriceria deve annualmente:

- predisporre il bilancio preventivo, sottoporlo all'approvazione dell'organo di governo e trasmetterlo al prefetto entro il 30 novembre dell'anno precedente;
- predisporre il conto consuntivo, sottoporlo all'approvazione dell'organo di governo e trasmetterlo al prefetto entro il 31 marzo dell'anno successivo.

Il prefetto, sentito il vescovo diocesano, può formulare osservazioni entro trenta giorni.

Le attività

Secondo l'art. 37 D.P.R. 37/1987 spetta alla fabbriceria, senza alcuna ingerenza nei servizi di culto:

- provvedere alle spese di manutenzione e di restauro della chiesa e degli stabili annessi e all'amministrazione dei beni patrimoniali e delle offerte a ciò destinati;
- amministrare i beni patrimoniali destinati a spese di ufficiatura e di culto, salvo, per quanto riguarda l'erogazione delle relative rendite, il disposto dei successivi commi¹⁸;
- provvedere alle spese per arredi, suppellettili ed impianti

organismi di diritto pubblico, e quindi di amministrazioni aggiudicatrici, con riferimento a qualsiasi organismo caratterizzato congiuntamente dalla presenza dei seguenti requisiti: 1) istituito per soddisfare specificatamente esigenze di interesse generale, aventi carattere non industriale o commerciale; 2) dotato di personalità giuridica; 3) la cui attività sia finanziata in modo maggioritario dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico oppure la cui gestione sia soggetta al controllo di questi ultimi oppure il cui organo d'amministrazione, di direzione o di vigilanza sia costituito da membri dei quali più della metà è designata dallo Stato, dagli enti pubblici

territoriali o da altri organismi di diritto pubblico. Il Consiglio di Stato nella Sentenza n. 7742 ha messo in dubbio la presenza del primo requisito, vista la necessaria presenza di criteri di economicità nella gestione perlomeno delle fabbricerie maggiori, ma soprattutto ha riconosciuto l'assenza del terzo requisito. Non vi è né finanziamento pubblico maggioritario né controllo pubblico, visto che le nomine dell'organo di governo avvengono sostanzialmente di concerto con l'autorità religiosa.

¹⁵ Conferenza Episcopale Italiana, Parere sull'applicabilità alle Fabbricerie della normativa anticorruzione, 10 aprile 2018. Per un approfondimento, cfr. Dalla Torre G. (2018), "Parere sull'applicabilità

alle Fabbricerie della normativa anticorruzione", in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 38.

¹⁶ Accordo di revisione del Concordato lateranense tra la Repubblica Italiana e la Santa Sede, 18 febbraio 1984.

¹⁷ Sull'equilibrio tra autorità civile e religiosa per quanto riguarda le decisioni inerenti a una fabbriceria cfr. Moneta P. (2017), "Le fabbricerie, esempio di intesa tra autorità civile e autorità religiosa", in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 37.

¹⁸ Cfr. art. 37 comma 2: *Le rendite destinate a spese di ufficiatura e di culto sono iscritte nel bilancio della fabbriceria fra le partite di giro e vengono annualmente versate a chi rappresen-*

necessari alla chiesa e alla sacrestia e ad ogni altra spesa che grava per statuto sul bilancio della fabbriceria.

Le fabbricerie iscritte all'Anagrafe Onlus hanno ampliato tale oggetto sociale recependo le previsioni obbligatorie del D. Lgs. 460/1987 e, in particolare, indirizzando l'insieme delle attività al perseguimento di esclusive finalità di utilità sociale.

In definitiva le attività svolte da una fabbriceria comprendono sostanzialmente:

- conservazione e restauro della chiesa ad essa affidata;
- il sostenimento dei costi strumentali allo svolgimento del culto, senza ingerenza nello stesso;
- l'amministrazione dei beni, ove presenti, costituenti il patrimonio destinato a produrre redditi, di norma di natura fondiaria o di capitale;

alle quali si possono aggiungere:

- l'organizzazione di eventi culturali e segnatamente di mostre temporanee e concerti, tipicamente ma non esclusivamente di musica sacra. Per completezza, si ricorda che molte fabbricerie dispongono di archivi musicali significativi, alimentati dalla tradizione concertistica che da sempre ha caratterizzato tali chiese, e sono state e sono sede di prestigiose cappelle musicali;
- l'accoglienza di visitatori la quale, soprattutto nelle città a forte vocazione turistica (si pensi a Firenze e Venezia) assume indubbia natura imprenditoriale e può abbracciare anche ulteriori servizi legati al turismo.

Il regime tributario

Una fabbriceria sotto il profilo tributario assume naturalmente la caratteristica di ente non commerciale ai sensi degli artt. 143 e ss. del D.P.R. 917/1986 (TUIR). Ciò in quanto la legislazione istitutiva e gli statuti prevedono come proventi ordinari quelli derivanti dalle c.d. rendite, qualificate quali redditi fondiari o di capitale (o diversi) mentre non sono previsti ricavi di natura commerciale. In aggiunta, alcune fabbricerie possono contare sulla presenza significativa di visitatori e quindi su consistenti flussi economico-finanziari derivanti dalla bigliettazione nonché dai servizi accessori di accoglienza. Tali proventi, soprattutto per le fabbricerie presenti in città a forte vocazione turistica, sotto il profilo tributario possono dar luogo a reddito d'impresa e, se ingenti, comportare la perdita della natura di ente non commerciale con le conseguenze del caso (art. 149 TUIR).

Per le fabbricerie è risultata pertanto di estremo interesse la previsione di una disciplina particolare, sostanzialmente volta ad agevolare i redditi d'impresa realizzati da enti qualificabili quali Onlus ai sensi dell'art.10, D.Lgs. 460/1997. Il su citato Parere del Consiglio di Stato del 28 settembre 2000 n. 289 ha riconosciuto alle fabbricerie il diritto ad assumere la qualifica di Onlus - le fabbricerie maggiori risultano aver optato

per tale scelta¹⁹ – e quindi di iscriversi alla relativa Anagrafe, previa corrispondente modifica degli statuti. In particolare, si è trattato di recepire:

- l'esplicita previsione dello svolgimento di attività nel settore della tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla L. 1089/1939 (art. 10, comma. 1, lett. a) n. 7 D.Lgs. 460);
- il rispetto delle condizioni fissate all'art. 10 co. 1 lett. da c) ad i) del d.lgs. 460, quali e.g. il divieto di svolgere attività diverse ad eccezione di quelle direttamente connesse, la non lucratività soggettiva e l'obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di perdita della qualifica di Onlus.

La qualifica di Onlus permette di:

- non considerare provenienti da attività commerciale i redditi derivanti da attività di bigliettazione in quanti legati alla tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico;
- considerare provenienti da attività connesse, e quindi ammessi - seppur nei limiti di legge - e al contempo non concorrenti alla formazione del reddito imponibile, i redditi derivanti dalla gestione di book shop e attività simili, accessorie per natura e integrative rispetto alla bigliettazione;
- di fatto escludendo nel primo caso ed esentando nel secondo caso i relativi redditi dall'assoggettamento all'imposta sul reddito delle società (Ires), con un conseguente e rilevante risparmio fiscale.

La rendicontazione

La normativa vigente non impone particolari obblighi per quanto riguarda il regime contabile – finanziario/pubblico o competenza economica – né un modello di rendiconto di una fabbriceria, limitandosi a fissare l'obbligo annuale di predisposizione, approvazione e deposito presso la prefettura del bilancio preventivo e del conto consuntivo.

Soltanto le fabbricerie iscritte all'Anagrafe delle Onlus sono chiamate al rispetto di quanto previsto dall'art. 20-bis D.P.R. 600/1073, dovendosi dotare di un sistema di "scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza ed analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della organizzazione, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali..."²⁰. In aggiunta, al superamento di ben determinate soglie quantitative di proventi il bilancio deve essere accompagnato dalla relazione di controllo predisposta da un revisore legale.

Per completezza, si ricorda che per tutte le Onlus, e quindi anche le fabbricerie iscritte all'Anagrafe, si applica quanto statuito

ta la chiesa o l'ente a cui la chiesa è annessa; e art. 37 comma 3: *Delle rendite con destinazione indeterminata o mista viene conservata per i fini di culto, ed erogata a norma del comma 2, una quota pari alla percentuale media delle somme effettivamente impiegate per detti fini nel quinquennio 1981-1985 o, in mancanza della relativa documentazione, una quota pari al cinquanta per*

cento delle rendite stesse.

¹⁹ Tra queste si ricordano: Opera di Santa Croce, Opera Mediceo Laurenziana e S. Maria del Fiore, tutte di Firenze, Opera della Primaziale Pisana, Opera della Metropolitana di Siena, Opera di S. Maria della Stella di Orvieto e Procuratoria di S. Marco a Venezia. L'unica fabbriceria di grandi dimensioni che non risulta aver optato per l'iscrizione

all'Anagrafe Onlus risulta essere la Veneranda Fabbrica di Milano.

²⁰ Per quanto riguarda il modello di bilancio per una Onlus cfr. Agenzia per le Onlus, *Linee guida e schemi* per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit, Atto di indirizzo ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. a) del D.P.C.M. 21 marzo 2001 n. 329 dell'11 febbraio 2009.

dalla Riforma del Terzo settore in merito a bilancio d'esercizio e bilancio sociale. In altri termini:

- ai sensi dell'art. 14, comma 1 del CTS dall'esercizio 2020 vige l'obbligo di redazione del bilancio sociale secondo il modello previsto dalle Linee guida di cui al Decreto Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali (Mlps) 4 luglio 2019;
- ai sensi dell'art. 13 del CTS dall'esercizio 2021 vige l'obbligo della redazione del bilancio d'esercizio secondo il modello previsto dal Decreto Mlps 5 marzo 2020.

Ciò in quanto il requisito dell'iscrizione al RUNTS quale presupposto per l'applicazione delle regole di rendicontazione introdotte dalla Riforma si intende soddisfatto da parte dei potenziali enti del Terzo settore attraverso la loro iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative speciali tra i quali rientra l'Anagrafe Onlus²¹.

— La rappresentanza nazionale e europea

L'esigenza di poter contare su di uno strumento comune di confronto e rappresentanza ha dato luogo alla costituzione dell'Associazione delle Fabbricerie d'Italia (AFI)²². Tale organismo ha, tra gli altri, compiti:

- di rappresentanza generale, interagendo in particolare con la Conferenza Episcopale Italiana e altre istituzioni religiose nazionali nonché con le amministrazioni pubbliche e private;
- di approfondimento delle tematiche comuni e di consulenza;
- di promozione di iniziative amministrative e legislative atte ad adeguare la realtà giuridica alle mutate esigenze della società;
- di favorire studi, ricerche e dibattiti su temi di interesse.

L'AFI si occupa altresì di seguire la contrattazione collettiva, attività che nel dicembre 2022 ha portato al rinnovo del Contratto collettivo nazionale di lavoro del personale delle fabbricerie.

Le fabbricerie, lungi dal rappresentare un fenomeno esclusivamente nazionale, risultano molto diffuse anche a livello europeo. La Europäische Vereinigung der Dombaumeister, Münsterbaumeister und Hüttenmeister (Unione europea delle fabbricerie) costituita nel 1998 con sede a Colonia ben rappresenta questa dimensione internazionale.

Lo statuto vigente riporta quale oggetto sociale la conservazione delle cattedrali in Europa con finalità di promozione della religione, della tutela dei monumenti e della comprensione tra i popoli.

Il peculiare modello associativo, focalizzato sul coinvolgimento delle persone fisiche che operano all'interno di tali enti con finalità e compiti prevalentemente tecnico-architettonici e di restauro, si concretizza in una riunione annuale all'interno della quale si dibatte di tematiche della suddetta natura.

Risultano attualmente circa 150 associati provenienti da 17 paesi europei.

— Incompatibilità e impatto sulle Onlus

Nel 2019 il Ministero dell'Interno, attraverso l'articolazione organizzativa competente²³, ha chiesto all'Agenzia delle Entrate un parere sull'impatto della Riforma, e segnatamente della soppressione della qualifica Onlus, sulle fabbricerie.

Si ricorda, in merito, che la Riforma del Terzo settore abroga la disciplina Onlus, seppur con effetti differiti al periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea (art. 104, comma 2, CTS). Per gli enti aventi natura di Onlus, qualora non dovessero transitare nel Terzo settore entro il 31 marzo del periodo di imposta di cui sopra (art. 34, comma 3, Decreto Mlps n. 106/2020), si configura la perdita della qualifica e quindi, ai sensi dell'art. 10, comma 10 lettera f) del D. Lgs. 460/97 nonché della circolare Agenzia delle Entrate n. 59 del 31 ottobre 2007, pur continuando ad esistere dovranno devolvere l'incremento patrimoniale realizzato nei periodi di imposta nei quali hanno usufruito della suddetta qualifica.

L'Agenzia delle Entrate, acquisito il parere del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali (26 luglio 2019 prot. 7104) prende posizione sul tema con la Consulenza giuridica 956-4/2019 del 9 ottobre 2019.

Anzitutto afferma che alle fabbricerie risulta preclusa la possibilità di iscriversi al Registro Unico Nazionale del Terzo settore (Runts) (e, per evidente analogia, al Registro Imprese quale impresa sociale ai sensi del DIS). Esse non risultano riconducibili "ad alcuna delle categorie degli enti iscrivibili al RUNTS, in quanto la normativa di derivazione concordataria (articoli 35 e 39 del DPR 13 febbraio 1987, n.33) prevede forme di controllo da parte della Pubblica Amministrazione incompatibili con quanto previsto dall'articolo 4, comma 2, del d.lgs 3 luglio 2017, n.117". Successivamente, in linea con il parere espresso al riguardo dal su citato parere del Ministro del Lavoro, riconosce la natura sui generis delle fabbricerie, soggette a normazione concordataria e ad uno stringente controllo dello Stato sulla gestione delle attività. Conclude dunque escludendo la sussistenza delle esigenze di tutela che impongono la devoluzione del patrimonio gravante sulle Onlus non transitate nel Runts.

In generale, in seguito a quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate, a una fabbriceria risultava giuridicamente impedita l'iscrizione nel Runts, potendo (dovendo) la stessa continuare ad operare secondo la normativa speciale che la caratterizza nonché ad essere inquadrata sotto il profilo tributario tra gli enti non commerciali. Al contempo, per le fabbricerie Onlus si riteneva possibile disapplicare l'obbligo di devoluzione dell'incremento patrimoniale connesso alla perdita della qualifica Onlus conseguente alla definitiva entrata in vigore della Riforma e quindi alla abrogazione della fattispecie.

²¹ Nota MLPS n. 11029 del 3.08.2021, *Approvazione del bilancio sociale 2020 da parte di Fondazioni/Onlus non ancora trasformate in ETS. Richiesta chiarimenti. Riscontro*; e Nota MLPS n. 19740 del

29.12.2021, *Articolo 13 del Codice del Terzo settore. Modelli di bilancio. Applicazione del D.M. n. 39 del 5 marzo 2020 alle ONLUS.*

²² Cfr. fabbricerieitaliane.it.

²³ Direzione centrale degli affari dei culti presso il Dipartimento per le libertà civili e l'immigrazione.

Il ramo ETS / Impresa sociale

L'inclusione delle fabbricerie nella Riforma

Con la soppressione del regime Onlus, seppur posticipata a data futura, le fabbricerie caratterizzate dalla presenza di significativi ricavi di natura commerciale derivanti dalla bigliettazione (e quindi dalla presenza di reddito d'impresa), preso atto dell'impossibilità a transitare nel Terzo settore anche quali imprese sociali, hanno corso il rischio di trasformarsi in enti commerciali.

In concreto, come ben argomentato dall'Agenzia delle Entrate nella sopra riportata Consulenza giuridica 956-4/2019, una fabbriceria non può iscriversi al Runts né quale ente del Terzo settore ai sensi del CTS né quale impresa sociale ai sensi del DIS. Al contempo alcune attività, e segnatamente quelle di restauro e conservazione nonché la gestione di attività culturali, rientrano a pieno titolo tra le attività di interesse generale di cui all'articolo 5 CTS²⁴ e 2 DIS²⁵. Si tratta di attività fondamentali per una fabbriceria, anche se per espressa previsione di legge (art. 37 D.P.R. 33/1987) non rappresentano l'oggetto esclusivo e principale come richiesto dai decreti attuativi della Riforma.

Riconoscendo il ruolo delle fabbricerie, il legislatore è intervenuto con la Legge 15/2022 di conversione del DL 228/2021 (c.d. Decreto Milleproroghe). In tale sede viene estesa alle fabbricerie – attraverso il richiamo esplicito delle stesse nell'art. 4 comma 3 del CTS e nell'art. 1, comma 3 del DIS - la disciplina contemplata per gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

È stata prevista la possibilità, superando per espressa previsione di legge gli impedimenti evidenziati nella consulenza giuridica dell'Agenzia delle Entrate, di poter assumere la qualifica di ente del Terzo settore (Ets) o impresa sociale (Is) limitatamente a talune attività – sia di interesse generale ai sensi dell'art. 5 CTS e dell'art. 2 DIS, sia diverse di cui all'art. 6 CTS - con la fruizione dei benefici connessi a tali discipline.

In particolare, ai sensi del novellato art. 4, comma 3 CTS la fabbriceria in relazione alle attività da svolgere in regime Ets (o Is, ai sensi del sostanzialmente analogo art. 1, comma 3 DIS) deve²⁶:

- adottare un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, il quale, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme CTS e sia depositato nel Runts;
- costituire un patrimonio destinato e tenere separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 13 CTS (articolo 9 DIS). I beni che compongono il patrimonio destinato sono indicati nel regolamento, anche con atto distinto ad esso allegato.

Per le obbligazioni contratte in relazione alle attività così svolte la fabbriceria risponde nei limiti del patrimonio destinato e gli altri creditori non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato.

La scelta del legislatore di prevedere nell'ambito della complessiva Riforma del Terzo settore la possibilità di adesione parziale – il c.d. ramo Ets o Is - si pone in continuità con quanto sancito per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti dall'art. 10, comma 9, D. Lgs. 460/1987. Al tempo fu ammessa la possibilità di costituire il c.d. ramo Onlus, ovvero fu previsto che tali enti (e le associazioni di promozione sociale) potessero svolgere anche attività non contemplate nell'elenco tassativo imposto alle Onlus. In altri termini, gli enti ecclesiastici si potevano caratterizzare quali Onlus anche parzialmente, ovvero con solo riferimento alle attività poste in essere che rispondevano alla disciplina del citato articolo 10 D. Lgs. 460.

Pure oggi, come allora, non si tratta di una norma che sancisce un privilegio, ma di una previsione volta ad evitare discriminazioni verso quegli enti che, seppur meritevoli, per legge non possono adeguarsi all'esclusività dell'oggetto sociale imposta dall'art. 4 del CTS e dall'art. 2 del DIS.

Come ben evidenziato in dottrina, la sostanza dell'intervento legislativo sta nell'avverbio "limitatamente", laddove le norme del CTS e del DIS non si applicano al soggetto giuridico in quanto tale bensì soltanto alle attività di interesse generale e eventualmente a quelle diverse²⁷.

L'estensione alle fabbricerie non fa che sottolineare la peculiarità e, soprattutto, permette di riconoscere da una parte l'inconciliabilità tra legislazione speciale e Riforma del Terzo settore e, dall'altra, la possibilità che vi siano delle sovrapposizioni.

La costituzione del ramo: disciplina e linee guida

Una fabbriceria trova dunque giuridicamente riconosciuta la possibilità di transitare nella Riforma del Terzo settore, seppur limitatamente alle attività svolte che risultano ricomprese negli elenchi di quelle di interesse generale all'interno del CTS e del DIS.

Nel decidere come aderire alla Riforma si trova di fronte a una regolamentazione, nonché a una modulistica non vincolante ma di indirizzo, sostanzialmente predisposte per gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

Il punto di partenza è costituito dalla modalità formali di costituzione – costituzione che non potrà che avvenire "nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti"²⁸ - del ramo Ets / Is:

- a) Il ramo Ets

²⁴ Art. 5, comma 1, lett. f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni; lett. i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo.

²⁵ Art. 2, comma 1, lett. f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni; lett. i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo.

²⁶ In merito alla costituzione del ramo ETS si rinvia a Di Gregorio C. – Verginella E. (2023), "Enti religiosi, ETS e Runts: le ragioni di una scelta", in *Cooperative e Enti non Profit*, n. 1.

²⁷ Cfr. Simonelli, L. (2018), "Gli enti religiosi civilmente riconosciuti e la riforma del Terzo settore", in Fici A., *La riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale*, Editoriale scientifica, Napoli.

²⁸ Cfr. art. 4 comma 3 CTS e art. 1, comma 3 DIS.

Il Decreto Mlps n. 106/2020, nel disciplinare il Runts all'art. 14 introduce una specifica regolamentazione per quanto riguarda l'iscrizione degli enti religiosi civilmente riconosciuti, sia quale Ets sia quale ramo Ets. Visto che l'affiancamento delle fabbricerie agli enti religiosi all'interno della Riforma del Terzo settore è avvenuto in un momento successivo, tale disposizione si ritiene per analogia applicabile anche ad esse e quindi disciplina l'eventuale costituzione del ramo Ets.

In particolare, l'iscrizione al Runts avviene mediante il deposito di un regolamento – ovvero dello statuto del ramo – il quale dovrà, per quanto di rilievo in questa sede:

- individuare le attività di interesse generale e eventualmente prevedere lo svolgimento di attività diverse;
- vietare la distribuzione di utili;
- individuare il patrimonio destinato per lo svolgimento dell'attività;
- prevedere la contabilità separata e disciplinare gli obblighi rendicontativi.

In aggiunta il DM prevede l'obbligo di produrre l'autorizzazione da parte dell'autorità religiosa eventualmente competente.

b) Il ramo Is

Il ramo Is si costituisce attraverso l'iscrizione nella sezione competente del Registro delle Imprese – mentre l'ente risulta normalmente iscritto al Rea - con modalità analoghe a quanto sopra previsto per il Runts, fatto salvo quanto disciplinato in modo difforme nei rispettivi decreti.

Alle previsioni ministeriali si aggiunge, quale utile strumento di indirizzo per una fabbriceria, la documentazione prodotta dalla CEI²⁹. Si tratta della predisposizione di una modulistica standard finalizzata a guidare gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti nell'adesione al regime Ets / Is. In particolare, sono stati elaborati quattro modelli: due ad uso esclusivo dei notai e relativi alla predisposizione degli atti di adozione del regolamento e destinazione del patrimonio ai sensi, rispettivamente, dell'art. 4, co. 3 CTS e dell'art. 1, co. 3 DIS; e due ad uso degli enti quali guide per la stesura dei regolamenti dei rami del Terzo settore o d'Impresa sociale³⁰. All'interno di una nota di accompagnamento sono inoltre previste alcune possibili tipizzazioni, relative alla previsione dell'organo di controllo al di fuori delle ipotesi di obbligatorietà, alla istituzione di libri obbligatori e, infine, alla previsione della rappresentanza legale in capo a soggetti diversi da quelli ricoprenti tale carica nell'ente religioso.

— Conclusione

In definitiva, qual è l'impatto della Riforma del Terzo settore sulle fabbricerie? Esiste un punto fermo: una fabbriceria non può iscriversi al Runts in quanto soggetta a controlli pubblici che, seppur di derivazione concordataria, sono in contrasto con le caratteristiche giuridiche di un Ets.

Al contempo si ravvisa la possibilità, grazie alle modifiche introdotte dal decreto Milleproroghe 2022, di applicare tale disciplina in modo parziario. Infatti, la Riforma del Terzo settore nella citata modifica del 2022 ha incluso le fabbricerie tra gli enti ai quali è consentita la costituzione di uno o più rami Ets o Is.

Le fabbricerie sono quindi chiamate a valutare l'opportunità, o meno, di avvalersi di tali previsioni, considerando che i possibili vantaggi sono riconducibili prevalentemente alla sfera tributaria. Altri aspetti, quale la possibilità di potersi avvalere della locuzione "ente del terzo settore" si ritengono allo stato attuale di assai minor rilevanza.

a) Il Ramo Is

Le fabbricerie che svolgono un'attività d'impresa prevalente – e.g. la bigliettazione in luoghi a forte vocazione turistica – si trovano nella condizione di valutare l'opportunità della creazione del ramo Ets/Is, soprattutto laddove questo si ponga in termini di sostituzione del precedente (e abrogato in via differita) regime agevolativo Onlus.

A fronte dell'inserimento delle attività svolte e riconosciute di interesse generale dal legislatore all'interno del ramo vi è la possibilità di usufruire delle agevolazioni previste nel CTS e nel DIS.

Si tratta in primis dei vantaggi di natura tributaria collegati al poter considerare i proventi da bigliettazione ricavi propri di un'impresa sociale in quanto corrispondenti a tutela e valorizzazione del patrimonio culturale (art. 2, comma 1, lett. f) DIS). Ciò implica la costituzione di un ramo Is al quale conferire le attività (e i ricavi) di bigliettazione e le correlate attività (e i costi) di interesse generale (tutela e valorizzazione del patrimonio culturale, etc.). Certo un'attenta riflessione è dovuta per quanto riguarda l'individuazione del patrimonio destinato al ramo, tenendo conto dei possibili vincoli strumentali rispetto sia ai costi sia ai ricavi del ramo. Si tratterà, in altri termini, di destinare parte dei beni componenti i complessi monumentali, o quanto meno alcuni diritti reali di godimento, nonché delle risorse umane e finanziarie, a uno o più neocostituiti rami, con le connesse difficoltà e duplicazioni amministrative³¹. Gli utili generati all'interno di tale ramo, ai sensi dell'art. 3, comma 1 DIS, non concorrono alla formazione del reddito se destinati a riserva, e quindi viene perpetrato il non assoggettamento a imposta già vigente in regime Onlus.

b) Il Ramo Ets

La costituzione del ramo Ets in presenza di proventi significativi da bigliettazione si ritiene meno percorribile poiché l'ordinaria redditività collegata può risultare tale da non permettere il rispetto dei limiti di commercialità di cui all'art. 79, comma 2 et 2-bis CTS. Per maggior chiarezza, a fronte di ricavi d'esercizio – i biglietti emessi – si hanno interventi di conservazione e restauro dalla vita utile plu-

²⁹ Modelli per l'adesione alle previsioni della Riforma del Terzo settore da parte degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, a cura di CEI, Unione Superiore Maggiori d'Italia (USMI) e Con-

ferenza Italiana dei Superiori Maggiori (CISM).
³⁰ Perego A., "I Modelli di atto e regolamento per il ramo degli enti ecclesiastici proposti da CEI, USMI e CISM", Terzjus, note e commenti, 5

maggio 2022.

³¹ A ben vedere, siamo in presenza di un vero e proprio conferimento di ramo aziendale nel ramo Is.

riennale e quindi residuano avanzi di gestione superiori alle percentuali di redditività – il 6% - ammesse per le attività di interesse generale. Al contrario, le fabbricerie caratterizzate dalla presenza di rilevanti redditi di natura fondiaria – sostanzialmente affitti – potranno valutare l'opportunità e la convenienza tributaria del costituire un ramo Ets ente filantropico per lo svolgimento di attività benefiche a sostegno delle attività di culto nonché della conservazione e del restauro di beni mobili e immobili di natura religiosa riconducibili ad altri soggetti ivi comprese le fabbricerie meno abbienti. La costituzione di tale partizione, e la collegata destinazione del patrimonio immobiliare strumentale, permettono di usufruire delle norme agevolative di cui all'art. 84 CTS, ovvero dell'esenzione da Ires dei redditi prodotti dagli immobili (affitti e plusvalenze)³².

c) Ramo Ets/Is

Infine, potranno trovare collocazione anche attività tradizionalmente svolte nelle fabbricerie di grandi dimensioni, quali book shop e altri servizi dedicati ai visitatori o attività attualmente meno diffuse quali lo sfruttamento su base imprenditoriale dei diritti di immagine in termini di royalties. Tali attività appaiono inquadrabili sia nel ramo Is, sia nel ramo Ets quale attività diverse, ma andrà verificato ex ante il rispetto dell'art. 6 CTS e del DM 107/2019. Di indubbio interesse per una fabbriceria risulta pure la considerazione di possibili proventi da sponsorizzazione o da royalties³³. Anche in questo caso può risultare fiscalmente vantaggioso ricercare una non imponibilità attraverso l'inserimento nel ramo Ets/Is.

a) Il patrimonio destinato

Particolare attenzione merita poi l'individuazione del patrimonio destinato. Nel caso del ramo Ets tale atto ha lo scopo di evidenziare con chiarezza i beni vincolati all'esclusivo svolgimento di attività di interesse generale ai sensi dell'art. 5 CTS. La norma esplicita la limitazione di responsabilità, introducendo una separazione del patrimonio aggredibile da parte dei creditori del ramo rispetto ai creditori dell'ente. Infatti, per le obbligazioni contratte in relazione alle attività di interesse generale e a quelle diverse le fabbricerie rispondono nei

limiti del patrimonio destinato, mentre gli altri creditori non possono far valere alcun diritto su tale patrimonio.

Una fabbriceria si trova, dunque, a valutare l'opportunità di imporre un vincolo di destinazione su beni che compongono il proprio patrimonio storico, dal complesso monumentale agli eventuali beni a destinazione residenziale o commerciale. Le finalità così perseguite - civiche, solidaristiche e di utilità sociale, mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale - possono essere anche parzialmente diverse da quelle istituzionali dell'ente, e, soprattutto, una volta destinato quel patrimonio deve essere mantenuto nell'area di attività del Terzo settore. In caso di scioglimento, il patrimonio residuo del ramo - o, meglio, l'incremento realizzato negli esercizi di iscrizione ai Runts, ai sensi dell'art. 25, comma 1 DM 106 - deve essere devoluto (salva diversa destinazione imposta dalla legge) ad altri enti del Terzo settore secondo le disposizioni previste nel regolamento o dell'organo sociale competente o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale (art. 9 CTS).

Sotto il profilo sostanziale l'individuazione del patrimonio vincolato al ramo Ets persegue altresì la finalità di determinare i proventi realizzati grazie ad esso, i quali dovranno permanere all'interno del ramo stesso, nonché gli oneri legati alla gestione di tale patrimonio. Eventuali utili potranno essere re-investiti nelle attività ammesse o destinati a incremento del patrimonio vincolato.

Le disposizioni sulla destinazione del patrimonio in caso di ramo Is sono sostanzialmente analoghe, per finalità e regole, a quanto previsto per il ramo Ets. Unica eccezione, ai sensi dell'art. 12, comma 5 DIS, in questo caso è esplicitamente esclusa la devoluzione del patrimonio residuo nel caso di scioglimento o comunque di perdita volontaria della qualifica di Is. Eventuali utili dovranno essere destinati alle attività ammesse dal DIS o a incremento del patrimonio destinato. Pur essendo vietata la distribuzione, è fatta salva la possibilità di destinare una quota degli utili a erogazioni gratuite in favore di enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, che non siano società controllate dall'ente, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale.

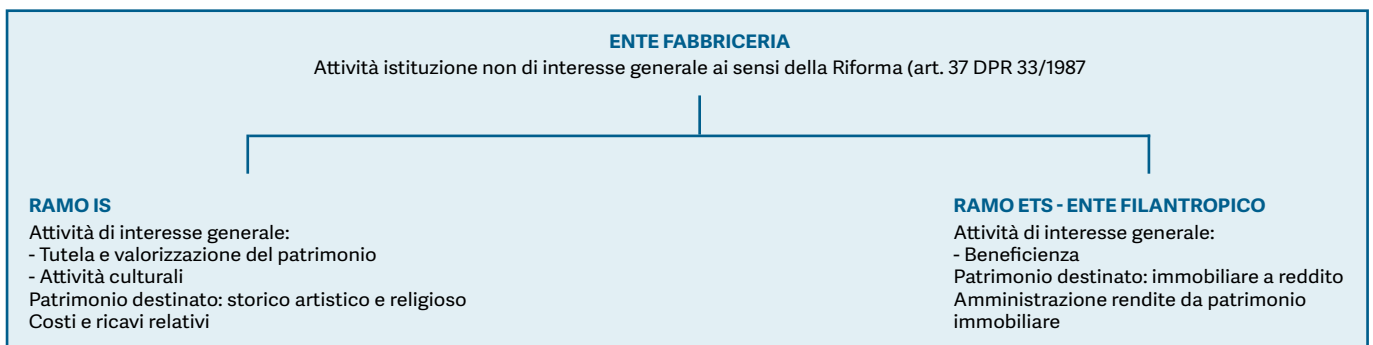


Figura 2

Una possibile articolazione organizzativa.

³² L'introduzione della beneficenza rappresenta una innovazione piuttosto significativa, per cui si ritiene opportuno sia un confronto con il prefetto e con il vescovo diocesano di riferimento,

sia valutare attentamente l'ammissibilità tributaria del ramo ente filantropico, anche ricorrendo all'istituto dell'interpello indirizzato all'Agenzia delle Entrate.

³³ Queste ultime possono derivare dalla semplice cessione di diritti di immagine fino a comprendere i proventi derivanti dall'ingresso nel mercato degli Nft.

Da ultimo, nel decidere se aderire o meno alla Riforma assume importanza anche la possibilità di avvalersi, limitatamente al ramo, delle disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali di cui all'art. 82 CTS nonché di quanto previsto in tema di detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali dall'art. 83 CTS.

L'adesione alla Riforma attraverso la costituzione di uno o più rami Ets / Is dovrà essere sottoposta al parere dell'Ordinario diocesano territorialmente competente. Infatti, pur non essendo applicabile la previsione di una preventiva autorizzazione da parte dell'autorità religiosa, così come prevista per gli enti religiosi (art. 14, comma 3, DM 106), negli statuti delle fabbricerie è normalmente prevista un'autorizzazione analoga per gli atti di straordinaria amministrazione.

Si ritiene inoltre opportuno informare anche l'autorità prefettizia sulla decisione di costituire un ramo Ets / Is.

Una fabbriceria che non svolge attività commerciale, e segnatamente attività di bigliettazione, cessione di diritti di immagine attraverso royalties o sponsorizzazioni su base continuativa e organizzata, non ha particolare interesse a avvalersi della Riforma. I proventi in questo caso sono rappresentati prevalentemente da liberalità e contributi non sinallagmatici e non risultano redditi imponibili se non quelli derivanti da eventuali rendite patrimoniali o proventi commerciali occasionali. La fabbriceria in questo caso mantiene naturalmente la qualità di ente non commerciale ai sensi dell'art. 143 e ss. TUIR.

DOI 10.7425/IS.2023.03.07

Bibliografia

Agenzia per le Onlus, *Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit*, Atto di indirizzo ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. a) del D.P.C.M. 21 marzo 2001 n. 329 dell'11 febbraio 2009.

Bellucci M. - Manetti G. - Sibilio B. (2020), "Dalla rendicontazione alla comunicazione dialogica: il caso delle fabbricerie italiane", in Sibilio B. - Maticena A., *I musei ecclesiastici. Proposte di valorizzazione*, Franco Angeli, Milano.

Bucelli A. (2022), "Fabbricerie fra pubblico e privato", in *La nuova giurisprudenza civile commentata*, vol. 38, fasc. 1, pp. 254-260.

Caron P.G. (1967), "Fabbricerie", in *Enciclopedia del Diritto*, Milano, pp. 197 – 207.

Conferenza Episcopale Italiana (CEI) - Unione Superiore Maggiori d'Italia (USMI) - Conferenza Italiana dei Superiori Maggiori (CISM) (a cura di), *Modelli per l'adesione alle previsioni della Riforma del Terzo settore da parte degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti*.

Cons. Stato, sez. V, 25 novembre 2022 n. 7742.

Consorti P. (2019), "La natura giuridica delle fabbricerie alla luce della riforma del Terzo settore", in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 32.

Dalla Torre G. (2018), "Parere sull'applicabilità alle Fabbricerie della normativa anticorruzione", in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 38.

Di Gregorio C. – Verginella E. (2023), "Enti religiosi, ETS e Runtts: le ragioni di una scelta", in *Cooperative e Enti non Profit*, n. 1.

fabbricerieitaliane.it.

Giomi V. (2004), "Le fabbricerie in Italia: una realtà giuridica complessa di difficile inquadramento giuridico", in Aa. Vv., *La natura giuridica delle fabbricerie*, Giornata di studio, Pisa, 4 maggio.

Greco G. (2004), "Un «luogo» di frontiera: l'Opera del Duomo nella storia della Chiesa locale. Premessa storica sulle Fabbricerie", in Aa. Vv., *La natura giuridica delle fabbricerie*, Giornata di studio, Pisa, 4 maggio.

Jemolo A.C., "Beni Ecclesiastici", *Enciclopedia italiana* (1932), consultata su treccani.it in data 3 marzo 2023;

Moneta P. (2017), "Le fabbricerie, esempio di intesa tra autorità civile e autorità religiosa", in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 37.

Moneta P., "Le fabbricerie nella teoria degli enti ecclesiastici", in Aa. Vv., *La natura giuridica delle fabbricerie*, Giornata di studio, Pisa, 4.5.2004.

Moroni G., *Dizionario di erudizione storico-ecclesiastica da S. Pietro sino ai nostri giorni*, Venezia, tip. Emiliana, 1840-1861 (citazioni tratte dal vol. XXII, 1843, pp. 253-254).

Nota MLPS n. 11029 del 3.08.2021, *Approvazione del bilancio sociale 2020 da parte di Fondazioni /Onlus non ancora trasformate in ETS. Richiesta chiarimenti. Riscontro.*

Nota MLPS n. 19740 del 29.12.2021, *Articolo 13 del Codice del Terzo settore. Modelli di bilancio. Applicazione del D.M. n. 39 del 5 marzo 2020 alle ONLUS.*

Perego A. (2022), "I Modelli di atto e regolamento per il ramo degli enti ecclesiastici proposti da CEI, USMI e CISM", *Terzjus*, note e commenti, 5 maggio.

Pérez J. I. A. (2007), "Per una rilettura del significato istituzionale delle fabbricerie nell'ordinamento giuridico italiano", in *Ius Ecclesiae*, XIX.

Simonelli, L. (2018), "Gli enti religiosi civilmente riconosciuti e la riforma del Terzo settore", in Fici A., *La riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale*, Editoriale scientifica, Napoli.