

NOTIZIARIO

n.

24

2023

CASISTICHE DI REVERSE CHARGE INTERNO

Analisi delle casistiche di applicazione del meccanismo di reverse charge interno

TASSAZIONE DEL TFM MATURATO DAGLI AMMINISTRATORI

Analisi degli aspetti critici della tassazione separata, alla luce dei più recenti orientamenti di prassi
e giurisprudenza

ENTI RELIGIOSI, ENTI ECCLESIASTICI E RAMI ETS

Analisi della disciplina prevista per l'ottenimento della personalità giuridica

NOTIZIE FLASH**IMMOBILI VINCOLATI: QUANDO SPETTA LA DETRAZIONE PER RESTAURO**

Con Risposta a interpello n 461 del 14 novembre, le Entrate chiariscono **quando un immobile gode della detrazione del 19%** ex art articolo 15, comma 1, lett. g), del TUIR per **immobili vincolati da parte della Soprintendenza**.

L'istante chiedeva in particolare **se, per la detrazione del 19% delle spese sostenute per la manutenzione, protezione o restauro di beni culturali vincolati dalla legge, fosse sufficiente che il bene immobile fosse sotto tutela per decreto o legge regionale** oppure se fosse necessario uno specifico provvedimento notificato e trascritto nei registri immobiliari.

Le Entrate ricordano che, per **la detrazione fiscale, è necessaria una certificazione rilasciata dalla soprintendenza del Ministero per i beni culturali** ed ambientali per dimostrare la necessità delle spese.

Quando non siano obbligatorie per legge, le spese di restauro devono risultare da apposita certificazione rilasciata dalla competente Soprintendenza o da una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, da presentare al Ministero della cultura.

La norma può **trovare applicazione in caso di interventi eseguiti su beni oggetto di specifica dichiarazione di interesse culturale, per i quali il soggetto interessato sia obbligato alla manutenzione**, protezione o restauro, non essendo sufficiente a tal fine che un immobile sia posto in un'area tutelata per legge.

Secondo il competente Ministero, infatti, la sola circostanza che un edificio si trovi in corrispondenza di territori costieri, territori montani o parchi naturali non è di per sé sufficiente ad accedere al beneficio fiscale, atteso che la finalità della norma "*è quella di agevolare i soggetti tenuti, per legge o in virtù del riconoscimento del Ministero, ad affrontare spese per effettuare lavori di conservazione di beni di interesse culturale*".

Secondo il Ministero, nel caso di specie, non risulta l'interesse culturale dell'edificio né la necessità delle spese effettivamente sostenute sulla base della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà presentata alla competente Soprintendenza.

SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE

*l'INPS ha confermato con il [messaggio 4012 del 14 novembre 2023](#), la **proroga dal 16 al 30 novembre**, del **versamento contributivo degli enti sportivi dilettantistici presso la Gestione separata**, relativo ai compensi erogati nel mese ottobre 2023, come previsto dall'emendamento al DL 145 in corso di emanazione. Il nuovo termine riguarda il versamento della contribuzione dovuta per:*

- ◆ *i lavoratori sportivi titolari di contratti di collaborazione coordinata e continuativa,*
 - ◆ *i lavoratori con rapporto di collaborazione coordinata e continuativa con attività di carattere amministrativo-gestionale,*
 - ◆ *i lavoratori dipendenti delle Amministrazioni pubbliche autorizzati a svolgere attività retribuita.*
-

CASISTICHE DI REVERSE CHARGE INTERNO

Al fine di **contrastare la frode**, l'evasione e l'elusione fiscale nei **settori considerati maggiormente a rischio** (settore edile, energetico, eccetera) così come per **"semplificare" la riscossione dell'IVA**, il legislatore ha introdotto il meccanismo del **reverse charge** (anche "inversione contabile"), secondo il quale il **soggetto passivo cessionario o committente** diviene **debitore dell'imposta** in luogo, rispettivamente, del cedente o prestatore.

Di seguito si analizzano i casi in cui trova applicazione il meccanismo del **reverse charge interno**.

CASISTICHE DI REVERSE CHARGE INTERNO		
PREMESSA	I debitori dell'IVA¹ sono coloro che effettuano le cessioni dei beni e le prestazioni di servizi imponibili . In deroga alla disposizione generale ² viene istituito il meccanismo del reverse charge , in italiano "inversione contabile" , in base al quale il soggetto passivo cessionario o committente diviene debitore dell'imposta in luogo, rispettivamente, del cedente o prestatore.	
	FATTISPECIE	IN VIGORE
	Cessioni di oro da investimento e di oro industriale	Dal 05.02.2000
	Prestazioni di servizi rese dai subappaltatori edili	Dal 01.01.2007
	Cessioni di fabbricati, abitativi e strumentali, per le quali il cedente ha optato per l'applicazione dell'IVA in sede di rogito	Dal 01.01.2008
	Prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici	Dal 01.01.2015
Cessioni di telefoni cellulari	Dal 01.01.2007 Fino al 31.12.2026	

¹ Ai sensi dell'art. 17, comma 1 del D.P.R. 633/1972.

² Ai sensi del comma 5 dell'art. 17 D.P.R. 633/1972.


Cessioni di console da gioco, tablet, PC e laptop, nonché di dispositivi a circuito integrato effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale	Dal 01.01.2007 Fino al 31.12.2026
Trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra	Dal 01.01.2015 Fino al 31.12.2026
Trasferimenti di altre unità e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica	Dal 01.01.2015 Fino al 31.12.2026
Cessioni di gas ed energia elettrica a soggetti passivi rivenditori	Dal 01.01.2015 Fino al 31.12.2026
Cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati (ATECO 47.11.1) supermercati (47.11.2) e discount alimentari (47.11.3)	Dal 01.01.2015 Fino al 31.12.2015
Cessioni di rottami e cascami, nonché di altri materiali di recupero	
Cessioni di pallet recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo	Dal 01.01.2015

CESSIONI DI ORO DA INVESTIMENTO E INDUSTRIALE

Di seguito si rappresenta schematicamente i casi in cui trova applicazione l'istituto in esame, con riguardo alle **cessioni di oro da investimento e oro industriale**.

```

graph LR
    RC[Reverse Charge] --> ODI[Oro da investimento]
    RC --> OI[Oro industriale]
    ODI --> B2B[per le sole cessioni B2B]
    B2B --> IVA[laddove il cedente abbia optato per la imponibilità IVA]
    OI --> MO[Materiale d'oro]
    OI --> SL[Semilavorati]
    OI --> PPO[Polveri d'oro e paste contenenti polveri d'oro - Risposta consulenza giuridica AE n. 13/2020]
    OI --> MAC[Montature di anelli e chiusure di bracciali e collane - Risposta consulenza giuridica AE n. 13/2020]
    MO --> P325_1[purezza pari o superiore a 325 millesimi]
    SL --> P325_2[purezza pari o superiore a 325 millesimi]
    PPO --> P325_3[purezza pari o superiore a 325 millesimi]
    MAC --> Oref[venduti come oreficeria usata e destinati alla fusione e affinazione Risposta AE 92/2013]
    MAC --> P325_4[se di purezza pari o superiore a 325 millesimi]
    
```

REVERSE CHARGE E IVA IN EDILIZIA	<p>Nel settore dell'edilizia, il regime del reverse charge è utilizzabile laddove vengano soddisfatti i seguenti requisiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ le parti operino in virtù di un contratto di subappalto³ o d'opera⁴; ◆ si tratti di una prestazione di servizi (o manodopera) resa nel settore edile. <p>Restano escluse dall'applicazione del reverse charge:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 5px;"> <p>le prestazioni d'opera intellettuale – ingegneri, architetti etc. – che per loro natura non possono essere definite come manodopera</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 5px;"> <p>le prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori⁵</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>le forniture di beni con posa in opera, in quanto <i>“la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione dei beni”</i>, pertanto ai fini IVA <i>“costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi”</i></p> </div> <p>Se, nell'ambito del medesimo contratto, sussistono contemporaneamente cessioni di beni e prestazioni di servizi <i>“occorrerà far riferimento alla volontà contrattualmente espressa dalle parti per stabilire se sia prevalente l'obbligazione di dare o quella di fare”</i>, senza, invece, procedere con il mero confronto tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ costo di manodopera e costo del materiale. <p> Pertanto, se prevale l'obbligazione di dare, si rientra nell'ipotesi di fornitura con messa in opera con la conseguente applicazione del regime IVA ordinario; viceversa, se prevale l'obbligazione di fare, si ricade nella fattispecie di prestazione di manodopera, oggetto di inversione contabile.</p> <div style="border: 2px solid blue; border-radius: 15px; padding: 10px; text-align: center; margin-top: 10px;"> <p>Si deve far riferimento alla volontà contrattualmente espressa dalle parti:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Se DARE > FARE → IVA ordinaria </div>
-------------------------------------	---

³ Art. 1655 del c.c.

⁴ Ex art. 2222 del c.c.

⁵ Per espressa previsione normativa ex. art 17, comma 6, lett a) ultimo periodo, con la quale il Legislatore recepisce ciò che era stato espresso dall'Amministrazione con R.M. n. 155/E del 2007.


Affinché sia considerato soddisfatto il requisito "**settore edile**" è necessario che:

- ◆ il **committente e il prestatore** – subappaltatore e appaltatore, ovvero subappaltatore ed altri eventuali subappaltatori – siano **identificati** con uno dei **codici ATECO** di cui alla **sezione F "COSTRUZIONI"**; nonché l'**attività effettivamente prestata** ai fini del **contratto di subappalto** rientri in una delle **attività** di cui alla **sezione F**.

Un'ulteriore norma (art. 17, comma 6, lett. a-ter) del D.P.R. 633/1972) va:

1)	<p>ad integrare l'ipotesi di inversione contabile prevista per le prestazioni di servizi rese da subappaltatori edili⁶. La norma, infatti, estende l'obbligo di applicazione del reverse charge alle seguenti prestazioni relative ad edifici:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ servizi di pulizia; ◆ servizi di demolizione; ◆ servizi di installazione impianti; ◆ servizi di completamento, intendendosi come tali gli interventi di: <ul style="list-style-type: none"> ✓ manutenzione (ordinaria o straordinaria), ✓ restauro o risanamento conservativo, ✓ ristrutturazione edilizia
2)	<p>ad ampliare la platea di soggetti interessati. Infatti, è tenuto all'applicazione del reverse charge ogni soggetto passivo IVA che rende i servizi di cui sopra ad altro operatore IVA, indipendentemente:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ dalla circostanza che si tratti di prestatori che svolgano un'attività economica compresa nei codici della sezione F della classificazione delle attività economiche ATECO; ◆ dal vincolo giuridico che li unisce (contratto di subappalto o manodopera)

⁶ di cui alla precedente lett. a), comma 6, art. 17.

<p>CESSIONI DI FABBRICATI</p>	<p>La regola generale per le cessioni di fabbricati, sia per gli immobili abitativi⁷ che per quelli strumentali⁸, è il regime di esenzione da IVA.</p> <p>Tuttavia, la medesima norma è derogata con l'assoggettamento ad IVA obbligatorio delle cessioni di fabbricati (abitativi o strumentali che siano) effettuate dalle imprese che:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ hanno costruito i fabbricati ceduti, ◆ hanno eseguito interventi di recupero, classificabili come: <ul style="list-style-type: none"> ✓ restauro o risanamento conservativo, ✓ ristrutturazione edilizia o urbanistica, <p>entro i 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento.</p> <p>Laddove, invece, i cinque anni siano stati superati, il cedente può optare nell'atto di vendita per l'assoggettamento ad IVA con conseguente assoggettamento a inversione contabile⁹.</p> <p> L'unica differenza riscontrata è che, mentre per le cessioni di fabbricati strumentali la facoltà è esercitabile a prescindere dalla tipologia di soggetto economico cedente, per quelli abitativi è necessario che il cedente sia l'impresa costruttrice o quella attuatrice dell'intervento di recupero.</p> <p>Dunque, il regime dell'inversione contabile è applicabile alle cessioni di:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p>immobili abitativi effettuate dalle imprese costruttrici ovvero dalle imprese che hanno effettuato interventi di recupero – quali restauro e risanamento,</p> </div>

⁷ Art. 10, comma 1 nn. 8-bis) del D.P.R. 633/1972.

⁸ N. 8-ter)

⁹ Ai sensi dell'art. 17 comma 6 lett. a-bis) del D.P.R. n. 633/1972.

	<p>a) ristrutturazione edilizia o ristrutturazione urbanistica – dopo i cinque anni dall'ultimazione dell'intervento:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ se nell'atto di vendita è stata esercitata l'opzione di imponibilità; ◆ se l'acquirente è un soggetto passivo dell'imposta <p>b) immobili strumentali effettuate dalle imprese costruttrici, ovvero dalle imprese che hanno effettuato interventi di recupero – quali restauro e risanamento, ristrutturazione edilizia o ristrutturazione urbanistica – dopo i 5 anni dall'ultimazione dell'intervento:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ se nell'atto di vendita è stata esercitata l'<u>opzione</u> di imponibilità, e ◆ se l'acquirente è un soggetto passivo dell'imposta 		
<p>CESSIONI DI TELEFONI CELLULARI, DISPOSITIVI A CIRCUITO INTEGRATO, CONSOLE DA GIOCO, TABLET PC E LAPTOP</p>	<p>Si estende¹⁰ l'applicazione del reverse charge alle cessioni di:</p> <table border="1" data-bbox="529 931 1334 1043"> <tr> <td style="text-align: center;">telefoni cellulari¹¹</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">dispositivi a circuito integrato¹²</td> </tr> </table> <p>qualora l'acquirente sia un soggetto passivo IVA.</p> <p>L'ambito soggettivo di applicazione è altresì limitato da una circolare dell'Agenzia delle Entrate¹³, nonché da una più recente risposta a interpello¹⁴ e documenti di prassi secondo i quali il reverse charge è applicabile alle "sole cessioni dei beni effettuate nella fase distributiva che precede il commercio al dettaglio".</p> <p>Si è, poi, esteso ulteriormente¹⁵ il meccanismo dell'inversione contabile alle cessioni di:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ console da gioco, (NC 9504 50 00); ◆ tablet PC (NC 8471 30 00); 	telefoni cellulari ¹¹	dispositivi a circuito integrato ¹²
telefoni cellulari ¹¹			
dispositivi a circuito integrato ¹²			

¹⁰ Grazie all'art. 17, comma 6, lett. b) e c) del D.P.R. n. 633/1972, il cui ambito è in realtà ristretto dall'autorizzazione del Consiglio UE, la quale è stata ottenuta con la Decisione di esecuzione del Consiglio n. 2010/710/UE del 22 novembre, successivamente pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea.


¹¹ concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo.

¹² quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale - NC 8542 3190 e NC 8542 3110.

¹³ [Circolare n. 59/E del 23.12.2010.](#)

¹⁴ [Risposta a interpello n. 643 del 01.10.2021.](#)

¹⁵ In attuazione delle Direttive n. 2013/42/UE e n. 2013/43/UE.

	<ul style="list-style-type: none"> ◆ laptop (NC 8471 30 00).
REVERSE CHARGE E SETTORE ENERGETICO	<p>Viene prevista¹⁶ l'applicazione del regime dell'inversione contabile:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra¹⁷; ◆ ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla Direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica; ◆ alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore¹⁸; <p>per le operazioni a partire dal 01.01.2015 fino al 31.12.2026 effettuate nei confronti di un "soggetto passivo rivenditore"¹⁹.</p>
RIFIUTI E ROTTAMI	<p>È prevista l'inversione contabile, anche relativamente alle cessioni di:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p><i>rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, nonché di bancali in legno (pallet)(...) intendendosi comprese anche quelle relative agli anzidetti beni che siano stati ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio senza modificarne la natura</i></p> </div> <p>Per poter essere assoggettato a reverse charge, sebbene il rottame sia oggetto di lavorazione (ripulitura, selezione, compattamento eccetera), il prodotto ottenuto deve essere ancora a tutti gli effetti un "rottame", cioè un bene non più utilizzabile per l'originaria destinazione se non sottoposto a successive elaborazioni.</p> <p> Tale condizione non è richiesta per i pallets, essendo sufficiente che sia ceduto in un ciclo di utilizzo successivo al primo²⁰.</p>
FUNZIONAMENTO DEL MECCANISMO	<p>In deroga alla regola generale²¹, qualora debba (o può) essere applicato il meccanismo dell'inversione contabile, si assiste alla seguente fattispecie:</p>

¹⁶ Dall'art. 17, comma 6, lettere d-bis) d-ter) e d-quater) del D.P.R. 633/1972.

¹⁷ Definite dall'art. 3 della Direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13.10.2003, e successive modificazioni, trasferibili ai sensi dell'art. 12 della medesima Direttiva 2003/87/CE, e successive modificazioni.

¹⁸ Ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a) dello stesso Decreto IVA.

¹⁹ Ossia "un soggetto passivo la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas, di energia elettrica (...) è costituita dalla rivendita di detti beni ed il cui consumo personale di detti prodotti è trascurabile", circolare AE n. 54/E del 2004.

²⁰ Circolare AE n. 14/E del 2015.

²¹ Di cui all'art. 17, comma 1 del D.P.R. 633/1972.

**DEL REVERSE
CHARGE**

- ◆ il **cedente/prestatore** emette **fattura senza addebitare l'imposta;**
- ◆ il **cessionario/committente**
 - ✓ **integra** la fattura ricevuta (**o emette autofattura**) con l'indicazione dell'aliquota e dell'ammontare dell'imposta dovuta,
 - ✓ procede alla **duplice annotazione** della stessa sia nel registro acquisti che nel registro vendite, in modo da rendere *neutrale* l'operazione.

Nell'ipotesi di **acquisti interni in reverse charge**, il cessionario/committente che riceve la fattura elettronica, formato xml, tramite il Sistema di Interscambio ha **due alternative** per adempiere all'**obbligo di integrazione** previsto dalla norma:

- ◆ la prima mediante la quale il cessionario/committente **può**
 - ✓ **materializzare (stampare) la fattura elettronica ricevuta,**
 - ✓ **annotare aliquota ed IVA** dovuta, e
 - ✓ procedere alla **doppia annotazione**, ovvero
- ◆ la seconda secondo la quale il cessionario/committente può
 - ✓ **integrare** la fattura **generando** di fatto un'**autofattura** – utilizzando la tipologia documento **TD16 "Integrazione fattura Reverse charge interno"** – contenente i dati relativi all'integrazione, e
 - ✓ **inviarla allo Sdl.**




L'**invio** in **formato elettronico** in Sdl della fattura integrata **non è obbligatorio**, ma è **consigliabile** ai fini degli utilizzi dei registri IVA precompilati o della dichiarazione IVA precompilata, ovvero per la conservazione elettronica dei documenti.


TASSAZIONE DEL TFM MATURATO DAGLI AMMINISTRATORI

La **gestione** del **TFM** rappresenta da sempre un ambito di grande interesse nell'ambito delle **politiche aziendali** finalizzate al **risparmio fiscale**: la normativa, infatti, permette alla società di **dedurre per competenza** la **quota annuale stanziata** ed all'amministratore di beneficiare, a determinate condizioni, della **tassazione separata** – solitamente **vantaggiosa** rispetto a quella ordinaria.

Non essendo l'istituto **disciplinato in modo puntuale dal legislatore**, tuttavia, lo stesso presenta alcuni **aspetti critici** che, di seguito, si analizzeranno alla luce dei più **recenti orientamenti di prassi e giurisprudenza**.

TASSAZIONE EDEL TFM MATURATO DAGLI AMMINISTRATORI							
PREMESSA	<p>Nell'ambito delle società di capitali si è soliti corrispondere agli amministratori delle società, oltre al normale compenso (per altro non obbligatorio), anche una indennità di fine mandato (c.d. "T.F.M."), che si forma per effetto dell'accantonamento pluriennale, in apposito fondo, di una quota parte del compenso spettante agli amministratori/collaboratori per il loro ufficio (analogamente al TFR per i lavoratori dipendenti).</p> <p> La natura del reddito derivante dal TFM segue regole analoghe a quelle del compenso riconosciuto all'amministratore, secondo uno schema che può essere così sintetizzato:</p>						
	<table border="1"> <thead> <tr> <th>TIPOLOGIA DI REDDITO</th> <th>QUANDO RICORRE</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>ASSIMILATI A QUELLI DI LAVORO DIPENDENTE</td> <td>Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate "per regola generale i proventi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società ed enti danno luogo a reddito assimilato a quello di lavoro dipendente"²².</td> </tr> <tr> <td>LAVORO DIPENDENTE</td> <td>Qualora: <ul style="list-style-type: none"> ◆ la collaborazione rientri nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente; </td> </tr> </tbody> </table>	TIPOLOGIA DI REDDITO	QUANDO RICORRE	ASSIMILATI A QUELLI DI LAVORO DIPENDENTE	Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate "per regola generale i proventi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società ed enti danno luogo a reddito assimilato a quello di lavoro dipendente" ²² .	LAVORO DIPENDENTE	Qualora: <ul style="list-style-type: none"> ◆ la collaborazione rientri nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente;
	TIPOLOGIA DI REDDITO	QUANDO RICORRE					
ASSIMILATI A QUELLI DI LAVORO DIPENDENTE	Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate "per regola generale i proventi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società ed enti danno luogo a reddito assimilato a quello di lavoro dipendente" ²² .						
LAVORO DIPENDENTE	Qualora: <ul style="list-style-type: none"> ◆ la collaborazione rientri nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente; 						

²² [Circolare n. 105/E del 12.12.2001.](#)

		<ul style="list-style-type: none"> ◆ l'amministratore, possibilmente con deleghe limitate, sia sotto la direzione e il coordinamento di qualcun altro, ad esempio, del consiglio di amministrazione²³. 	
<p>LA TASSAZIONE IN CAPO AL PERCIPIENTE</p>	<p>LAVORO AUTONOMO</p>	<p>Quando opera il "principio di attrazione" all'attività professionale svolta, ossia quando l'ufficio rientra nei compiti istituzionali oggetto della professione²⁴.</p>	
<p>Di seguito, ci concentreremo sul trattamento relativo alla prima fattispecie. Nel caso di attrazione all'attività professionale o di lavoro dipendente opera, infatti, in toto il relativo trattamento, senza che siano riscontrabili difficoltà significative.</p>			
<p>Fiscalmente si hanno conseguenze molto diverse, a seconda che il diritto alla percezione del Trattamento di Fine Mandato risulti da un atto anteriore all'inizio del rapporto di collaborazione, con data certa, o meno.</p> <p>Nel dettaglio, il TFM può rientrare tra le indennità soggette a tassazione separata²⁵ a condizione che:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ il diritto alla percezione dello stesso risulti da apposito atto (previsione statutaria o delibera assembleare²⁶ – che si esaminerà in seguito); ◆ con data certa anteriore all'inizio del rapporto; ◆ in ogni caso fino all'importo complessivo di 1 milione di euro. <p> Tale importo opera come franchigia. Di conseguenza, la tassazione ordinaria si applica per il solo importo eccedente il milione di euro.</p> <p>Nel diverso caso in cui il diritto alla percezione del trattamento di fine mandato non derivi da atto anteriore all'inizio del rapporto di collaborazione con data certa, il trattamento corrisposto all'amministratore sarà considerato come un reddito ordinario dell'anno fiscale in cui è stato percepito, e come tale, soggetto a tassazione ordinaria e alle ritenute d'acconto per scaglioni di reddito</p>			

²³ [Circolare n. 1/E del 19.01.2007.](#)

²⁴ Circolare n. 105/E/2001.

²⁵ Secondo l'art. 17, comma 1, lettera c) del TUIR.

²⁶ [Risposta a interpello n. 204 del 21.04.2022.](#)


	<p>ordinariamente previste.</p> <div style="display: flex; align-items: center; justify-content: space-around;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; background-color: #e0e0e0;"> <p style="text-align: center;">ASPETTI CONTRIBUTIVI</p> <p style="text-align: center;">(NOTA INPS N. 7265/2002)</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; background-color: #e0e0e0;"> <p style="text-align: center;">TFM sottoposto a contribuzione gestione</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; background-color: #e0e0e0;"> <p style="text-align: center;">Base imponibile al loro della ritenuta fiscale</p> </div> </div> <div style="display: flex; align-items: center; justify-content: center; margin-top: 10px;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; background-color: #e0e0e0; width: 200px;"> <p style="text-align: center;">Al momento in cui il compenso è effettivamente corrisposto</p> </div> </div>						
<p>DEDUCIBILITÀ ACCANTONA- MENTO IN CAPO ALL'IMPRESA</p>	<p>La disciplina relativa alla deducibilità dell'accantonamento per il TFM risulta controversa, in quanto la formulazione letterale dell'articolo di riferimento²⁷ è stata oggetto di diverse interpretazioni da parte di giurisprudenza, dottrina e prassi.</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="background-color: #e0e0e0;">LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 20%; text-align: center; vertical-align: middle;">Deducibilità per competenza</td> <td> <p>Se viene rispettata la data certa anteriore all'inizio del rapporto, gli accantonamenti relativi all'indennità di fine mandato degli amministratori:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ sono deducibili in capo all'impresa secondo il principio di "competenza", ossia nei limiti delle quote maturate nell'esercizio²⁸ </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; vertical-align: middle;">Deducibilità per cassa</td> <td> <p>In manca di data certa anteriore all'inizio del rapporto, l'onere relativo al TFM:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ va dedotto secondo il principio di cassa²⁹, nell'esercizio di erogazione dell'indennità di fine mandato³⁰ </td> </tr> </tbody> </table> <div style="background-color: #e0e0e0; padding: 5px; text-align: center; margin-top: 10px;"> <p>TESI CONTRARIA DELLA DOTTRINA</p> </div>	LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA		Deducibilità per competenza	<p>Se viene rispettata la data certa anteriore all'inizio del rapporto, gli accantonamenti relativi all'indennità di fine mandato degli amministratori:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ sono deducibili in capo all'impresa secondo il principio di "competenza", ossia nei limiti delle quote maturate nell'esercizio²⁸ 	Deducibilità per cassa	<p>In manca di data certa anteriore all'inizio del rapporto, l'onere relativo al TFM:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ va dedotto secondo il principio di cassa²⁹, nell'esercizio di erogazione dell'indennità di fine mandato³⁰
LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA							
Deducibilità per competenza	<p>Se viene rispettata la data certa anteriore all'inizio del rapporto, gli accantonamenti relativi all'indennità di fine mandato degli amministratori:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ sono deducibili in capo all'impresa secondo il principio di "competenza", ossia nei limiti delle quote maturate nell'esercizio²⁸ 						
Deducibilità per cassa	<p>In manca di data certa anteriore all'inizio del rapporto, l'onere relativo al TFM:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ va dedotto secondo il principio di cassa²⁹, nell'esercizio di erogazione dell'indennità di fine mandato³⁰ 						

²⁷ Art. 105, comma 4 del TUIR.

²⁸ CTR Perugia n. 207/3/2016 del 27.04.2016 e CTR Torino n. 754/1/14 del 05.06.2014.

²⁹ ex art. 95, comma 5 del Tuir

³⁰ cfr. Cassazione n. 22760/2021, n. 19368/2018, n. 31473 del 03.12.2019, n.16787 del 09.08.2016, n. 18752 del 05.09.2014.

	<p>Autorevole dottrina sostiene una posizione nettamente distinta da quella giurisprudenziale sopra evidenziata. In particolare, l'accantonamento dell'indennità per il TFM:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ può essere sempre dedotto per competenza, ◆ quando è previsto da una delibera assembleare³¹. <p> Secondo l'Agenzia delle Entrate³², il beneficio della tassazione separata è correlato alla possibilità, per l'impresa, di effettuare gli accantonamenti in base alla maturazione del TFM nell'esercizio.</p> <p>In difetto della condizione predetta,</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ la deduzione in capo all'impresa ◆ la tassazione in capo al percipiente <p>hanno luogo nell'anno di effettiva erogazione dell'indennità.</p>		
<p>GLI ASPETTI DICHIARATIVI</p>	<p>Il TFM, in quanto indennità per la cessione di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa, come si è visto:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ se previsto da un atto scritto con data certa anteriore all'inizio del rapporto, è soggetto a tassazione separata fino alla "franchigia" di 1 milione, e quindi: <ul style="list-style-type: none"> ✓ la società erogante deve effettuare una ritenuta a titolo di acconto del 20%; ✓ l'Ufficio procede al conguaglio (a debito o credito) sulla scorta dei dati trasmessi col modello CU. ✓ il reddito non deve essere dichiarato dal percettore; ◆ se non previsto da un atto scritto con data certa anteriore all'inizio del rapporto, invece, il TFM è soggetto a tassazione ordinaria e va indicato nel modello Redditi PF o nel modello 730 <table border="1" data-bbox="421 1525 1401 1581"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">POLIZZA</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Accade spesso che la società, per una miglior gestione sul piano finanziario del TFM, stipuli una polizza volta al pagamento dello stesso, incrementato da un rendimento. In questo caso:</td> </tr> </tbody> </table>	POLIZZA	Accade spesso che la società, per una miglior gestione sul piano finanziario del TFM, stipuli una polizza volta al pagamento dello stesso , incrementato da un rendimento. In questo caso:
POLIZZA			
Accade spesso che la società, per una miglior gestione sul piano finanziario del TFM, stipuli una polizza volta al pagamento dello stesso , incrementato da un rendimento. In questo caso:			

³¹ cfr. pareri CNDCEC n. 1/2009 e AIDC di Milano n. 180/2011.

³² Con [risoluzione n. 211/E del 22.05.2008](#).

	<ul style="list-style-type: none"> ◆ il reddito dell'ex amministratore non viene tassato separatamente ed è soggetto a ritenuta titolo di imposta (del 26%) sui proventi finanziari maturati; ◆ la società deduce i premi pagati alla compagnia di assicurazione, ai fini della formazione del TFM³³. 	
<p style="text-align: center;">LA RINUNCIA AL TFM</p>	<p>In caso di rinuncia al TFM da parte degli amministratori l'Agenzia chiarisce³⁴ che:</p>	
	<p style="text-align: center;">Amministratori soci</p>	<p>Trova applicazione una norma³⁵ relativa alla rinuncia ai crediti da parte dei soci, che si considera sopravvenienza attiva per la parte eccedente il relativo valore fiscale. Tuttavia, dal momento che si tratta di crediti verso persone fisiche non esercenti attività di impresa, in questo caso, non è ravvisabile alcuna differenza tra valore fiscale e valore nominale dei crediti rinunciati, e pertanto la società partecipata non deve tassare alcuna sopravvenienza attiva.</p>
	<p style="text-align: center;">Amministratori NON soci</p>	<p>Trova applicazione una norma³⁶ per cui:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ se la società ha dedotto le quote di TFM accantonate sorge una sopravvenienza attiva. I crediti rinunciati - che si intendono giuridicamente incassati - sono assoggettati a tassazione in capo ai soci persone fisiche non imprenditori, con il conseguente obbligo di effettuazione della ritenuta alla fonte da parte della società³⁷. Gli amministratori non soci, invece, non sono assoggettati ad imposizione; ◆ se la società non ha dedotto le quote di TFM accantonate, invece, la rinuncia si ritiene fiscalmente irrelevante.
<p>La Corte di cassazione ha recentemente³⁸ ribadito, richiamando precedenti</p>		

³³ Sulla base del disposto normativo contenuto nell'art. 105, comma 4 e dell'art. 17, comma 1 del Tuir.


³⁴ [Risoluzione n. 124/E del 13.10.2017.](#)

³⁵ art. 88, comma 4-bis del TUIR.

³⁶ l'art. 88, comma 1 del TUIR.

³⁷ di opinione contraria la norma AIDC n. 201/2018.

³⁸ Con Ordinanza n. 12222 del 14.04.2022.

	<p>pronunce, che la rinuncia al trattamento di fine mandato costituisce, dal punto di vista giuridico, un incasso e, come tale, è soggetto a tassazione.</p> <p> Spiragli verso un dietrofront riguardo all'incasso giuridico sono ravvisabili, tuttavia, in una diversa e parimenti recente sentenza³⁹ con cui è stato affermato che la rinuncia, operata da un socio nei confronti della società, a un credito relativo a un reddito tassato per cassa⁴⁰, non comporta l'obbligo di sottoporre a tassazione il relativo ammontare, con conseguente esclusione anche della ritenuta⁴¹.</p>
<p>TFM CORRISPOSTO DA SOCIETÀ CESSATA</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate⁴² ha avuto modo di fornire chiarimenti rispetto alla tassazione del TFM per l'amministratore di una società estinta, con erogazione del trattamento attraverso una polizza assicurativa precedentemente stipulata.</p> <p>Considerato l'effetto estintivo della cancellazione alla CCIAA, l'ente fiscale ha chiarito che:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ le somme erogate non possono più essere assoggettate a ritenuta del 20% da parte della società (in quanto alla data di erogazione risulta cancellata dal Registro delle imprese); ◆ ricorre, pertanto, l'obbligo di indicazione in dichiarazione dei redditi da parte dell'amministratore. <p>Nel caso in cui ricorrano le condizioni per la tassazione separata, quest'ultimo:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ sotto il profilo dichiarativo, compilerà nel modello Redditi PF il quadro relativo ai Redditi corrisposti da soggetti non obbligati per legge alla effettuazione delle ritenute d'acconto; ◆ quanto al pagamento delle imposte, dovrà procedere: <ul style="list-style-type: none"> ✓ al versamento in acconto del 20% del predetto reddito; ✓ con successiva liquidazione del saldo da parte dell'Agenzia Entrate.

³⁹ N. 16595 del 12.06.2023.

⁴⁰ Nel caso di specie si trattava degli interessi maturati su finanziamenti erogati a una società partecipata.

⁴¹ Prevista dall'art. 26, comma 5 del D.P.R. 600/1973.

⁴² Con la risposta ad interpello n. 204/E/2022.

ENTI RELIGIOSI, ENTI ECCLESIASTICI E RAMI ETS

In merito agli **enti religiosi civilmente riconosciuti**, si analizza sinteticamente la **disciplina** prevista per l'ottenimento della **personalità giuridica** ai sensi della normativa di derivazione pattizia per enti cattolici, e le **disposizioni** del **Codice del Terzo settore** e della **prassi** ad esso collegata, che consentono di **costituire** il cosiddetto **"ramo ETS"**.


ENTI RELIGIOSI, ENTI ECCLESIASTICI E RAMI ETS	
PREMESSA	<p>Nell'accezione più ampia, per enti religiosi s'intendono tutte le formazioni sociali caratterizzate dal perseguimento di fini di religione e/o di culto, siano esse emanazione di confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese o più genericamente espressione dell'esercizio in forma associata del diritto di libertà religiosa⁴³.</p> <p>Recenti interventi del legislatore hanno fatto riferimento agli "enti religiosi civilmente riconosciuti", segnando, così, l'ingresso nell'ordinamento di una categoria unitaria, che ricomprende tutti gli enti religiosi pattizi civilmente riconosciuti in base agli accordi Stato-confessioni religiose, ed anche quelli civilmente riconosciuti ai sensi della normativa sui culti ammessi.</p> <p>Per i primi, la denominazione tradizionale è quella di "enti ecclesiastici civilmente riconosciuti"⁴⁴.</p>
RICONOSCIMENTO DELLA PERSONALITÀ GIURIDICA PROCEDURA E REQUISITI	<p>La dottrina non ha elaborato una vera e propria definizione di "ente ecclesiastico", pur evidenziandone la singolare natura e genesi canonica. Si tratta, infatti, di enti nati nell'ordinamento canonico, cioè, eretti o riconosciuti dalla Chiesa Cattolica⁴⁵. In base a quanto previsto dalla norma, è necessaria la presenza dei due seguenti elementi essenziali:</p>

⁴³ tutelato dall'art. 19 della Costituzione.

⁴⁴ storicamente propria degli enti **collegati alla Chiesa cattolica ai sensi della normativa di derivazione pattizia**, contenuta nelle **"Norme per la disciplina della materia degli enti e beni ecclesiastici"**⁴⁴, inserite nel sistema delle leggi italiane con la Legge 222/1985.

⁴⁵ ai sensi dell'art. 7 della Legge 121/1985 **"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"** oltre che dall'art. 1 della Legge 222/1985, secondo cui: **"Gli enti costituiti o approvati dall'autorità ecclesiastica, aventi sede in Italia, i quali abbiano fine di religione o di culto, possono essere riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili con decreto del Presidente della Repubblica, udito il parere del Consiglio di Stato"**.

	<div style="display: flex; flex-direction: column; align-items: center;"> <div style="display: flex; align-items: center; margin-bottom: 10px;"> <div style="border: 1px solid #ccc; border-radius: 10px; padding: 5px 15px; background-color: #e6f2ff;">Elemento strutturale</div> <div style="margin: 0 10px;">➔</div> <div style="border: 1px solid #ccc; border-radius: 10px; padding: 5px 15px; background-color: #e6f2ff;">La costituzione dell'ente o la sua approvazione da parte dell'autorità ecclesiastica</div> </div> <div style="display: flex; align-items: center;"> <div style="border: 1px solid #ccc; border-radius: 10px; padding: 5px 15px; background-color: #e6f2ff;">Elemento finalistico</div> <div style="margin: 0 10px;">➔</div> <div style="border: 1px solid #ccc; border-radius: 10px; padding: 5px 15px; background-color: #e6f2ff;">Perseguimento di finalità di religione e culto</div> </div> </div>										
<p>LA GENESI CANONICA E LE CONSEGUENZE SULLA DISCIPLINA</p>	<p>L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto è un soggetto giuridico, con sede in Italia, che trova origine nell'ordinamento canonico, dovendo essere costituito o approvato dall'autorità ecclesiastica competente.</p> <p>I soggetti canonici che possono costituire gli enti canonici sono i seguenti:</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #e6f2ff;">Autorità ecclesiastica</th> <th style="background-color: #e6f2ff;">Enti che può erigere</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">Santa Sede</td> <td>Qualsiasi persona giuridica</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Conferenza Episcopale</td> <td>Competente a erigere in persona giuridica le associazioni pubbliche di fedeli di rilevanza nazionale e a conferire la personalità giuridica canonica alle associazioni private</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Vescovo diocesano</td> <td>Qualsiasi persona giuridica nell'ambito della propria giurisdizione, salvo eventuali competenze della Santa Sede</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Superiori maggiori degli istituti religiosi di diritto pontificio</td> <td>Competenti a erigere le province e le case religiose del loro istituto</td> </tr> </tbody> </table> <p>L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto rientra anche tra i soggetti dell'ordinamento italiano, in forza del decreto ministeriale che ne riconosce la personalità giuridica di diritto privato ai fini civilistici.</p> <p>L'ordinamento canonico disciplina in via esclusiva le vicende relative a:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ esistenza dell'ente; ◆ eventuale modifica della struttura; ◆ funzionamento; ◆ attività di religione o di culto; 	Autorità ecclesiastica	Enti che può erigere	Santa Sede	Qualsiasi persona giuridica	Conferenza Episcopale	Competente a erigere in persona giuridica le associazioni pubbliche di fedeli di rilevanza nazionale e a conferire la personalità giuridica canonica alle associazioni private	Vescovo diocesano	Qualsiasi persona giuridica nell'ambito della propria giurisdizione, salvo eventuali competenze della Santa Sede	Superiori maggiori degli istituti religiosi di diritto pontificio	Competenti a erigere le province e le case religiose del loro istituto
Autorità ecclesiastica	Enti che può erigere										
Santa Sede	Qualsiasi persona giuridica										
Conferenza Episcopale	Competente a erigere in persona giuridica le associazioni pubbliche di fedeli di rilevanza nazionale e a conferire la personalità giuridica canonica alle associazioni private										
Vescovo diocesano	Qualsiasi persona giuridica nell'ambito della propria giurisdizione, salvo eventuali competenze della Santa Sede										
Superiori maggiori degli istituti religiosi di diritto pontificio	Competenti a erigere le province e le case religiose del loro istituto										

	<p>◆ estinzione.</p> <p> L'ordinamento italiano ha, invece, competenza concorrente limitatamente alle attività diverse da quelle di religione o di culto e comunque nel rispetto della struttura e delle finalità dell'ente.</p>						
<p>ATTIVITÀ DI RELIGIONE E DI CULTO E QUELLE DIVERSE</p>	<p>Ai sensi dell'art.1 della Legge 222/1985 sono considerati aventi fine di religione o di culto:</p> <table border="1" data-bbox="478 712 1399 878"> <tr> <td>1)</td> <td>gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa</td> </tr> <tr> <td>2)</td> <td>gli istituti religiosi</td> </tr> <tr> <td>3)</td> <td>i seminari</td> </tr> </table> <p>Per altre persone giuridiche canoniche, per le fondazioni e, in genere, 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. Sulla base di tale norma:</p> <p><i>Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque:</i></p> <p>a) attività 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;</p> <p>b) attività diverse da quelle di religione o di culto: quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro</p>	1)	gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa	2)	gli istituti religiosi	3)	i seminari
1)	gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa						
2)	gli istituti religiosi						
3)	i seminari						
<p>ITER PER IL RICONOSCIMENTO DOMANDA E ALLEGATI</p>	<p>Il riconoscimento della personalità giuridica è concesso su domanda di chi rappresenta l'ente secondo il diritto canonico, previo assenso dell'autorità ecclesiastica competente, ovvero su domanda di questa.</p> <p>Il diritto canonico riconosce la rappresentanza:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ al Vescovo per la Diocesi; ◆ al Parroco per la Parrocchia; ◆ al Rettore per i Seminari. <p>Negli altri casi, bisognerà rifarsi ai rispettivi statuti o documenti equipollenti.</p>						

La domanda è **diretta** al **Ministro dell'interno** ed è presentata **alla Prefettura** della provincia in cui l'ente ha sede. In essa devono essere **indicati**:

1)	la denominazione
2)	la natura e i fini dell'ente
3)	la sede
4)	la persona che rappresenta l'ente

Alla domanda devono essere **allegati**:

- ◆ **copia autentica** del **provvedimento** canonico di **erezione** o di **approvazione dell'autorità ecclesiastica** competente;
- ◆ i **documenti** da cui risulti il **fine dell'ente** e le **norme statutarie** relative alla sua **struttura**;
- ◆ i **documenti** utili a dimostrare la **sussistenza** dei **requisiti** stabiliti dalla legge per il riconoscimento;
- ◆ l'**atto di assenso** dell'autorità ecclesiastica competente, nel caso in cui la domanda sia sottoscritta dal legale rappresentante, salvo che sia scritta in calce alla domanda stessa.


Ciascuna Prefettura, inoltre, sulla **pagina web** dedicata al riconoscimento delle persone giuridiche, ha solitamente una **sezione dedicata** agli **enti di culto** nella quale sono indicati gli **ulteriori documenti** richiesti per particolari categorie di enti.

Si vedano, ad esempio, per **Milano** e **Roma** rispettivamente:

- ◆ https://www.prefettura.it/milano/contenuti/Enti_di_culto-9868.htm;
- ◆ https://www.prefettura.it/roma/contenuti/Enti_di_culto-47495.htm.

Non tutti gli enti canonici sono dotati di uno statuto: nella seguente **tabella** se ne riporta quindi il **riepilogo** (di quelli provvisti di statuto e non).

ENTI DOTATI DI STATUTO	ENTI SPROVVISTI DI STATUTO
Conferenza Episcopale Italiana	Diocesi
Regioni ecclesiastiche	Parrocchie

	Province ecclesiastiche	Chiese
	Abbazie e prelatore territoriali	Cappellanie
	Capitoli	Seminari
	Accademie, collegi, facoltà e altri istituti per ecclesiastici e religiosi o per la formazione nelle discipline ecclesiastiche	
	Istituti religiosi, province e case	
	Istituti secolari	
	Società di vita apostolica, province e case	
	Associazioni pubbliche di fedeli, confederazioni	
	Istituti per il sostentamento del clero	
	Fondazioni autonome	
	<p>Lo Statuto, nei casi sopra elencati in cui è presente, ha una struttura analoga a quella di una fondazione del Libro I del Codice Civile.</p> <p> Per gli enti che ne sono sprovvisti e che sono regolati direttamente dai canoni del Codice di Diritto Canonico, la CEI ha predisposto il cosiddetto "Attestato sostitutivo"⁴⁶.</p>	
ISTRUTTORIA E PROVVEDIMENTO MINISTERIALE	<p>Il prefetto:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ istruisce la domanda di riconoscimento, ◆ acquisisce, se necessario, ulteriori elementi, <p>accertando in particolare che il fine di religione o di culto sia costitutivo ed essenziale e la consistenza del patrimonio dell'ente.</p>	

⁴⁶ redatto ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 5 delle Norme approvate con Protocollo stipulato tra la Santa Sede e la Repubblica Italiana il 15.11.1984.

	<p>Terminata l'istruttoria, la Prefettura trasmette gli atti con il proprio parere al Ministro dell'interno.</p> <p>Il decreto del Ministro di riconoscimento della personalità giuridica o il provvedimento di non accoglimento della domanda, è comunicato al rappresentante dell'ente e all'autorità ecclesiastica che ha chiesto il riconoscimento o vi ha dato l'assenso.</p>
<p>I RAMI ETS DEGLI ENTI RELIGIOSI CIVILMENTE RICONOSCIUTI</p>	<p>Prima, il decreto legislativo⁴⁷ sulle Onlus consentiva solo agli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese di costituire il cosiddetto Ramo Onlus, successivamente il d.lgs. 117/2017⁴⁸ (che riguarda il Codice del Terzo settore) ha previsto che:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p><i>Agli enti religiosi civilmente riconosciuti e alle fabbricerie di cui all'articolo 72 della legge 20 maggio 1985, n. 222, le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività, nonché delle eventuali attività diverse di cui all'articolo 6 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'articolo 13. I beni che compongono il patrimonio destinato sono indicati nel regolamento, anche con atto distinto ad esso allegato</i></p> </div> <p>Vi sono quindi alcune condizioni a cui attenersi affinché l'ente religioso civilmente riconosciuto possa costituire il Ramo ETS.</p> <p>Gli elementi costitutivi sono i seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ adozione di un regolamento; ◆ costituzione di un patrimonio destinato; ◆ tenuta della contabilità separata.

⁴⁷ D.lgs. 460/1997.

⁴⁸ All'art.4, comma 9 e allo stesso modo, l'art. 1, comma 3 del D.lgs. 112/2017 sull'impresa sociale, consente agli enti religiosi civilmente riconosciuti e alle fabbricerie di costituire il Ramo Impresa Sociale.



Con riferimento alla **denominazione del Ramo**, una nota del MPLS⁴⁹, ha **escluso** che il **ramo ETS** di un **ente religioso** possa assumere una **denominazione diversa** da quella dell'**ente religioso** medesimo.

Gli enti religiosi civilmente riconosciuti possono chiedere l'**iscrizione al RUNTS del Ramo ETS** mediante il **deposito del Regolamento all'ufficio del RUNTS** della Regione o Provincia autonoma sul cui territorio l'ente ha la propria sede legale.



Alla domanda di iscrizione, sottoscritta dal legale rappresentante, deve essere **allegato l'atto con il quale la competente autorità religiosa autorizza** l'iscrizione al RUNTS **o dichiara che tale autorizzazione non è necessaria**.

Dalla **domanda** di iscrizione devono altresì risultare:

l'indicazione della sezione del RUNTS nella quale si richiede l'iscrizione
la denominazione
il codice fiscale
l'eventuale partita IVA
gli estremi del provvedimento con il quale è stato disposto il riconoscimento dell' ente agli effetti civili
la sede legale
un indirizzo PEC
un contatto telefonico
le eventuali sedi secondarie
la data di costituzione dell'ente o, in alternativa, quella del patrimonio destinato
la o le attività di interesse generale effettivamente svolte
la previsione dell'esercizio di eventuali attività diverse
il soggetto o i soggetti cui l'ente eventualmente aderisce con relativo codice fiscale
le generalità delle persone fisiche titolari del potere di rappresentanza e di gestione per lo svolgimento delle attività, l'indicazione del potere conferito e delle eventuali

⁴⁹ la [nota direttoriale del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 10376 del 20.09.2023](#)

limitazioni, nonché la **data di nomina**

l'eventuale **dichiarazione di accreditamento** ai fini dell'accesso al contributo del 5 per mille

Nell'ipotesi di costituzione del **ramo impresa sociale**, il Regolamento⁵⁰ deve essere depositato presso il **registro delle imprese**.

Con riferimento al **regime fiscale** si rinvia a "[I regolamenti dei "Rami Terzo Settore" degli Enti Ecclesiastici. L'ente ecclesiastico e il regime fiscale del «ramo» ETS o IS](#)", pubblicato dall'Osservatorio Giuridico Legislativo Regionale Regione Ecclesiastica Lombardia.

GIUSEPPE IANNIBELLI

⁵⁰ La CEI ha predisposto i seguenti modelli di regolamento: <https://giuridico.chiesacattolica.it/modelli-di-regolamento-per-la-constituzione-di-un-ramo-ente-del-terzo-settore-o-impresa-sociale-da-parte-di-un-ente-ecclesiastico/>