

Enti ecclesiastici e Riforma del Terzo Settore
Indicazioni operative per Diocesi e Parrocchie – giugno 2025

Parte I – La Riforma del Terzo Settore: una sintesi

<i>Introduzione.....</i>	2
<i>Caratteristiche soggettive e oggettive degli enti del Terzo Settore</i>	2
<i>Enti del Terzo Settore e Imprese Sociali</i>	4
<i>Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS)</i>	5
<i>Il regime delle agevolazioni</i>	6
<i>Gli effetti della Comfort Letter del 7 marzo 2025 e del D.L. 17 giugno 2025, n. 84</i>	8
<i>Aspetti fiscali in attesa di chiarimento</i>	8
<i>L'amministrazione condivisa. Sussidiarietà, co-programmazione e coprogettazione, opportunità.....</i>	10
<i>Il 5 per mille</i>	10
<i>I volontari nella Riforma del Terzo Settore</i>	11
<i>Gli enti ecclesiastici e la Riforma del Terzo Settore</i>	11
<i>Il Ramo Terzo Settore o Impresa Sociale di un ente ecclesiastico</i>	12

Parte II – Indicazioni operative

<i>Principi generali</i>	16
<i>Le attività di oratorio</i>	16
<i>Le attività caritative</i>	17
<i>I Rami di beneficenza.....</i>	17
<i>L'attività scolastica, sanitaria e sociosanitaria e le attività commerciali con utili limitati</i>	19
<i>Attività commerciali con margini di utile superiori al 6%</i>	19
<i>I Rami ONLUS</i>	20
<i>Valutazioni necessarie per il rilascio della licenza canonica.....</i>	20
<i>Una rete associativa di enti di ispirazione ecclesiale</i>	20
<i>Approfondimenti, domande e buone prassi</i>	21

Parte I – La Riforma del Terzo Settore: una sintesi

Introduzione

In conformità alle indicazioni della legge delega (L. 6 giugno 2016, n. 106), con la pubblicazione del Codice del Terzo Settore (D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 – in breve “CTS”) e del Decreto sull’Impresa Sociale (D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 112 – in breve “DIS”) il legislatore italiano ha riformato la disciplina applicabile agli enti privati che, senza scopo di lucro, svolgono attività di interesse generale specificamente previste dalla legge. L’insieme di tali enti è identificato con l’espressione “Terzo Settore” e il nuovo quadro normativo è chiamato “Riforma”.

L’entrata in vigore della Riforma ha necessitato di numerosi provvedimenti attuativi e per questo è stata progressiva: a fine 2021 è entrato in funzione il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore e solo dal prossimo anno saranno in vigore anche le più rilevanti misure fiscali.

Vista la rilevanza del tema per gli enti ecclesiastici, la Segreteria Generale della Conferenza Episcopale Italiana, in collaborazione con CISM e USMI, ha da tempo costituito un tavolo di lavoro in materia composto da alcuni esperti di diverse discipline.

Nel 2022 sono quindi stati pubblicati alcuni modelli di regolamento per la costituzione di “Rami” del Terzo Settore e di Impresa Sociale e il 24 gennaio 2024 veniva presentata la nota “Enti ecclesiastici e Riforma del Terzo settore. Prime indicazioni operative”.

Viene ora pubblicato questo documento finalizzato a fornire indicazioni a Diocesi, Parrocchie e agli enti ecclesiastici ad esse afferenti. Da poco, infatti, il D.L. 17 giugno 2025, n. 84, facendo seguito alla *Comfort letter* della Commissione europea datata 7 marzo 2025, ha stabilito che le più rilevanti misure fiscali entreranno in vigore il 1° gennaio 2026.

Caratteristiche soggettive e oggettive degli enti del Terzo Settore

Ai sensi dell’art. 4, c. 1 CTS, sono enti del Terzo Settore «*le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS)*».

Le “attività di interesse generale” sono tassativamente individuate dalla Legge: sono 26 elencate all’art. 5 del CTS e 22 all’art. 2 della DIS. Sono attività molto diverse tra loro: si va da “interventi e prestazioni sanitarie” all’“educazione, istruzione e formazione professionale”; dalla “tutela degli animali” alla “produzione, all’accumulo e alla condivisione di energia da fonti rinnovabili”; dalla “radiodiffusione” alla “formazione extra-scolastica”.

La Riforma distingue due categorie fondamentali di enti: gli “Enti del Terzo Settore” in senso stretto (ETS) e le “Imprese Sociali” (IS).

Le due fattispecie hanno due diverse discipline, pur se parzialmente coincidenti. Le attività che qualificano un ente come ETS o IS, infatti, sono, in larghissima parte, identiche, come pure identiche sono le forme giuridiche adottabili da ETS e IS (in particolare: associazione e fondazione), con l'unica differenza della possibilità per le sole IS di adottare la forma societaria.

Diverso è, invece, il regime applicabile. Gli ETS sono parte della tradizionale categoria tributaria degli “enti non commerciali” e rappresentano la macrocategoria nella quale la Riforma include alcune fattispecie disciplinate dalla precedente normativa: le Organizzazioni di Volontariato (ODV) e le Associazioni di Promozione Sociale (APS) alle quali si aggiungono gli enti filantropici e gli ETS genericamente intesi. In questa prospettiva, gli ETS sono destinatari di regole che presuppongono, ai fini della qualifica di non commercialità, un'attività svolta a titolo gratuito o nella quale i ricavi non superino i costi effettivi (o li superino nel limite del 6% per 3 esercizi consecutivi), così da essere giustificato il riconoscimento dei maggiori vantaggi fiscali.

Le IS, di contro, per il loro carattere imprenditoriale, possono operare generando utili. Essi non sono, tuttavia, soggetti a tassazione nella misura in cui siano reinvestiti nell'attività di impresa, ma non beneficiano di alcune agevolazioni fiscali previste per gli ETS.

In sintesi, in virtù della definizione data dal legislatore, gli enti del Terzo del Settore si caratterizzano per:

- a) il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- b) lo svolgimento di attività di interesse generale definite dalla Legge (art. 5 CTS, e art. 2 DIS);
- c) il divieto di distribuire, anche in forma indiretta, utili o avanzi di gestione, salvo il caso dell'IS per la quale è prevista, a certe condizioni, la possibilità di una parziale distribuzione degli utili;
- d) l'iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS).

Tali caratteristiche:

- (1) radicano gli enti del Terzo Settore nell'alveo dei principi costituzionali in quanto esprimono il pluralismo sociale affermato dall'art. 2 della Costituzione, concorrono all'eguaglianza sostanziale di cui all'art. 3 della Carta costituzionale e realizzano la sussidiarietà orizzontale richiamata dall'art. 118 c. 4 della Costituzione mediante anche il loro coinvolgimento attivo nella programmazione, nella progettazione e nell'organizzazione degli interventi e dei servizi nei settori di propria competenza (cd. amministrazione condivisa);
- (2) giustificano il riconoscimento di un regime fiscale di favore in virtù della loro indiretta partecipazione alla spesa pubblica.

Enti del Terzo Settore e Imprese Sociali

La Riforma subordina l'iscrizione al RUNTS a un complesso di requisiti di carattere giuridico, organizzativo e contabile, soggetti a forme di controllo pubblico. Sotto questo profilo, CTS e DIS prevedono una pluralità di strumenti volti a garantire un'adeguata gestione dell'attività e forme di rappresentanza per i portatori dei diversi interessi coinvolti. In questa direzione, le novità maggiori riguardano gli ETS diversi dalle imprese sociali costituite in forma di società, per i quali il CTS introduce una disciplina ampiamente modellata sul regime delle società di capitali:

- a) sono previste forme di trasparenza dei bilanci d'esercizio; al ricorrere di determinate condizioni deve essere redatto il bilancio sociale; in alcuni casi, deve essere data pubblicità ai compensi dei principali responsabili degli enti (artt. 13 e 14 CTS);
- b) è richiesto l'obbligo di tenere i libri sociali (= libro degli associati o aderenti; libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'assemblea; il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo e di eventuali altri organi sociali - art. 15 CTS);
- c) è richiesta la presenza di un organo di controllo con poteri e responsabilità mutuate dalla disciplina della società per azioni nel caso in cui l'ente abbia forma giuridica di fondazione o nel caso in cui vengano superati, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti: (i) totale dell'attivo dello stato patrimoniale pari a € 150.000; (ii) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate pari a € 300.000; (iii) numero di dipendenti in media pari a 7 unità - art. 30 CTS);
- d) sono previste specifiche competenze dell'assemblea (artt. 24 e 25 CTS), quali ad esempio, la nomina e la revoca dei componenti degli organi sociali e l'approvazione del bilancio. Tali competenze sono derogabili, nel rispetto dei principi di democraticità, pari opportunità ed uguaglianza e di elettività delle cariche, per le associazioni che abbiano un numero di associati non inferiore a cinquecento;
- e) la responsabilità degli amministratori è definita mediante il richiamo alla disciplina degli amministratori di società di capitali (art. 28 CTS);
- f) gli amministratori sono soggetti alla disciplina sul conflitto di interessi prevista per le società di capitali (art. 27 CTS);
- g) sono espressamente richiamate le regole societarie che consentono di denunciare all'autorità giudiziaria gravi irregolarità di gestione (art. 29 CTS).

Per le IS, valgono regole specifiche, per le quali:

- a) l'atto costitutivo deve prevedere specifici criteri di onorabilità, professionalità e indipendenza per quanti assumono cariche sociali (art. 7 c. 3 DIS);
- b) le imprese profit, società con unico socio persona fisica e pubbliche amministrazioni, ad eccezione delle associazioni o fondazioni ex Ipab, non possono esercitare attività di direzione e coordinamento ovvero detenere il controllo (art. 4 c. 3 DIS);
- c) devono essere adottate, salvo il caso di cooperative a mutualità prevalente o enti religiosi, forme adeguate di coinvolgimento di lavoratori e utenti (come disciplinate dalle Linee Guida di cui al Decreto M.L.P.S. 7.9.2021), che possono giungere, nel caso di

imprese sociali di medie o grandi dimensioni, alla presenza obbligatoria di un amministratore e di un componente dell'organo di controllo nominato da lavoratori o utenti (art. 11 DIS).

In entrambe le tipologie di enti è previsto l'obbligo di tenuta e vidimazione del registro dei volontari non occasionali, che vanno anche assicurati con apposita polizza ai sensi dell'art. 18 CTS, come descritto in un successivo specifico paragrafo di questo documento.

La Riforma prevede una solida struttura dell'ente basata su una propria disciplina di natura civilistica contenuta in via principale nel CTS e nel DIS. Al di là delle disposizioni contenute nei decreti attuativi, gli enti del Terzo Settore rimangono, altresì, soggetti alla disciplina del Codice Civile in quanto compatibile, e alle normative particolari qualora appartengano a categorie di enti del Terzo Settore, ove tali normative siano ancora vigenti.

In questa prospettiva, i benefici che derivano dall'adesione alle disposizioni dalla Riforma devono essere valutati alla luce dei costi rilevanti che discendono dalla disciplina propria degli enti del Terzo Settore. Risulta, pertanto, necessario che le attività abbiano dimensioni proporzionate ai costi da sopportare dal punto di vista economico e organizzativo.

Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS)

Per avere accesso ai benefici previsti dalla Riforma l'ente deve iscriversi al RUNTS che ha sostituito i diversi registri cui erano chiamati ad iscriversi gli enti non profit a seconda della specifica qualifica adottata. Il RUNTS si configura come un'anagrafe unitaria, completamente digitale e aperta alla consultazione dei terzi che possono accedere liberamente ai documenti depositati dagli enti, inclusi bilanci e statuti, al seguente link: <https://servizi.lavoro.gov.it/runts/it-it/Ricerca-enti>.

La domanda di iscrizione è presentata mediante la compilazione di appositi campi nella piattaforma disponibile sul sito del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali. Dovranno essere presentati anche alcuni documenti relativi all'ente.

Con l'iscrizione al RUNTS l'ente acquista la qualifica di ente del Terzo Settore relativa alla sezione prescelta (ODV, APS, Ente filantropico, ETS generico). Da qui in poi, l'ente dovrà utilizzare la qualifica acquisita nella denominazione sociale e negli atti a rilevanza esterna.

L'iscrizione delle imprese sociali e delle cooperative sociali al Registro delle imprese a cura del notaio comporta l'automatica iscrizione al RUNTS delle medesime nell'apposita sezione "imprese sociali".

Con l'iscrizione al RUNTS è possibile acquisire anche la personalità giuridica in deroga alle previsioni del D.P.R. 10 febbraio 2001, n. 361, qualora ne ricorrano i presupposti (cioè il patrimonio minimo di € 15.000 per le associazioni, di € 30.000 per le fondazioni). In tal ultimo caso e nelle ipotesi di iscrizione di enti aventi già la personalità giuridica, la domanda di iscrizione è presentata dal notaio che ha redatto l'atto di costituzione o lo statuto modificato in

adeguamento alla disciplina della Riforma. Il notaio dovrà, altresì, attestare la sussistenza del patrimonio minimo richiesto dal CTS avvalendosi di una relazione giurata in caso di conferimento di beni diversi dal denaro (art. 22 CTS).

Negli altri casi, la domanda è presentata dal legale rappresentate o, nel caso in cui l'ente partecipi ad una rete associativa ai sensi dell'art. 41 CTS, dal rappresentante della rete medesima. In quest'ultimo caso dovranno essere caricati nel portale a corredo della domanda anche copia del mandato che legittima il legale rappresentante della rete a depositare la domanda in nome e per conto dell'ente associato e l'attestazione di adesione dell'ente alla rete associativa.

In seguito all'iscrizione al RUNTS, ciascun ente ha l'onere di mantenere aggiornate nel portale le informazioni depositate in sede di iscrizione e depositare alcuni documenti.

Il regime delle agevolazioni

Lo svolgimento di attività di interesse generale comporta una partecipazione indiretta alla spesa pubblica da parte degli enti del Terzo Settore cosicché un'eventuale soggezione all'ordinario regime fiscale rischierebbe di configurarsi come una doppia imposizione. Per questa ragione, il legislatore della Riforma ha delineato un vero e proprio sistema tributario del Terzo Settore. Tale sistema tributario, tuttavia, non si fonda sul mero riconoscimento di una fiscalità di vantaggio a prescindere dal modello organizzativo o dalle tipologie di entrate dell'ente o dall'imposizione di correlati obblighi di trasparenza e rendicontazione. Al contrario, il sistema fiscale del Terzo Settore segue gli schemi tipici del diritto tributario con qualche peculiarità derivante dal riconoscimento della funzione sociale che ETS e IS svolgono. In questa prospettiva, il diritto tributario del Terzo Settore muove dalla definizione di nuovi parametri di commercialità e non commercialità, in conformità al diritto dell'Unione Europea, in cui inquadrare gli enti e dal riconoscimento di alcuni ambiti di "decommercializzazione" con riferimento alle attività svolte dagli enti dotati di specifiche qualifiche ai fini della disciplina del Terzo Settore. La conservazione di tali vantaggi, tuttavia, richiede il rispetto di taluni vincoli, obblighi di trasparenza e la soggezione a controlli interni.

L'art. 79 CTS, è la norma fondamentale per determinare la natura commerciale o non commerciale degli enti del Terzo Settore: un ente del Terzo Settore può qualificarsi come non commerciale qualora le attività di interesse generale siano «*svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi*» determinati «*computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari*» (art. 79 c. 2 CTS). È, tuttavia, riconosciuta la possibilità che l'ente conservi la qualifica di ente non commerciale anche in presenza di avanzi derivanti dallo svolgimento delle attività istituzionali purché i ricavi non superino il 6% dei relativi costi per ciascun periodo di imposta e un per tempo limitato a non più di tre periodi di imposta consecutivi.

Rimane l'incertezza circa i dettagli di questo "test di commercialità", cioè la precisa definizione della modalità di calcolo degli utili finalizzata a determinare se un ente superi la citata soglia del 6%.

In virtù di quanto previsto dall'art. 79 CTS, vengono sempre considerate commerciali le attività di interesse generale esercitate in forma di impresa o dietro il versamento dei corrispettivi che superano i costi sostenuti, come nel caso delle imprese sociali.

Sulla base dell'art. 79, CTS, la Riforma articola la disciplina fiscale intorno alle due categorie fondamentali introdotte da CTS e DIS: ETS non commerciali e imprese sociali.

Gli ETS non commerciali godono (1) di un regime di sostanziale esenzione dalle imposte dirette e indirette (artt. 79 e 82 CTS) e (2) della possibilità di ricevere donazioni che il donante, nei limiti fissati dalla legge, può dedurre dalla base imponibile o, se è una persona fisica, detrarre dall'imposta lorda sul reddito (art. 83 CTS). Le imprese sociali, di contro, possono operare generando utili, che non sono, tuttavia, soggetti a tassazione nella misura in cui siano reinvestiti nell'attività di impresa (art. 18 c. 1 DIS) e consentono importanti benefici fiscali a chi apporti mezzi propri al capitale dell'IS in forma societaria e di fondazione (art. 18 cc. 3-6 DIS: questa previsione in realtà oggetto di prosieguo istruttorio prima della definitiva autorizzazione da parte della Commissione UE). Non beneficiano, però, di gran parte delle agevolazioni fiscali previste per gli ETS, in particolare, ad esempio, dell'esenzione dall'IMU (art. 82 c. 6 CTS) e, se l'IS è costituita in forma societaria, della deducibilità e detraibilità delle donazioni (art. 83 CTS).

Per quanto riguarda le erogazioni liberali, le norme attualmente in vigore possono essere così riassunte:

- *persone fisiche*: liberalità in denaro o in natura (ai sensi del D.M. 28.11.2019): detraibili al 30% dall'imposta delle persone fisiche fino ad un massimo di euro 30.000 per ciascun periodo d'imposta;
- *persone fisiche, società, enti*: liberalità in denaro o in natura ai sensi del D.M. 28.11.2019: deducibili nei limiti del 10% del reddito complessivo con possibilità di riporto dell'eccedenza.

Ai sensi dell'art. 83 c. 4 CTS, le liberalità ricevute devono essere utilizzate per quanto previsto dall'art. 8 c. 1 CTS e cioè «*per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale*».

Bisognerà avere particolare cautela nell'utilizzo delle liberalità ricevute dal Ramo TS o IS che non potranno essere utilizzate per destinazioni diverse da quelle indicate: né per attività di religione o di culto né per coprire perdite di attività commerciali inquadrabili nel Ramo come «diverse ai sensi dell'art 6 CTS».

Dall'articolazione della disciplina tributaria del Terzo Settore discende una prima indicazione operativa, che qui anticipiamo: la scelta tra ETS e IS risulta dipendere dalle caratteristiche reddituali del singolo ente. Per un ente capace di generare utili superiori al 6% in maniera

strutturale e, quindi, di finanziare gli investimenti per lo sviluppo dell'attività, il ricorso all'IS può risultare maggiormente adeguato. Qualora, invece, la struttura dei ricavi dell'ente sia funzionale al mero raggiungimento del pareggio di bilancio, la scelta dell'ETS trova, in genere, maggiore giustificazione. Rimane tuttavia ancora non completamente delineata la modalità di calcolo degli utili finalizzata a determinare se un ente superi la citata soglia del 6%.

Esistono inoltre, fra le altre, agevolazioni specifiche per alcuni redditi conseguiti dalle ODV e dagli enti filantropici (art. 84 CTS) che potrebbero risultare assai convenienti in caso di enti che conseguano rilevanti redditi di immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciali (si veda Risoluzione n. 75 del 21.12.2003 dell'Agenzia delle Entrate).

Nella scelta della forma ETS o IS è anche importante concentrarsi sulle differenze ai fini IVA in quanto in alcuni casi le IS sono penalizzate perché la riforma ha mantenuto alcune esenzioni già previste per le ONLUS solo per gli ETS e non per le IS.

Gli effetti della Comfort Letter del 7 marzo 2025 e del D.L. 17 giugno 2025, n. 84

Dopo quasi 8 anni dalla promulgazione del CTS e della DIS, lo scorso 7 marzo è stata notificata la *Comfort Letter* della Commissione europea relativa al regime fiscale della Riforma. Successivamente, il D.L. 17 giugno 2025, n. 84, ha stabilito che gran parte della normativa tributaria del Terzo Settore entrerà in vigore il 1° gennaio 2026.

La *Comfort Letter*, inviata dalla Direzione Generale della concorrenza, riconosce che gran parte delle misure fiscali previste dalla Riforma, specificate nel documento, non costituiscono “aiuti di Stato” in quanto si riferiscono ad un universo che opera nell'economia con un paradigma sociale e non concorrenziale.

La normativa vigente prevede che le ONLUS e i “Rami ONLUS” degli enti ecclesiastici abbiano tempo fino al 31 marzo 2026 per decidere se adeguare il proprio Statuto o Regolamento alla nuova disciplina, scegliendo la qualifica di Ente del Terzo Settore non commerciale (o Ramo del Terzo Settore) o di Impresa Sociale (o Ramo IS), oppure, in alternativa all'adeguamento, se estinguersi o proseguire senza la qualifica di ONLUS (facendo molta attenzione agli obblighi di devoluzione del patrimonio incrementale).

Le misure fiscali che saranno in vigore dal 1° gennaio 2026 sono principalmente quelle stabilite dall'art. 79 c. 2-bis CTS (limite del 6% degli utili per conservare la qualifica di ente non commerciale) e dall'art. 18 c. 1 DIS (defiscalizzazione degli utili reinvestiti); insieme a quelle previste dagli artt. 80 (regime forfettario degli ETS) e 86 CTS (regime fiscale per APS e OdV con entrate inferiori ai 130.000 euro annui).

Aspetti fiscali in attesa di chiarimento

L'arrivo della *Comfort letter* non ha risolto tutte le problematiche fiscali della Riforma.

Abbiamo già fatto cenno alla necessità di maggiori dettagli circa il “test di commercialità” previsto dall'art. 79 CTS. È infatti necessaria una più precisa definizione della modalità di

calcolo degli utili finalizzata a determinare se un ente superi la citata soglia del 6%, determinante per qualificare l'ente come "commerciale" o "non commerciale".

Particolari questioni presentano inoltre le scelte relative alle attività al momento qualificate come fiscalmente commerciali ma che, se svolte da un ETS a partire dal 1° gennaio 2026, potrebbero essere qualificate come "non commerciali".

Si pensi ad una scuola che prevede il pagamento di rette volte a coprire i costi effettivi: secondo la disciplina del TUIR l'esercizio di tale attività con metodo economico, cioè con organizzazione dei fattori produttivi per raggiungere il pareggio di bilancio, qualifica l'attività come commerciale. Invece, l'esercizio della medesima attività dal 1° gennaio 2026 nell'ambito di un ETS o di un "Ramo del Terzo Settore" si qualificherebbe come non commerciale, a condizione che gli utili prodotti non superino il 6%.

In questo modo, il reddito dell'attività scolastica non concorrerebbe a comporre il reddito imponibile ai fini IRES, come invece accade ora.

Tuttavia, il passaggio di beni da attività commerciale a non commerciale potrebbe determinare costi anche rilevanti a causa dell'emersione di plusvalenze imponibili e, più in generale, delle conseguenze fiscali connesse alla fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa. La nuova qualifica, "non commerciale", dell'attività scolastica comporterebbe anche un aumento della base imponibile dell'IRAP, calcolata sul costo del personale.

È possibile (e auspicabile) che eventuali interventi normativi possano rimediare a queste *impasse*, come avvenne con l'art. 9 del D.Lgs. n. 460/1997 che introdusse, a certe condizioni, un regime agevolativo transitorio relativo ai trasferimenti a titolo gratuito di aziende o beni a favore di enti non commerciali effettuati entro il 30 settembre 1998, al fine di favorire il potenziamento patrimoniale dei medesimi.

Occorre inoltre ricordare che ogni anno gli enti dovranno:

- sottoporsi sia al test di commercialità di cui all'art. 79 CTS ed iscriversi eventualmente nella sezione degli enti commerciali in caso di mancato superamento;
- verificare il rispetto delle percentuali previste dal D.M. 19.5.2021 in caso di svolgimento di attività diverse e attuare le procedure previste al superamento dei limiti, al fine di evitare la cancellazione dal RUNTS.

Rimangono, infine, in attesa di autorizzazione due ulteriori misure: i titoli di solidarietà (art. 77 CTS), noti anche come "social bonds", che consentono agli istituti bancari di raccogliere capitale presso il pubblico da destinare al finanziamento dei progetti sociali degli ETS; la possibilità di portare in detrazione fiscale (o in deduzione, in caso di enti) parte dell'investimento operato in favore delle imprese sociali (art. 18 commi 3-5 DIS).

L'amministrazione condivisa. Sussidiarietà, co-programmazione e coprogettazione, opportunità.

Il riconoscimento del ruolo fondamentale che gli enti del Terzo Settore hanno nell'attuazione del principio di sussidiarietà orizzontale previsto dall'art. 118 c. 4 della Costituzione è alla base di una delle più importanti novità introdotte dalla Riforma, la c.d. amministrazione condivisa.

Il profondo radicamento territoriale e nel tessuto sociale rende, infatti, gli enti del Terzo Settore capaci di fornire alle amministrazioni pubbliche fondamentali informazioni e capacità di intervento per l'implementazione di iniziative sociali. Per questa ragione, l'art. 55, CTS, richiede alle amministrazioni pubbliche il compito di assicurare il coinvolgimento attivo degli ETS nella programmazione, nella progettazione e nell'organizzazione degli interventi e dei servizi nei settori di attività di interesse generale. Con l'amministrazione condivisa, quindi, il Terzo Settore, non è più un fornitore della pubblica amministrazione, che presta la propria attività sulla base di contratti d'appalto, ma è un soggetto che si pone sullo stesso piano della pubblica amministrazione nella definizione e realizzazione dei servizi di welfare.

L'adesione al sistema del Terzo Settore risulta, quindi, opportuna nella prospettiva di una collaborazione con la pubblica amministrazione nell'individuazione dei bisogni da soddisfare, degli interventi e delle modalità di realizzazione e delle risorse disponibili (co-programmazione) e nella definizione e realizzazione di specifici progetti finalizzati a soddisfare i bisogni definiti (coprogettazione), si veda a proposito D.M. 31 marzo 2021, n. 72, *Linee guida sul rapporto tra le pubbliche amministrazioni ed enti del Terzo Settore negli articoli 55-57 CTS*).

La mancata adesione al sistema del Terzo Settore non impedisce agli enti ecclesiastici di ricevere finanziamenti pubblici per le proprie attività (anche "di interesse generale").

Infatti, nessuna disposizione del complesso normativo della Riforma del Terzo Settore ha abrogato le norme in vigore relative alla possibilità di convenzionamento degli enti ecclesiastici.

Circa la possibilità per gli enti pubblici di stringere accordi con persone giuridiche diverse dagli ETS si è espressa la Corte costituzionale nella sentenza n. 131/2020. Essa non esclude la liceità di forme di coinvolgimento di questi enti con strumenti e modalità differenti da quelli previsti dal CTS.

Pertanto, le forme di convenzionamento con enti diversi dagli ETS fino ad ora adottate rimangono perfettamente lecite perché si basano su norme differenti dal CTS ancora in vigore.

Il 5 per mille

Il D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 111, ha riformato l'istituto del 5 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Esso stabilisce che i contribuenti possono destinare la quota del 5 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a ETS e a IS che non abbiano la forma societaria.

I volontari nella Riforma del Terzo Settore

Il CTS dedica il Titolo III, formato da tre articoli (17-19), ai volontari.

Si stabilisce espressamente che gli ETS possono avvalersi di volontari e sono obbligati a tenere un registro con i nomi di coloro che stabilmente vi svolgono attività di volontariato (art. 17 c. 1 CTS).

Il volontario è definito come *«una persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ente del Terzo settore, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà»* (art. 17 c. 2 CTS).

Il volontario presta il suo servizio a titolo gratuito: potranno essere rimborsate *«soltanto le spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata, entro limiti massimi e alle condizioni preventivamente stabilite dall'ente medesimo. Sono in ogni caso vietati rimborsi spese di tipo forfetario»* (art. 17 c. 3 CTS).

A precise condizioni, le spese effettivamente sostenute da un volontario potranno essere rimborsate a fronte di una mera autocertificazione, senza quindi la produzione di documenti giustificativi. Ciò è possibile purché le spese rimborsabili non superino l'importo di 10 euro giornalieri e 150 euro mensili e l'organo sociale competente deliberi sulle tipologie di spese e sulle attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso (art. 17 c. 4 CTS).

Coerentemente al principio di gratuità, *«la qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di lavoro retribuito con l'ente di cui il volontario è socio o associato o tramite il quale svolge la propria attività volontaria»* (art. 17 c. 5 CTS).

Gli enti del Terzo Settore che si avvalgono di volontari devono assicurarli contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività di volontariato, nonché per la responsabilità civile verso i terzi. Il D.M. 6 ottobre 2021 ha individuato meccanismi assicurativi semplificati.

I volontari possono prestare la loro opera anche per le attività delle IS ma in questo caso *«il numero dei volontari impiegati nell'attività d'impresa, dei quali l'impresa sociale deve tenere un apposito registro, non può essere superiore a quello dei lavoratori»* (art. 13 c. 2 DIS). Tale disposizione non si applica ai Rami Impresa Sociale degli enti ecclesiastici.

Gli enti ecclesiastici e la Riforma del Terzo Settore

Per le loro caratteristiche istituzionali e in conformità al proprio carisma, gli enti ecclesiastici svolgono tradizionalmente numerose attività previste dalla Riforma come proprie del Terzo Settore.

Accanto alle attività con finalità di religione e di culto, secondo la disciplina concordataria, gli enti ecclesiastici possono svolgere anche attività di «*assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura*» (art. 16 lett. b Legge n. 222/1985). Tali attività, corrispondono, secondo la terminologia del CTS e del DIS a specifiche attività di interesse generale, quali ad esempio:

- a) interventi e prestazioni sanitarie e socio-sanitarie;
- b) interventi e servizi sociali, compresa l'accoglienza umanitaria, l'integrazione sociale dei migranti e la cooperazione allo sviluppo;
- c) educazione, istruzione e formazione professionale, compresa la formazione extrascolastica per la prevenzione della dispersione scolastica;
- d) attività culturali di interesse generale con finalità educativa, nonché attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura;
- e) organizzazione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso.

Il modo proprio con cui gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono aderire alla Riforma è la costituzione di un "Ramo del Terzo Settore" o "Ramo Impresa Sociale". In tal modo, un ente ecclesiastico accede al regime del Terzo Settore, (i) mantenendo la propria natura canonica e (ii) conservando i beni e le attività destinate al Ramo nella titolarità dell'ente ecclesiastico con conseguente applicazione delle regole su gestione e controllo previste dal diritto canonico.

In via secondaria, gli enti ecclesiastici possono costituire un ente civile collegato (ad esempio, un'associazione, una fondazione o una società), giuridicamente da esso distinto ma soggetto al suo controllo, di regola mediante la nomina dei relativi amministratori.

Il Ramo Terzo Settore o Impresa Sociale di un ente ecclesiastico

Il modello del "ramo" riprende soluzioni già adottate dal legislatore con riferimento alle ONLUS e alla previgente normativa in materia di imprese sociali. L'istituzione di un Ramo richiede:

- a) l'adozione di un regolamento che, limitatamente all'esercizio delle attività di interesse generale e all'eventuale esercizio di attività diverse ai sensi dell'art. 6, CTS e, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme della Riforma e sia depositato presso il RUNTS;
- b) la costituzione di un patrimonio destinato per lo svolgimento dell'attività di interesse generale;
- c) la tenuta di scritture contabili separate.

L'adozione del regolamento costituisce l'equivalente funzionale della predisposizione di uno statuto prevista per ogni altro ente del Terzo Settore e trova la sua giustificazione nel peculiare regime giuridico degli enti ecclesiastici. Mediante il regolamento viene, infatti, resa vincolante per via di autonomia privata una disciplina dello Stato che, altrimenti, sarebbe problematico applicare *tout court* agli enti ecclesiastici. In quanto enti propri di un diverso ordinamento, indipendente e sovrano, quello della Chiesa Cattolica, quando gli enti ecclesiastici svolgono attività diverse da quelle di religione o di culto, per disciplina concordataria sono vincolati dalle

leggi dello Stato soltanto nella misura in cui la relativa applicazione ne rispetti struttura e finalità (art. 7, c. 3, *Accordo tra la Repubblica Italiana e la Santa Sede del 18 febbraio 1984*). Il Ramo, quindi, è una mera articolazione dell'ente ecclesiastico ed è, pertanto, privo di soggettività giuridica propria godendo, di contro, per "proprietà transitiva" della personalità giuridica dell'ente ecclesiastico di cui è articolazione (a proposito, si veda Tar Campania, 24 maggio 2023, n. 3158). Per questa ragione, come chiarito dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali con Nota 10376 del 20 settembre 2023, il Ramo Terzo Settore di un ente ecclesiastico deve avere la medesima denominazione dell'ente.

Le attività di interesse generale svolte tramite il Ramo possono essere assoggettate alla disciplina del CTS o del DIS, configurando rispettivamente un Ramo TS o un Ramo IS. L'individuazione delle disposizioni da recepire nel regolamento per quanto riguarda il Ramo IS è chiarita direttamente dal DIS che esclude espressamente l'applicabilità di alcune previsioni poco compatibili con la natura ecclesiastica degli enti. In particolare, in tali casi, l'ente ecclesiastico: (1) non è tenuto a introdurre nella propria denominazione l'indicazione «impresa sociale» (art. 6 c. 2 DIS); (2) non deve prevedere la partecipazione dei lavoratori e degli utenti alla governance (art. 11 c. 5 DIS); (3) in caso di scioglimento volontario o di perdita volontaria della qualifica di IS non è tenuto a devolvere il patrimonio ad altri ETS o al Fondo per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali (art. 12 c. 5 DIS).

Le previsioni da recepire nel regolamento istitutivo del Ramo TS sono elencate all'art. 14 del D.M. 15 settembre 2020, n. 106 (D.M. 106/20).

Il Regolamento deve recepire i profili essenziali della disciplina legale sugli ETS, provvedendo, tra l'altro, a:

- a) individuare le attività di interesse generale svolte dall'ente (per esempio «interventi e prestazioni sanitarie e socio-sanitarie» o «educazione, istruzione ed educazione») e, se del caso, le attività diverse esercitate a fini secondari e strumentali (per esempio la gestione di una struttura di ristorazione o di una libreria (prestando molta attenzione alla strumentalità: art. 14 c. 2 lett. a, D.M. 106/20);
- b) vietare la distribuzione, anche indiretta, di utili, fondi e riserve (art. 14, c. 2 lett. b D.M. 106/20);
- c) prevedere e disciplinare:
 - i. la tenuta separata delle scritture contabili relative alle attività di interesse generale e alle attività diverse;
 - ii. la redazione del bilancio di esercizio e, se del caso, del bilancio sociale;
 - iii. la tenuta dei libri sociali obbligatori in conformità con la struttura dell'ente (in particolare: il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di gestione e dell'organo di controllo);
 - iv. il trattamento economico e normativo dei lavoratori (art. 14 c. 2 lett. e ed f D.M. 106/20).

Il regolamento deve, inoltre, considerare la specificità degli enti ecclesiastici. Deve, anzitutto, individuare il patrimonio destinato per lo svolgimento delle attività di interesse generale, che può essere identificato con un atto distinto, da allegare al regolamento. Nel regolamento occorre, altresì, disciplinare i poteri di gestione e rappresentanza relativi alle attività di interesse generale, con specifica menzione delle eventuali limitazioni e dei controlli canonici, in conformità alle risultanze del registro delle persone giuridiche nel quale gli enti ecclesiastici sono iscritti (art. 14 c. 2 lett. g, D.M. 106/20). In questa stessa prospettiva, con riferimento alle attività di interesse generale svolte dall'ente, nel regolamento si devono indicare le condizioni di validità ed efficacia degli atti giuridici prescritti dall'ordinamento canonico, nella misura in cui tali condizioni abbiano rilevanza di legge (art. 14, c. 2 lett. h, D.M. 106/20). Tali indicazioni sono presenti nei modelli di Regolamento curati dal Tavolo di lavoro.

A differenza di quanto previsto in termini generali per gli altri enti del Terzo Settore, per gli enti ecclesiastici che costituiscano un Ramo non sussistono specifiche disposizioni che prevedano l'istituzione di un organo di controllo che vigili sull'osservanza della legge, dei principi di corretta amministrazione e sull'adeguatezza degli assetti organizzativi. Ciò non comporta, tuttavia, l'automatica esclusione di un organo di controllo. La relativa istituzione potrebbe, infatti, essere necessaria in virtù della normativa relativa all'attività esercitata (per es., la disciplina in materia di accreditamento di strutture sanitarie o sociosanitarie) o, in ogni caso, potrebbe ritenersi opportuna per attività di significative dimensioni.

Si ricorda che, a seguito della norma introdotta con la manovra di bilancio 2025, gli organi di controllo di società, enti e organismi privati percettori di contributi di entità significativa dovranno effettuare «apposite attività di verifica» sull'impiego delle risorse ricevute e trasmettere al Ministero dell'Economia e delle finanze una relazione annuale sull'utilizzo di tali fondi. È auspicabile che il decreto di attuazione non ancora emanato tenga conto delle peculiarità degli enti ecclesiastici.

Da ultimo, per quanto riguarda la forma, la legge richiede che il regolamento venga adottato in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata. Dal punto di vista del diritto canonico, l'adozione del regolamento e l'atto di destinazione patrimoniale costituiscono atti di straordinaria amministrazione, come tali soggetti all'autorizzazione della competente autorità ecclesiastica. L'allegato C – *Facsimile di Decreto di determinazione degli atti di straordinaria amministrazione per le persone giuridiche soggette al Vescovo diocesano (cfr can. 1281 § 2)* – dell'Istruzione in Materia Amministrativa della CEI del 2005 include la costituzione di un Ramo di attività ONLUS tra gli atti che necessitano di autorizzazione da parte dell'Ordinario. Per analogia, riveste tale qualifica anche la costituzione di un Ramo Terzo Settore o Impresa Sociale.

In ragione della disposizione concordataria che attribuisce rilevanza civile ai controlli previsti dal diritto canonico, il notaio rogante dovrà, pertanto, verificare la presenza di tale autorizzazione. Al fine di semplificare tale verifica, sia pure nella diversa prospettiva dell'iscrizione al RUNTS, il D.M. 106/20 richiede che l'ente presenti l'autorizzazione della

competente autorità religiosa o la dichiarazione della medesima che l'autorizzazione non è necessaria (art. 14 c. 3 D.M. 106/20). Tale semplificazione può valere, all'evidenza, anche per l'atto con il quale si adotta il regolamento avanti al notaio. Risulta, pertanto, ragionevole che l'ente ecclesiastico consegua l'autorizzazione o la dichiarazione dell'autorità canonica necessaria per l'iscrizione al RUNTS prima di comparire davanti al notaio.

Nel complesso il modello del ramo è una soluzione che consente di assicurare, allo stesso tempo, la segregazione patrimoniale e la soggezione dei beni ai controlli canonici.

Parte II – Indicazioni operative

Principi generali

Dopo aver sintetizzato la disciplina della Riforma è ora possibile fornire alcune indicazioni relative agli enti ecclesiastici, elencando prima alcuni principi di carattere generale poi entrando nello specifico di alcune attività.

1. *Adeguarsi alla Riforma non è un obbligo ma una facoltà. È bene non farsi “abbagliare” dalla possibilità di ricevere liberalità agevolate e di essere destinatari del 5 per mille ma occorre effettuare un serio bilanciamento tra i benefici che si trarrebbero assoggettando una data attività alla normativa del Terzo Settore e i relativi costi, specie quelli di gestione.*
2. *Le attività di religione o di culto non possono essere svolte da ETS o da “Rami”. Le attività dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana (art. 16 lett. a, L. 222/1985) non costituiscono per il Legislatore statale attività di interesse generale. Ciò significa che, ad esempio, le celebrazioni, la catechesi, la formazione dei candidati al presbiterato o al diaconato non possono essere svolte da ETS o da “Rami” Terzo Settore o Impresa Sociale.*
3. *Il modo proprio con cui gli enti ecclesiastici possono aderire alla Riforma è la costituzione di un “Ramo del Terzo Settore” o “Ramo Impresa Sociale”. In tal modo, un ente ecclesiastico accede al regime del Terzo Settore mantenendo la propria natura canonica e conservando i beni e le attività destinate al Ramo nella titolarità dell'ente ecclesiastico con conseguente applicazione delle regole su gestione e controllo previste dal diritto canonico. È inoltre garantita autonomia perfetta al patrimonio destinato che quindi potrà essere aggredito solo dai creditori del “Ramo”. Viceversa, i beni dell'ente ecclesiastico non conferiti nel “Ramo” non potranno essere aggrediti dai creditori di quest'ultimo. Sugeriamo, almeno in questa prima fase di applicazione della normativa, di utilizzare particolare prudenza nel conferire nel Ramo beni immobili.*
4. *È necessario affidarsi a professionisti che conoscano la disciplina del Terzo Settore. La Riforma richiede numerosi adempimenti: sia in fase di costituzione che in quella di gestione ordinaria è necessario avvalersi di professionisti specializzati.*

Le attività di oratorio

«L'oratorio è espressione della cura materna e paterna della Chiesa. Nasce dall'amore della comunità ecclesiale per le nuove generazioni e, quindi, non può essere affidato ad altri soggetti, seppur competenti, che non abbiano le stesse finalità, perché quando viene meno una chiara appartenenza ecclesiale l'oratorio perde la sua identità» (Commissione Episcopale per la cultura e le comunicazioni sociali – Commissione Episcopale per la famiglia e la vita, Nota Il laboratorio dei talenti, 2 febbraio 2013, p. 21).

Le attività di educazione cristiana sono qualificate dalla normativa concordataria come “attività di religione o di culto”, riconoscendo così il loro specifico carattere religioso. Ordinariamente le attività di oratorio sono organizzate dagli enti ecclesiastici e sono qualificate come tali (catechesi; oratorio estivo; pellegrinaggi e attività residenziali).

La qualifica di “attività di religione o di culto” svolta da un ente ecclesiastico comunque non impedisce di fruire di eventuali fondi pubblici, dato che la Legge n. 206 del 1° agosto 2003, *Disposizioni per il riconoscimento della funzione sociale svolta dagli oratori e dagli enti che svolgono attività similari per la valorizzazione del loro ruolo*, attesta che «[...] lo Stato riconosce e incentiva la funzione educativa e sociale svolta nella comunità locale, mediante le attività di oratorio o attività similari, dalle parrocchie e dagli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica, nonché dagli enti delle altre confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato un'intesa ai sensi dell'articolo 8, Terzo comma, della Costituzione, ferme restando le competenze delle regioni e degli enti locali in materia» e al c. 2 elenca alcuni profili dell'attività di oratorio che sono di particolare interesse anche per lo Stato.

Un ente ecclesiastico può valutare la costituzione di un “Ramo di Terzo Settore” per lo svolgimento di attività particolarmente complesse (ad esempio, una grande attività di doposcuola; Centri ricreativi diurni per i ragazzi o Centri di aggregazione giovanile regolati da leggi regionali). Tali attività non dovrebbero in ogni caso sostituire interamente le attività di educazione cristiana svolte da Diocesi e Parrocchie al di fuori dei “Rami”.

A livello diocesano o interdiocesano è anche possibile costituire un Ramo di Terzo Settore che raccolga fondi per attività rivolte a minori, qualificabili come “di interesse generale”, organizzate da singole Parrocchie (c.d. “Ramo di beneficenza”, si veda lo specifico paragrafo in merito).

In alcune Diocesi alcune attività di oratorio negli spazi ecclesiali sono svolte da ETS e quindi qualificate come “attività di interesse generale”: è fondamentale che tali enti e le attività da essi organizzate non perdano una chiara appartenenza ecclesiale.

I rapporti tra Parrocchia (o Diocesi) ed ETS dovranno pertanto essere regolati mediante uno specifico accordo scritto.

Le attività caritative

Le comunità diocesane sono da sempre impegnate, nell'ambito dell'annuncio del vangelo della carità, in una molteplicità di attività che prendono forma grazie alla collaborazione con enti diversi per natura e storia. È naturale che questa varietà rifletta le circostanze ambientali, le risorse e le esigenze proprie di ciascun territorio, segno di quella prossimità concreta che la Chiesa desidera custodire verso ogni persona.

Per quanto riguarda in particolare le attività caritative e assistenziali che rientrano nella missione propria della Caritas, va ricordato che, in linea di principio, le Diocesi potrebbero

realizzarle direttamente, costituendo un Ramo TS. Tuttavia, pur rappresentando un'opportunità, questa scelta comporta anche dei rischi e richiede un'attenta valutazione.

In coerenza con le indicazioni contenute nell'*Istruzione in Materia Amministrativa* (2005, n. 90) e nel Motu proprio *Intima Ecclesiae Natura* (11 novembre 2012), è quindi consigliabile che quelle attività che, secondo la normativa fiscale vigente, sono qualificate come “commerciali” o che comportano responsabilità specifiche (ad esempio mense per i poveri, centri per anziani o disabili, case di accoglienza, colonie, case per ferie) siano gestite preferibilmente da enti distinti dalla Diocesi.

È preferibile, infatti, che il “braccio operativo” della Caritas diocesana sia un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, come una fondazione di religione o di culto, che possa assumere con autonomia operativa e trasparenza la gestione di tali attività. Attraverso la costituzione di un ramo Terzo Settore, questo ente potrà svolgere in modo ordinato attività di raccolta fondi (anche come “Ramo di beneficenza”, come descritto nel paragrafo successivo) e gestire eventuali servizi operativi in favore delle persone più fragili.

La collaborazione tra la Diocesi e questi enti può essere formalizzata attraverso convenzioni oppure indicata direttamente nello statuto degli enti stessi. È importante che tali statuti siano redatti in conformità con il diritto canonico e rispettino la disciplina prevista per il Terzo Settore, qualora l'ente intenda assumere tale qualifica.

Per le attività che la normativa fiscale considera “commerciali” si rimanda ai paragrafi successivi che ne approfondiscono le modalità e i limiti.

In ogni caso, anche nell'ambito delle opere caritative, ogni scelta deve nascere da un attento discernimento comunitario, che parta dall'ascolto del territorio e dalla lettura dei bisogni reali delle persone, sapendo cogliere le opportunità offerte dalle normative vigenti, ma anche assumendo con responsabilità e chiarezza i vincoli e gli oneri che la gestione delle opere richiede. Nessuna forma giuridica potrà offrire esclusivamente vantaggi, senza richiedere impegni: per questo, il percorso di discernimento dovrà portare a individuare la tipologia di ente più adatta a integrare i benefici necessari con i vincoli sostenibili, in uno spirito di servizio e di fedeltà alla missione evangelica della carità che la Chiesa è chiamata a testimoniare ogni giorno.

I Rami di beneficenza

È possibile costituire “Rami di beneficenza” che raccolgano fondi per “attività di interesse generale” svolte anche da enti non commerciali privi della qualifica di ETS.

Ad esempio, una fondazione di religione o culto a livello diocesano, ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, potrebbe costituire un Ramo per raccogliere fondi, anche attraverso liberalità agevolate e 5 per mille, finalizzati al sostegno di attività caritative svolte dalle singole Parrocchie e/o di attività per minori organizzate dalle stesse o ancora per il restauro di beni ecclesiastici di interesse culturale diocesani o parrocchiali.

In questi casi, particolare attenzione dovrà porsi innanzitutto ai progetti finanziati: non si potrà sostenere, in generale, l'attività di una Parrocchia ma una o più iniziative specifiche (ad esempio: il doposcuola; l'oratorio estivo; i lavori di restauro di un organo o della facciata di una chiesa di interesse culturale).

Particolare attenzione si dovrà avere in fase di rendicontazione.

L'attività scolastica, sanitaria e sociosanitaria e le attività commerciali con utili limitati

Nella prima parte del documento sono state illustrate le incertezze normative che permangono anche dopo la citata *Comfort Letter* dello scorso 7 marzo e il D.L. 17 giugno 2025, n. 84.

La prima riguarda il "test di commercialità", cioè i dettagli relativi al metodo di calcolo della soglia del 6% il cui superamento comporta la qualifica di "attività commerciale".

Si deve anche osservare, per converso, che nell'ipotesi in cui l'attività fosse qualificata come non commerciale, ai sensi dell'art. 79 c. 4 del CTS non concorrerebbero, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore di natura non commerciale ai sensi del c. 5:

- a) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- b) i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1 c. 2 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 9, c. 1 lettera g) del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, delle attività di cui ai commi 2 e 3 dell'art.79.

La seconda incertezza normativa riguarda una serie di questioni relative al passaggio di un'attività qualificata come "commerciale" dall'attuale disciplina fiscale alla categoria di "non commerciale" (trattamento delle plusvalenze, base di calcolo IRAP...).

Queste incertezze suggeriscono di mantenersi ancora prudenti per quelle attività con utili limitati, cioè inferiori o intorno al 6%, in attesa dello scioglimento di questi nodi.

Attività commerciali con margini di utile superiori al 6%

Le attività commerciali che prevedono utili certamente superiori al 6% potrebbero trovare più conveniente qualificarsi come "Imprese Sociali" e quindi, se svolte direttamente da un ente ecclesiastico, esso può valutare il loro conferimento in un "Ramo Impresa Sociale".

Dal punto di vista delle imposte sui redditi, la qualifica di IS è fiscalmente più vantaggiosa di quella di "ETS commerciale" che si raggiunge superando per 3 esercizi consecutivi la citata soglia del 6% degli utili.

Devono comunque essere ponderate con attenzione le ricadute rispetto ad IMU ed IVA.

Si tenga anche conto che le IS possono distribuire parzialmente i loro utili e che quindi un Ramo IS potrà usare parte dei propri utili per finanziare attività di religione o culto dell'ente ecclesiastico.

I Rami ONLUS

Gli enti ecclesiastici titolari di "Rami ONLUS" sono chiamati a decidere entro il 31 marzo 2026 per valutare se adeguare il proprio Statuto o Regolamento alla nuova disciplina, scegliendo la qualifica di ETS non commerciale (o Ramo TS) o di Impresa Sociale (o Ramo IS), oppure, in alternativa all'adeguamento, estinguersi devolvendo il patrimonio a un ETS o a un Ramo TS limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato nei periodi di imposta in cui l'ente aveva fruito della qualifica di Onlus. In quest'ultimo caso, nella scelta del destinatario del patrimonio, si preferiscano Rami TS o ETS aventi affinità ideale con l'ente che si sta estinguendo.

Valutazioni necessarie per il rilascio della licenza canonica

L'allegato C – *Facsimile di Decreto di determinazione degli atti di straordinaria amministrazione per le persone giuridiche soggette al Vescovo diocesano (cfr can. 1281 § 2)* – dell'Istruzione in Materia Amministrativa della CEI del 2005 include la costituzione di un Ramo di attività ONLUS tra gli atti che necessitano di autorizzazione da parte dell'Ordinario. Per analogia, riveste tale qualifica anche la costituzione di un Ramo Terzo Settore o Impresa Sociale. Si valuti comunque l'opportunità di aggiornare il Decreto di determinazione degli atti di straordinaria amministrazione per le persone giuridiche soggette al Vescovo diocesano.

Al fine del rilascio della licenza canonica gli uffici e gli organismi di Curia dovranno valutare:

1. che le attività svolte dal Ramo siano tra quelle di "interesse generale" elencate all'art. 5 CTS o all'art. 2 DIS;
2. l'opportunità e l'utilità pastorale nonché la sostenibilità delle attività che si intendono svolgere attraverso il Ramo;
3. il business plan dell'attività, in particolar modo che l'incremento ipotizzato dei proventi dovuti alla disciplina del Terzo Settore (es. 5 per mille; liberalità agevolate...) sia in grado di coprire il certo incremento dei costi di gestione del Ramo;
4. l'adeguatezza del Regolamento che dovrà contenere tutte le previsioni stabilite dalla Legge. Il Tavolo di lavoro sul Terzo Settore ha già pubblicato alcuni modelli di Regolamento cui si rinvia.

Una rete associativa di enti di ispirazione ecclesiale

Le reti associative sono Enti del Terzo Settore costituiti in forma di associazione che aggregano un numero elevato di organizzazioni. La finalità di una rete associativa è quella di sostenere le attività di interesse generale degli enti del Terzo Settore associati attraverso il coordinamento, la tutela, la rappresentanza, la promozione e il supporto.

IL CTS prevede anche l'ulteriore fattispecie delle reti associative nazionali, alle quali si aggiunge tra le attività quella di poter esercitare la «*promozione e sviluppo delle attività di controllo, anche sotto forma di autocontrollo (...) nei confronti degli enti associati*» (si veda art. 41 c. 3 lett. b CTS).

Sono reti associative nazionali le reti associative che associano, anche indirettamente attraverso gli enti ad esse aderenti, un numero non inferiore a 500 enti del Terzo Settore o, in alternativa, almeno 100 fondazioni, del Terzo Settore, le cui sedi legali o operative siano presenti in almeno dieci regioni o province autonome.

È in fase di studio la possibilità di costituire una rete associativa di enti di ispirazione ecclesiale che potrebbe avviarsi il prossimo autunno.

Approfondimenti, domande e buone prassi

Il Tavolo di lavoro sulla Riforma del Terzo Settore continua a monitorare l'evoluzione normativa in materia. È possibile inviare domande e suggerimenti relativi a questioni che necessitano di approfondimento all'Ufficio Nazionale Problemi Giuridici, all'indirizzo giuridico@chiesacattolica.it

La normativa è nuova e si presta a numerose attività. Buone prassi, specie se innovative, possono essere segnalate all'indirizzo email indicato.

Ci si riserva di aggiornare il presente documento in caso di eventuali novità normative.