

Enti ecclesiastici e Riforma del Terzo settore

Prime indicazioni operative

Il presente documento intende fornire una sintetica lettura della Riforma del Terzo settore a sei anni dalla sua entrata in vigore fornendo indicazioni operative agli enti ecclesiastici. Le considerazioni contenute fanno riferimento alle disposizioni della Riforma in vigore alla data del 24 gennaio 2024.

Sommario

1. La Riforma del Terzo settore

- 1.1. *Le ragioni della riforma del Terzo settore*
- 1.2. *Un disegno organico che riguarda le attività di interesse generale svolte senza scopo di lucro*
- 1.3. *L'architettura della Riforma: CTS, DIS, disciplina del servizio civile universale e riforma del 5 per mille*
- 1.4. *In attesa dell'autorizzazione UE*
- 1.5. *Una riforma in movimento*

2. Il Terzo settore e la sua disciplina

- 2.1. *Le condizioni di accesso al Terzo settore. Benefici e costi*
- 2.2. *Una facoltà e non un obbligo*
- 2.3. *Il Registro Unico Nazionale del Terzo settore*

3. Le opportunità della Riforma

- 3.1. *Il regime delle agevolazioni*
- 3.2. *L'amministrazione condivisa. Sussidiarietà, co-programmazione e co-progettazione, opportunità*

4. Gli enti ecclesiastici e la Riforma

- 4.1. *Una duplice modalità di adesione*
- 4.2. *Il Ramo*
- 4.3. *L'ente civile controllato*

5. L'adesione alla Riforma da parte degli enti ecclesiastici

- 5.1. *Criteri ed ipotesi di lavoro*
- 5.2. *Le attività di grandi dimensioni*
- 5.3. *Le attività di media e piccola dimensione*

6. Indicazioni operative

7. Alcune specifiche situazioni

- 7.1. *Le Onlus e i rami Onlus*
- 7.2. *Piccoli enti e 5 per mille*
- 7.3. *Scuole paritarie parrocchiali*
- 7.4. *La riorganizzazione delle Caritas*
- 7.5. *Il passaggio dei beni dal ramo istituzionale a quello ETS o DIS*
- 7.6. *Monasteri soggetti all'autorità del Vescovo*

1. La riforma del Terzo settore

1.1. *Le ragioni della riforma del Terzo settore*

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 - CTS) e del Decreto sull'Impresa Sociale (d. lgs. 3 luglio 2017, n. 112 - 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 (Riforma). L'insieme di tali enti è identificato con l'espressione "Terzo settore".

La Riforma persegue una pluralità di scopi: (1) razionalizzare la precedente disciplina, caratterizzata da numerose normative di dettaglio, spesso poco coordinate con gli altri settori dell'ordinamento; (2) valorizzare il Terzo settore come partner essenziale della pubblica amministrazione nella prestazione dei servizi pubblici in un contesto di progressiva regressione del *welfare state*; (3) "professionalizzare" l'attività degli enti del Terzo settore in ragione dei servizi prestati, sostanzialmente limitando l'accesso alle risorse pubbliche per le attività di interesse generale ai soli enti rientranti nel sistema.

1.2. *Un disegno organico che riguarda le attività di interesse generale svolte senza scopo di lucro*

Prima della Riforma, gli enti *cd. non profit* erano disciplinati mediante una legislazione speciale frammentaria e disorganica che individuava diverse figure soggettive ciascuna con un sistema di registrazione proprio: le organizzazioni non governative (ONG), le organizzazioni di volontariato (ODV), le associazioni di promozione sociale (APS), le cooperative sociali, le imprese sociali, le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus).

Per far fronte a questo articolato contesto giuridico con la Riforma il legislatore ha introdotto una normativa organica basata sulla nozione unitaria di ente del Terzo settore e sulla istituzione di un unico registro nazionale: il Registro Unico Nazionale del Terzo settore istituito presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (RUNTS).

Ai sensi dell'art. 4, co. 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».

La Riforma, pertanto, nel definire gli enti del Terzo settore ha salvaguardato e valorizzato le figure soggettive preesistenti inquadrando quali categorie particolari della più ampia nozione. In virtù di ciò, sono enti del Terzo settore tanto forme organizzative tipizzate (le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le società di mutuo soccorso, le reti associative, le imprese sociali e le cooperative sociali), quanto altri enti “atipici” (le associazioni riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di diritto privato diversi dalle società) che perseguono, «senza scopo di lucro, [...] 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», e che risultano «iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore» (Cort. Cost. 23 febbraio 2022, n. 72).

Nonostante la nozione di ente del Terzo settore sia una nozione aperta, la Riforma ha escluso espressamente dal perimetro del Terzo settore le amministrazioni pubbliche di cui all’art. 1, co. 2, d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti, ad esclusione delle c.d. *ex Ipab* (Istituti pubblici di assistenza e beneficenza), dei soggetti operanti nel settore della protezione civile e dei corpi volontari dei vigili del fuoco delle Province autonome di Trento e di Bolzano e della Regione autonoma della Valle d’Aosta.

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 sulla base dei settori di attività previsti dal d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 in materia di Onlus e dal d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155 in materia di imprese sociali, integrati con la previsione di alcune ulteriori attività (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’impresa sociale per la quale è prevista, a certe condizioni, la possibilità di una parziale distribuzione degli utili;
- d) l’iscrizione al 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, Cost., concorrono all’eguaglianza sostanziale di cui all’art. 3, Cost. e realizzano

la sussidiarietà orizzontale richiamata dall'art. 118, co. 4, Cost. 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); e (2) giustificano il riconoscimento di un regime fiscale di favore in virtù della loro indiretta partecipazione alla spesa pubblica.

1.3. L'architettura della Riforma: CTS, DIS, disciplina del servizio civile universale e riforma del 5 per mille.

L'attuazione della legge delega 6 giugno 2016, n. 106 è avvenuta con la pubblicazione dei seguenti decreti:

- a) d.lgs. 6 marzo 2017, n. 40, in materia di servizio civile universale (Decreto SCU);
- b) d.lgs. 3 luglio 2017, n. 111, che ha riformato l'istituto del 5 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (Decreto 5permille);
- c) d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, Codice del Terzo settore (CTS);
- d) d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112, c.d. Decreto sull'Impresa Sociale (DIS).

Il Decreto SCU ha rafforzato il carattere peculiare del servizio civile universale (SCU) quale strumento di difesa non armata della Patria e di promozione della pace tra i popoli (artt. 52 e 11 Cost.). La riforma del SCU ha attribuito allo Stato lo svolgimento delle attività di programmazione e pianificazione degli interventi per la cui realizzazione è prevista la partecipazione di enti accreditati presso un apposito albo.

Con il Decreto 5permille è stata completata la riforma strutturale dell'istituto. I contribuenti, ai sensi dell'art. 3, Decreto 5permille, possono destinare la quota del 5 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a:

- a) enti del Terzo settore;
- b) finanziamento della ricerca scientifica e dell'università;
- c) finanziamento della ricerca sanitaria;
- d) sostegno delle attività sociali svolte dal comune di residenza del contribuente;
- e) sostegno delle associazioni sportive dilettantistiche, riconosciute ai fini sportivi dal Comitato olimpico nazionale italiano a norma di legge, che svolgono una rilevante attività di interesse sociale;
- f) sostegno delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici;
- g) sostegno alla gestione delle aree protette.

Particolare rilevanza, ai fini dell'attuazione della Riforma, hanno il CTS e il DIS con i quali, tra le altre, sono state introdotte due categorie fondamentali di enti: gli "enti del terzo Settore" in senso stretto (ETS) e le "imprese sociali" (IS). La distinzione tra le due fattispecie dipende, in buona sostanza, dalla disciplina

applicabile. 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 impiegare la forma societaria. Diverso è, invece, il regime applicabile. Gli ETS sono gli eredi della tradizionale categoria tributaria di "ente non commerciale" e rappresentano la macrocategoria nella quale la Riforma include alcune fattispecie disciplinate dalla precedente normativa: le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale. In questa prospettiva, gli ETS sono destinatari di regole che presuppongono un'attività svolta a titolo gratuito o nella quale i ricavi non superano i costi effettivi, così da essere giustificati il riconoscimento dei maggiori vantaggi fiscali (§ 3.1). Le IS, di contro, per il loro carattere imprenditoriale, possono operare generando utili, che 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 (§ 3.1).

1.4. In attesa dell'autorizzazione UE

Nonostante l'emanazione dei decreti attuativi sopra menzionati, la Riforma, alla data di pubblicazione del presente Vademecum, non è ancora pienamente operativa. Alcune disposizioni, e in particolare alcune importanti norme fiscali [*i.e.* le disposizioni del Titolo X, CTS, ad eccezione degli artt. 77, 78, 81, 82, 83 e 84, co. 2, 85 co.7 e dell'art. 102, co. 1, lett. e), f) e g) che trovano già applicazione con riguardo alle Onlus, ODV e alle APS, nonché le disposizioni dell'art. 18, DIS], rimangono ancora "sospese", nel senso che potranno trovare applicazione solo dopo che la Commissione Europea avrà verificato la compatibilità di queste previsioni con la disciplina europea degli aiuti di stato. Attualmente, la Commissione non si è ancora espressa sull'autorizzazione.

1.5. Una riforma in movimento

La disciplina della Riforma illustrata nei paragrafi seguenti potrà essere soggetta a revisioni a seguito della delega attribuita dal Parlamento al Governo per la riforma fiscale con la legge 9 agosto 2023, n. 111 (Delega Fiscale). Infatti, tra i principi e i criteri direttivi che il Governo è chiamato a rispettare nell'esercizio della delega è previsto che vengano adottati interventi volti a:

- a) razionalizzare e semplificare la normativa fiscale degli ETS e di quelli non commerciali, al fine di armonizzare la disciplina con le altre disposizioni dell'ordinamento tributari (art. 2, co. 1, lett. c, n. 3, Delega Fiscale);

- b) razionalizzare la disciplina dell'IVA per gli ETS, anche al fine di semplificare gli adempimenti relativi alle attività di interesse generale (art. 7, co. 1, lett. g, Delega Fiscale);
- c) semplificare e razionalizzare, in coerenza con le disposizioni del CTS e del diritto dell'Unione Europea, «i regimi agevolativi previsti in favore dei soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà, nonché i diversi regimi di deducibilità dal reddito complessivo delle erogazioni liberali disposte in favore degli enti aventi per oggetto statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica» (art. 9, co. 1, lett. l, Delega Fiscale);
- d) prevedere un regime speciale «in caso di passaggio dei beni dall'attività commerciale a quella non commerciale e viceversa per effetto del mutamento della qualificazione fiscale di tali attività in conformità alle disposizioni adottate in attuazione della delega conferita dalla legge 6 giugno 2016, n. 106» (art. 6, co. 1, lett. g, Delega Fiscale).

Le considerazioni che seguono devono, pertanto, intendersi come modificabili alla luce dei provvedimenti che verranno adottati dal Governo nell'esercizio delle delega.

2. Il Terzo settore e la sua disciplina

2.1. Le condizioni di accesso al Terzo settore. Benefici e costi

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 tener 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 € 110.000; (ii) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate pari a € 220.000; (iii) numero di dipendenti in media pari a 5 unità (art. 30 CTS);
- d) sono previste competenze inderogabili 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 imprese sociali, 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, co. 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, co. 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, di regola rimesse all'autonomia privata, ma 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).

La Riforma nel definire la disciplina degli enti del Terzo settore, ha, di fatto, abbandonato il modello dell'ente *non profit* come mero strumento per l'accesso ad agevolazioni fiscali che caratterizzava le previgenti normative, prediligendo, al

contrario, un modello “forte” basato 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.

2.2. Una facoltà e non un obbligo

L’adeguamento alle disposizioni della Riforma non è un obbligo, ma una facoltà il cui esercizio è rimesso alla valutazione di ogni singolo ente anche in caso di svolgimento di attività di interesse generale. In altre parole, è possibile esercitare attività di interesse generale anche fuori dal sistema disegnato dalla Riforma. Una tale scelta, però, ha un costo: senza rispettare i requisiti stabiliti dalla Riforma non è possibile beneficiare delle agevolazioni in essa previste.

Un ente che dovesse valutare più opportuno non aderire alle previsioni della Riforma, sarà soggetto alle disposizioni del Codice Civile in materia di enti *non profit* (Libro I cod. civ.) e alla normativa tributaria degli enti non commerciali ancora vigente. Nel caso in cui tale scelta dovesse essere operata da un ente già dotato di una particolare qualifica secondo il regime previgente (Onlus, ODV, APS), la mancata adesione alla Riforma comporta, altresì, la necessità di devolvere il patrimonio entro i limiti quantitativi dell’incremento conseguito negli esercizi in cui è stato in possesso della qualifica soggettiva legittimante il trattamento di favore. In questi casi, pertanto, anche la valutazione di non adeguarsi alla disciplina della Riforma richiede attente valutazioni.

2.3. Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore

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.

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. Nella domanda di iscrizione devono essere riportati alcuni dati quali:

- denominazione completa e abbreviata;

- codice fiscale e l'eventuale partita IVA;
- sede legale, comprese le sedi secondarie;
- forma giuridica con specificazione se l'ente è dotato o meno di personalità giuridica;
- sito web, indirizzo pec e almeno un contatto telefonico;
- data di costituzione e dell'ultimo aggiornamento statutario;
- tipologia di organo di amministrazione; generalità delle persone fisiche titolari del potere di rappresentanza e gestione, con indicazione dei poteri loro attribuiti e limitazioni; data di nomina;
- generalità delle persone fisiche componenti l'organo di controllo e di revisione, se nominati, e data di nomina;
- sezione del RUNTS nella quale l'ente intende iscriversi;
- composizione della compagine sociale per gli enti associativi;
- dichiarazione di commercialità o non commercialità dell'ente;
- attività di interesse generale svolte e previsione dell'eventuale esercizio di attività diverse;
- il soggetto o i soggetti cui l'ente eventualmente aderisce, con relativo codice fiscale;
- richiesta accreditamento per il 5 per mille.

Sulla piattaforma del RUNTS dovranno essere, altresì, caricati l'atto costitutivo, lo statuto registrato presso l'Agenzia delle Entrate, l'ultimo bilancio o gli ultimi due bilanci consecutivi approvati, unitamente alle copie dei verbali di approvazione, nonché, in caso di nomina dell'organo di controllo e di revisione, le dichiarazioni di accettazione, di assenza di cause di ineleggibilità e di decadenza e di possesso dei requisiti professionali di cui agli articoli 30 e 31 CTS.

Con l'iscrizione al RUNTS l'ente acquista la qualifica di ente del Terzo settore. Nel caso di enti iscritti in una specifica sezione del RUNTS, a seguito dell'iscrizione, l'ente acquista la qualifica corrispondente alla specifica sezione (ODV, APS, Ente filantropico, IS). Da qui in poi, l'ente dovrà utilizzare la qualifica acquisita nella denominazione sociale e negli atti a rilevanza esterna.

Le imprese sociali e le cooperative sociali adempiono all'obbligo di iscrizione al RUNTS mediante l'iscrizione al Registro delle Imprese nella sezione dedicata alle 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 (= 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. 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 rappresentate 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. In particolare, ogni ente dovrà:

- comunicare le eventuali modifiche dell'atto costitutivo o dello statuto;
- depositare il bilancio, i rendiconti delle raccolte fondi e il bilancio sociale, quando richiesto;
- depositare le deliberazioni che riguardano operazioni straordinarie (trasformazioni, scissioni, fusioni);
- comunicare al RUNTS la variazione delle attività svolte, delle cariche sociali, delle generalità e delle limitazioni ai poteri di gestione e di rappresentanza;
- comunicare la perdita della natura di ente non commerciale;
- comunicare l'eventuale dichiarazione di accreditamento ai fini dell'accesso al 5 per mille;
- depositare i provvedimenti dell'Autorità Giudiziaria o tributaria che eventualmente dispongano la cancellazione dell'ente o accertino l'estinzione dell'ente medesimo.

3. Le opportunità della Riforma

3.1. Il regime delle agevolazioni

Come già evidenziato (§ 1.2), 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 tributario del Terzo settore segue gli schemi tipici del diritto tributario con qualche peculiarità derivante dal riconoscimento della funzione sociale che essi 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, co. 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 per cento dei relativi costi per ciascun periodo di imposta e un per tempo limitato a non più di tre periodi di imposta consecutivi.

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 (§ 1.3).

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, co. 1, DIS) e consentano importanti benefici fiscali a chi apporti mezzi propri al capitale dell'IS in forma societaria o di fondazione (art. 18, co. 3-6, DIS). Non beneficiano, però, di gran parte delle agevolazioni fiscali previste per gli ETS, in particolare, dell'esenzione dall'IMU e, salvo specifiche eccezioni, della deducibilità e detraibilità delle donazioni (art. 83, co. 6, CTS).

Dall'articolazione della disciplina tributaria del Terzo settore discende una prima indicazione operativa: la scelta tra ETS e IS risulta dipendere dalle caratteristiche del “modello di *business*” proprio del singolo ente. Per un ente capace di generare utili in maniera strutturale e, quindi, di finanziare gli investimenti per lo sviluppo dell'attività, il ricorso all'impresa sociale 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.

3.2. *L'amministrazione condivisa. Sussidiarietà, co-programmazione e co-progettazione, opportunità.*

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

Come affermato dalla Corte Costituzionale nella sentenza 20 maggio 2020, n. 131, le caratteristiche proprie degli enti del Terzo settore (§ 1.2) sono state valorizzate come la chiave di volta per un nuovo rapporto collaborativo con i soggetti pubblici: «secondo le disposizioni specifiche delle leggi di settore e in coerenza con quanto disposto dal codice medesimo, agli ETS, al fine di rendere più efficace l'azione amministrativa nei settori di attività di interesse generale definiti dal CTS, è riconosciuta una specifica attitudine a partecipare insieme ai soggetti pubblici alla realizzazione dell'interesse generale». 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 (co-progettazione) (cfr. 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).

Il Terzo settore viene, quindi, delineato come il partner essenziale della pubblica amministrazione per la prestazione dei servizi di *welfare* con conseguente limitazione ai soli enti del Terzo settore (1) all'accesso alle risorse pubbliche per le attività di interesse generale e (2) al coinvolgimento attivo con la pubblica amministrazione.

In questa prospettiva, emerge un ulteriore criterio operativo, in questo caso volto a chiarire l'opportunità o meno per un ente *non profit* di aderire al sistema della Riforma. Infatti, nella misura in cui il rapporto con la pubblica amministrazione sia fondamentale per l'esercizio dell'attività di interesse generale, il margine di scelta per un ente potrebbe essere ridotto. In questo senso, l'adesione al sistema del Terzo settore costituisce un'opzione da valutare con attenzione per la continuità delle proprie attività.

4. Gli Enti ecclesiastici e la Riforma

4.1. Una duplice modalità di adesione

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 attività di «assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura». 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.

In questa prospettiva, gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono aderire alla Riforma secondo una duplice modalità:

- a) mediante la costituzione di un ramo, 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;
- b) attraverso la creazione di un ente civile collegato (= un'associazione, una fondazione o una società), giuridicamente distinto rispetto all'ente, ma soggetto al suo controllo, di regola mediante la nomina dei relativi amministratori. In tal modo, un ente ecclesiastico svolge le attività di

interesse generale in via indiretta: (i) utilizzando la forma giuridica più adeguata alle singole attività di interesse generale e (ii) isolando il patrimonio dell'ente dai rischi dell'attività di interesse generale.

4.2. *Il Ramo*

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, co. 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 (*cf.* Tar Campania, 24 maggio 2023, n. 3158). Per questa ragione, come recentemente 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 ETS 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, co. 2, DIS); (2) non deve prevedere la partecipazione dei lavoratori

e degli utenti alla *governance* (art. 11, co. 5, DIS); (3) in caso di scioglimento volontario o di perdita volontaria della qualifica di impresa sociale non è tenuto a devolvere il patrimonio ad altri ETS o al Fondo per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali (art. 12, co. 5, DIS).

Con riguardo al contenuto del regolamento istitutivo del ramo ETS, la funzione identificativa delle previsioni da recepire è svolta dal D.M. 15 settembre 2020, n. 106 (D.M. 106/20).

In quest'ottica, il Regolamento deve, recepire i profili essenziali della disciplina legale sugli ETS, provvedendo a:

- a) individuare le attività di interesse generale svolte dall'ente (per es., «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 es., la gestione di una struttura di ristorazione o di una libreria: art. 14, co. 2, lett. a, D.M. 106/20);
- b) vietare la distribuzione, anche indiretta, di utili, fondi e riserve (art. 14, co. 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, co. 2, lett. e) e 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, co. 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, co. 2, lett. h), D.M. 106/20].

A differenza di quanto previsto in termini generali per gli altri enti del Terzo settore (*cf.* § 2.1), 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 nel ricorrere di attività di significative dimensioni.

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. 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, co. 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 necessarie per l'iscrizione al RUNTS prima di comparire davanti al notaio.

Nel complesso il modello del ramo è una soluzione che consente di assicurare, nel contempo, la segregazione patrimoniale e la soggezione dei beni ai controlli canonici, ma risulta "anomalo" rispetto ad altre forme organizzative, con la possibile conseguenza che, in caso di attività che richiedano inevitabili rapporti con istituti finanziari, il finanziamento bancario abbia costi elevati.

4.3. *L'ente civile controllato*

In alternativa al modello delineato, l'ente ecclesiastico può decidere di costituire enti civili collegati nelle forme di ETS o di IS. Tali enti risultano giuridicamente distinti, ma soggetti al controllo dell'ente ecclesiastico mediante la nomina dei relativi amministratori. Un tale approccio consente di: (1) utilizzare la forma giuridica ottimale per le singole attività di interesse generale, soprattutto con riguardo all'amministrazione e alla *governance*; (2) mantenere i beni "essenziali" in capo all'ente ecclesiastico, così da conservarne la soggezione al regime canonico; (3) realizzare una allocazione delle attività e delle passività tra soggetti giuridicamente distinti, isolando ciascun componente del gruppo dal rischio di insolvenza dell'altro; (4) distribuire gli utili dell'IS in forma societaria nei limiti previsti dalla legge; (5) facilitare il rapporto con le banche.

Nel contempo, una tale impostazione presenta alcuni limiti. Il modello degli enti civili collegati, infatti: (1) moltiplica i costi di gestione in modo proporzionale al numero dei singoli enti; (2) può determinare - benché sia sempre possibile prevedere forme di vigilanza dell'autorità ecclesiastica riguardanti il rispetto degli insegnamenti della Chiesa da parte degli aderenti e dei responsabili dell'ente (*cfr.* Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, nota n. 4581 del 6 aprile 2023) - una maggiore distanza tra la gestione dell'attività di interesse generale e le caratteristiche istituzionali o il carisma originario; (3) può comportare il rischio di "disaffezioni" da parte dei fedeli di un determinato territorio sotto il profilo della raccolta fondi a causa della gestione delle attività di interesse generale al di fuori del perimetro dell'ente ecclesiastico; (4) secondo quanto espressamente confermato dal DIS, non impedisce, in senso assoluto, la responsabilità di chi esercita il controllo, quando ricorrano le condizioni previste dalla legge.

5. L'adesione alla Riforma da parte degli enti ecclesiastici

5.1. Criteri ed ipotesi di lavoro

Quale che sia il modello mediante il quale un ente ecclesiastico decida di svolgere le proprie attività di interesse generale, il rispetto della disciplina introdotta dalla Riforma richiede di comparare i costi con i numerosi benefici che discendono dall'ingresso nel Terzo settore. Risulta, pertanto, necessario che le attività abbiano dimensioni proporzionate - in termini economici, patrimoniali e organizzativi - ai costi da sopportare. Di qui la necessità di valutare con attenzione come aderire alla Riforma, considerando con intelligenza e prudente ponderazione i molteplici elementi che in tale scelta rilevano ed evitando, di contro, unilaterali sottolineature dell'uno o dell'altro fattore.

In questa prospettiva, ogni valutazione deve essere effettuata considerando:

- a)* la dipendenza dal finanziamento pubblico nello svolgimento delle proprie attività di interesse generale tale per cui l'eventuale decisione di non assoggettare l'esercizio di tali attività alle previsioni della Riforma potrebbe comportare una importante perdita di ricavi;
- b)* le implicazioni dell'adesione alla Riforma sul carattere ecclesiale delle attività e sul patrimonio dell'ente;
- c)* i costi di gestione, con particolare riguardo agli assetti organizzativi e alla tenuta delle scritture contabili;
- d)* le conseguenze fiscali collegate alle scelte dei singoli modelli organizzativi, non solo in termini di opportunità, ma anche di maggiori oneri.

Nella valutazione di questi elementi risulta fondamentale considerare le dimensioni delle attività di interesse generale. Attività capaci di generare importanti

volumi di ricavi annui sono, infatti, maggiormente in grado di assorbire i costi di gestione derivanti dal rispetto delle previsioni della Riforma. Di contro, tali costi appaiono più difficili da sostenere per le attività di medie dimensioni, se non addirittura insostenibili per quelle attività che generano ricavi pari a qualche decina di migliaia di euro all'anno.

Ferma la necessità di rimettere ogni valutazione sulla base delle specificità del caso concreto e alla luce delle possibili modifiche che potranno essere introdotte in attuazione della Delega Fiscale, per poter favorire una riflessione, si propongono di seguito alcuni scenari operativi basati sulla distinzione di tre tipologie di attività:

- a) attività di grandi dimensioni caratterizzate da almeno alcuni dei seguenti elementi: (1) attivo dello stato patrimoniale superiore a € 1.100.000; (2) ricavi annui superiori a € 2.200.000; (3) dipendenti superiori a 12 unità; (4) rilevanti rapporti con banche e fornitori; (5) attività in regime di accreditamento o convenzionamento con la pubblica amministrazione. Potenzialmente in grado di generare utili, da destinare agli investimenti e, in alcuni casi, alle finalità istituzionali dell'ente ecclesiastico, tali attività comportano scelte gestionali capaci di avere ricadute patrimoniali, reputazionali o carismatiche. Esempi di tali attività sono: ospedali, residenze per anziani, università, scuole, grandi opere di assistenza, fondazioni a carattere culturale, enti di turismo sociale, attività di *housing* sociale;
- b) attività di medie dimensioni caratterizzate da almeno alcuni dei seguenti elementi: (1) attivo dello stato patrimoniale compreso tra € 110.000 e € 1.100.000; (2) ricavi annui compresi tra 220.000 e € 2.200.000; (3) dipendenti compresi tra 5 e 12 unità; (4) rapporti con banche e fornitori limitati all'ordinaria amministrazione; (5) attività in regime di accreditamento o convenzionamento con la pubblica amministrazione. Richiedendo investimenti limitati od occasionali, tali attività possono, ordinariamente, essere svolte con l'obiettivo del pareggio di bilancio e comportano scelte gestionali con limitate ricadute patrimoniali, reputazionali o carismatiche. Esempi di tali attività sono: opere educative, opere di assistenza, opere culturali, opere di ospitalità;
- c) attività di piccole dimensioni caratterizzate da almeno alcuni dei seguenti elementi: (1) attivo dello stato patrimoniale inferiore a € 110.000; (2) ricavi annui inferiori a € 220.000; (3) dipendenti inferiori a 5 unità; (4) ridotti rapporti con banche e fornitori; (5) nessuna attività in regime di accreditamento o convenzionamento con la pubblica amministrazione. Non richiedendo investimenti, tali attività sono svolte tipicamente con l'obiettivo del pareggio di bilancio e non comportano scelte gestionali di

particolare rilevanza. Esempi di tali attività sono: le organizzazioni di volontariato a base locale e le piccole opere di beneficenza.

5.2. Le attività di grandi dimensioni

Per attività di grandi dimensioni, una ragionevole ipotesi di lavoro è costituita dall'IS, nelle forme di una società a responsabilità limitata (s.r.l.), avente come unico socio l'ente ecclesiastico. In presenza di attività capaci di generare utili, la configurazione come IS consente di finanziare gli investimenti con utili esenti da tassazione, mentre il ricorso alla s.r.l. con socio unico consente di:

- a) isolare i rischi connessi con l'esercizio dell'attività di interesse generale dalle restanti attività dell'ente ecclesiastico;
- b) ricorrere a un modello ampiamente conosciuto nei contesti bancari e, quindi, ne facilita i rapporti;
- c) assicurare all'ente ecclesiastico, mediante la possibilità di riconoscere diritti particolari al socio unico, un controllo dell'opera, con effetti comparabili ai controlli canonici;
- d) distribuire parzialmente gli utili destinandoli all'attività istituzionale dell'ente ecclesiastico;
- e) facilitare l'eventuale cessione dell'attività e l'ingresso di nuovi soci.

La soluzione prospettata, non è, tuttavia, esente da limiti, infatti, la separazione tra attività ed ente ecclesiastico non esclude in senso assoluto rischi e responsabilità nel caso in cui l'attività sia gestita in violazione dei principi di corretta amministrazione e da ciò derivi un pregiudizio per i creditori. In tali casi, secondo quanto previsto dall'ordinamento italiano (art. 2497 c.c.) l'ente ecclesiastico sarebbe chiamato a rispondere del pregiudizio eventualmente arrecato in conseguenza dell'attività di direzione e coordinamento svolta. A ciò si aggiunga una tematica fiscale. Con alcune limitate eccezioni (come nel caso delle case di riposo) e salvo eventuali modifiche in attuazione della Delega Fiscale (§ 1.5), le esenzioni IVA per le prestazioni sanitarie e socio-sanitarie sono previste solo per gli ETS non commerciali (art. 10, co. 1, Testo Unico IVA, come modificato dall'art. 89 co. 7, CTS). Di qui il rischio di un aumento di costi per il beneficiario, salva la sussistenza di altri presupposti per l'esenzione.

Discorso diverso potrebbe valere per le attività di grandi dimensioni in cui l'aspetto patrimoniale tende a prevalere su quello reddituale, come tipicamente accade con le opere culturali (per es.: una biblioteca storica, un museo). In tal caso, la forma della fondazione ETS non commerciale può consentire una valida alternativa, soprattutto in virtù del più favorevole trattamento fiscale.

5.3. Le attività di media e piccola dimensione

Per l'esercizio di attività di medie dimensioni una ragionevole ipotesi di lavoro è rappresentata dalla costituzione di un ramo ETS non commerciale. I benefici derivanti dalla configurazione come ETS non commerciale, come ad esempio l'esenzione dalle imposte dirette e indirette, rappresentano una fonte di finanziamento fondamentale per la tenuta dei conti. Inoltre, il ramo presenta costi di gestione ridotti rispetto alla costituzione di un ente collegato, essendo possibile utilizzare risorse interne all'ente ecclesiastico per la gestione e i controlli.

Anche in tal caso, la soluzione non è esente da limiti. Per l'ampia casistica che caratterizza le opere di medie dimensioni, risulta, in particolare, necessaria una verifica sulla effettiva corrispondenza delle osservazioni svolte con le caratteristiche del caso concreto. La rilevanza degli investimenti o la disponibilità di risorse all'interno dell'ente ecclesiastico possono, infatti, essere diverse da quelle ipotizzate, così da giustificare, rispettivamente, il ricorso a un ramo IS o l'istituzione di un ente collegato.

Per l'esercizio di attività di piccole dimensioni i costi necessari per il rispetto della disciplina della Riforma superano normalmente i relativi benefici. Per questo motivo, una ragionevole ipotesi di lavoro è costituita dal superamento delle attuali micro-strutture autonome in favore di un modello organizzativo centralizzato.

Tale modello comporta la costituzione di un unico ente in luogo di tante piccole realtà, in cui all'unico ente è affidata l'amministrazione e la *governance*, mentre le attività caratteristiche sono svolte dalle singole realtà territoriali, operanti come articolazioni organizzative dell'unico ente.

Anche in caso di attività di piccole dimensioni, la valutazione circa la possibilità di costituire aggregazioni deve essere valutata alla luce dei singoli contesti. Infatti, in determinati casi, tali operazioni potrebbero comportare una "disaffezione" da parte dei fedeli verso l'opera potendo essere quest'ultima percepita più distante.

6. Indicazioni operative

Da una considerazione complessiva della disciplina della Riforma, soprattutto in relazione alla specifica natura, struttura e fisionomia operativa degli enti ecclesiastici derivano alcune indicazioni operative, utili per avviare un percorso di ripensamento delle realtà ecclesiali alla luce del mutato contesto normativo nell'ambito del quale saranno chiamate ad operare.

Il nuovo sistema supera il tradizionale utilizzo dell'ente *non profit* come strumento per accedere a vantaggi fiscali, richiedendo rilevanti investimenti di carattere professionale e imponendo, pertanto, ponderate decisioni strategiche. Il ripensamento dell'organizzazione delle attività ecclesiali deve tenere in adeguata

considerazione tanto i benefici che derivano dalla Riforma, quanto i costi che essa implica in un'ottica di sostenibilità delle attività nel tempo.

Per tale ragione, è opportuno che operazioni di riorganizzazione, soprattutto di particolare significatività, siano studiate e realizzate sulla base di (1) attente valutazioni giuridiche circa gli assetti organizzativi e le modalità tecnico-giuridiche più adeguate per passare all'eventuale nuovo assetto - anche alla luce delle implicazioni fiscali e giuslavoristiche - nonché di (2) una pianificazione strategica e una programmazione economico-finanziaria che fissino strategie, obiettivi e stimino previsioni di breve-medio periodo.

In questo contesto, l'assunzione delle scelte strategiche deve competere al responsabile ultimo dell'ente ecclesiastico sulla base delle analisi e dei documenti predisposti da figure professionali consapevoli delle peculiarità degli enti ecclesiastici ed esperti nello specifico ambito di intervento. A tal fine, è opportuno che il rapporto con i professionisti sia: (1) basato su preventivi; (2) sia regolato con contratti chiari e a termine in cui vengano fissati gli obiettivi dell'attività.

7. Alcune specifiche situazioni

7.1. Le Onlus e i rami Onlus

Con la Riforma è stata abrogata la disciplina delle Onlus, in particolare l'art. 150, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR), e gli articoli da 10 a 29, d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, ivi incluse le norme relative all'anagrafe delle Onlus. Tale abrogazione non ha, tuttavia, avuto effetto immediato, ma decorrerà dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea di cui al §1.4. Fino ad allora, le Onlus sono chiamate a valutare modalità e tempi per adeguarsi alle disposizioni di CTS e DIS godendo così, senza soluzione di continuità, dei benefici fiscali della Riforma. In caso contrario, il mancato adeguamento e iscrizione al RUNTS nel termine previsto comporta la perdita della qualifica di Onlus e l'obbligo di devolvere l'incremento patrimoniale eventualmente maturato durante il periodo di permanenza presso l'Anagrafe delle Onlus (art. 10, co. 1, lett. f, d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 e Circ. Agenzia delle Entrate 31 ottobre 2007, n. 59/E). Tale devoluzione dovrà avvenire in conformità alla disciplina delle Onlus o alle regole del CTS, a seconda del momento in cui si verifichi la perdita della qualifica di Onlus. Prima dell'autorizzazione della Commissione Europea, infatti, per la perdita della qualifica potrà trovare ancora applicazione la disciplina delle Onlus, così che la devoluzione avrà luogo, in conformità alle previsioni statutarie, in favore di altre Onlus o a fini di pubblica utilità. Dopo tale data, essendo estinte tutte le Onlus non iscritte al RUNTS, troverà ragionevolmente applicazione la previsione della Riforma che impone la devoluzione ad altri enti del Terzo settore in conformità alle

previsioni dello statuto o dell'organo sociale competente, ovvero, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale (art. 9 CTS).

In sostanza, la decisione in ordine alla continuità del ramo Onlus tramite l'adeguamento alla disciplina della Riforma non è, quindi, automatica e richiede un'attenta valutazione alla luce delle considerazioni esposte nei paragrafi precedenti e del rischio di dover devolvere l'incremento patrimoniale maturato durante il periodo di permanenza presso l'Anagrafe delle Onlus in caso di perdita della qualifica di Onlus.

7.2. Piccoli enti e 5 per mille

Nel corso degli anni molte realtà ecclesiali hanno costituito piccoli enti, per lo più con la qualifica di Onlus, finalizzati ad ottenere risorse mediante l'istituto del 5 per mille. Con specifico riferimento a tali piccole attività di raccolta fondi, fermo quanto esposto nei paragrafi § 5.3. e 7.1., può essere prospettato il loro superamento ricorrendo a enti di secondo livello che svolgono attività di intermediazione filantropica. Tali enti (1) mettono a disposizione la propria struttura giuridica e amministrativa e le competenze nella gestione filantropica e finanziaria a favore delle realtà che intendono usufruire dei loro servizi e (2) garantiscono agevolazioni fiscali a favore dei donatori, istituendo appositi fondi nominativi presso i quali vengono raccolte risorse per finalità e obiettivi fissati dai beneficiari. Le donazioni così raccolte vengono, poi, destinate secondo il volere dei beneficiari medesimi.

7.3. Scuole paritarie parrocchiali

Già indebolite dagli esiti della pandemia, le scuole paritarie sono chiamate, oggi, ad "attrezzarsi", in termini di sostenibilità e ricerca dell'innovazione, per far fronte alla potenziale concorrenza della scuola statale destinataria di un'ingente quantità di fondi e contributi messi a disposizione dal c.d. PNRR (= Piano di Ripresa e Resilienza).

Le scuole paritarie e, tra queste, le scuole parrocchiali, rientrano tra gli enti che esercitano senza scopo di lucro attività di interesse generale [art. 5, co. 1, lett. d), CTS e art. 2, co. 1, lett. d), DIS: educazione, istruzione e formazione, anche professionale, ai sensi della l. 28 marzo 2003, n. 53] e possono, pertanto, valutare la possibilità di aderire alle previsioni della Riforma. Ferme le modalità e i criteri con cui una scuola parrocchiale può accedere al regime della Riforma (*cf.* § 4 e 5), anche per le scuole l'adesione si giustifica qualora risulti conveniente per diversificare le fonti di ricavo, "reggere" la concorrenza e garantirsi una maggiore sostenibilità nel tempo. In questa prospettiva, sotto il profilo delle fonti di ricavo, occorre rilevare che la struttura dei conti di tali enti è semplice, ma, al contempo, "rigida": i ricavi dell'attività tipica sono costituiti dai contributi di frequenza (c.d. rette) e dai contributi statali alle scuole paritarie che vengono concessi unicamente

agli enti che svolgono attività scolastica senza scopo di lucro e a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi medi inferiori al costo medio per studente fissato dal Ministero dell'Istruzione.

In questa prospettiva, la possibilità di accedere a risorse pubbliche ulteriori rispetto ai contributi statali alle scuole paritarie e l'opportunità di incrementare le fonti di ricavo mediante le forme di *fundraising* agevolate dalla Riforma, così da poter sostenere gli investimenti necessari per rimanere competitivi con la scuola pubblica "del domani", appaiono elementi in grado di giustificare la valutazione in ordine all'adesione alla Riforma. In tale prospettiva, occorre considerare alcuni fattori. In taluni casi le scuole paritarie potrebbero essere già dotate di alcuni presidi richiesti dalla disciplina della Riforma. È il caso di una scuola paritaria che già presenta un adeguato assetto amministrativo e contabile che consente di redigere annualmente e verificare l'andamento dell'ente: l'ente sostiene già i costi che la Riforma comporta e, quindi, può valutare le opportunità di un ampliamento delle fonti di ricavo derivanti dalla Riforma (= 5 per mille, donazioni da privati e persone giuridiche). In secondo luogo, nell'aderire alle disposizioni della Riforma una scuola parrocchiale deve tenere in adeguata considerazione l'impatto di alcune importanti conseguenze fiscali alla luce dell'attuale disciplina, quali ad esempio l'emersione di plusvalenze imponibili ai sensi dell'art. 58, co. 3, Tuir (*cfr.* § 7.5) e l'applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Sotto quest'ultimo profilo, si può riflettere intorno a modalità intelligenti per contenere i costi che la Riforma comporta, ricorrendo, per esempio, a organizzazioni di secondo livello, destinate a fornire servizi centralizzati a più realtà consentendo, quindi, adeguate economie di scala.

7.4. La riorganizzazione delle Caritas

Nel corso degli anni le Caritas diocesane hanno costituito enti *non profit* (fondazioni diocesane, associazioni aventi anche la qualifica di Onlus, cooperative sociali, ecc.) per la gestione delle proprie e molteplici attività, soprattutto quando tali attività risultavano fiscalmente commerciali o richiedevano l'assunzione di specifiche responsabilità (*cfr.* Conferenza Episcopale Italiana, *Istruzione in Materia Amministrativa*, 2005, n. 90). In tale contesto, la Riforma impone alle Diocesi di esaminare e valutare attentamente eventuali riorganizzazioni delle attività. Tale valutazione deve essere condotta con l'assistenza di professionisti consapevoli delle peculiarità degli enti ecclesiastici ed esperti in materia di Terzo settore. La valutazione richiede, anzitutto, un'analisi degli assetti organizzativi con cui la Caritas svolge le proprie attività e il rispetto delle indicazioni operative previste nel paragrafo § 6.

7.5. Il passaggio dei beni dal ramo istituzionale a quello ETS o DIS

Una possibile conseguenza derivante dalla riorganizzazione delle attività di un ente ecclesiastico in seguito alla decisione di aderire al sistema della Riforma mediante il modello del ramo, è il possibile passaggio di alcuni beni dalla sfera delle attività commerciali a quella delle attività non commerciali, o viceversa. Si pensi, ad esempio, al caso di un ente ecclesiastico che eserciti attività socio-sanitaria verso il pagamento di corrispettivi volti 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; mentre l'esercizio della medesima attività nell'ambito di un ramo ETS si qualificherebbe come non commerciale ai sensi dell'art. 79, CTS.

Con la piena operatività dei criteri previsti dall'art. 79, CTS, (§ 1.4) tale passaggio di beni da attività commerciale a non commerciale potrebbe determinare l'emersione di plusvalenze imponibili ai sensi dell'art. 58, co. 3, Tuir, e, più in generale, conseguenze fiscali connesse alla fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa.

In questo contesto è necessario valutare con attenzione le implicazioni derivanti dalla costituzione di un ramo in applicazione della Riforma. Tuttavia, è auspicabile che nell'esercizio della Delega Fiscale il Governo adotti soluzioni analoghe a quelle previste a suo tempo in materia di Onlus prevedendo l'applicazione di un'imposta sostitutiva sui plusvalori latenti dei beni degli enti del Terzo settore impiegati in attività riqualificate da commerciali a non commerciali in virtù dei criteri dell'art. 79 CTS.

7.6. Monasteri soggetti all'autorità del Vescovo

Con riferimento ai monasteri soggetti all'autorità del Vescovo diocesano, le novità introdotte dalla Riforma hanno un impatto non del tutto significativo. Infatti, tali enti ecclesiastici svolgono, salvo rare eccezioni, minime attività diverse da quelle di religione e culto e per lo più finalizzate a raccogliere fondi per sostenere la vita monastica. In tale prospettiva, valgono le considerazioni svolte ai paragrafi § 5.2 e 7.2.

Non è, tuttavia, da escludere che vi siano monasteri che, per loro stessa dimensione, esercitino, o possano esercitare, attività di interesse generale con volumi tali da giustificare l'esercizio delle medesime nel rispetto della disciplina della Riforma. Si pensi, ad esempio, a monasteri proprietari di beni aventi rilevante valore culturale per cui potrebbe essere ragionevole svolgere attività museale. In tale contesto, valgono le considerazioni svolte ai paragrafi § 5.1, 5.2 e 6. L'esercizio di tali attività nell'ambito delineato dalla Riforma richiede un'attenta valutazione circa gli assetti organizzativi e la predisposizione di *business plan* così da valutare i costi e i contributi derivanti dalla riorganizzazione. Nella prospettiva delineata con l'esemplificazione in esame occorre, in particolare, considerare di mantenere i beni

di interesse culturale all'interno del patrimonio dell'ente ecclesiastico. Una differente configurazione, infatti, sconterebbe il procedimento per l'ottenimento dell'autorizzazione da parte della competente soprintendenza ai beni culturali.