

Il Ramo del Terzo Settore

Disciplina e prospettive

Una (lunga) introduzione

LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

La Riforma del Terzo Settore: riferimenti normativi

- legge delega (L. 6 giugno 2016, n. 106);
- Codice del Terzo Settore (D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 – in breve “CTS”)
- Decreto sull’Impresa Sociale (D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 112 – in breve “DIS”)
- Circa 40 decreti ministeriali attuativi

La Riforma del Terzo Settore: gli enti

- Gli enti ecclesiastici non sono enti del Terzo Settore.
- Gli ETS si costituiscono o assumono la qualifica attraverso l'iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore – che è gestito su base regionale o provinciale.
- Per questa iscrizione è necessario che l'Ente sia munito di uno Statuto che rispetti i requisiti richiesti dalla normativa.
- Alcuni enti preesistenti – le OdV e le APS – non hanno avuto scelta e per conservare la loro qualifica hanno dovuto adeguarsi a quanto stabilito dalla Riforma.
- Le ONLUS han scelto entro il 31 marzo scorso se diventare ETS o IS o se «uscire» dal mondo non-profit non adeguando il proprio Statuto alla Riforma

La Riforma del Terzo Settore: una sintesi

- Gli ETS svolgono prevalentemente almeno una delle 26 attività previste dall'art. 5 c.1 del CTS e possono svolgere attività diverse in modo non prevalente
- Soggetti ad alcuni vincoli e obblighi: divieto distribuzione utili (no per IS), obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento ad altro ETS, controlli contabili e legali, registro dei volontari e loro assicurazione, limite retribuzione manager/operatori.
- Soggetti a vantaggi fiscali e di «ingaggio» con la PA
- Le liberalità destinate agli ETS godono di vantaggi fiscali
- Gli ETS possono ricevere il 5 per mille.
- Gli ETS sono muniti di Statuto conforme alla normativa e acquisiscono la qualifica attraverso il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS)

ETS e Imprese Sociali

- Tecnicamente, con il termine ETS comprende tutti gli enti disciplinati dal 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

- In questa presentazione con ETS si intendono tutti gli enti disciplinati dal CTS ma non le IS, che hanno norme proprie tanto da essere regolate anche da un apposito provvedimento legislativo, il DIS:

Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile, che, in conformità alle disposizioni del presente decreto, esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività.

	ETS	Impresa sociale
Fonte normativa	D.lgs. 117/2017 (Codice del Terzo Settore – CTS)	CTS + D.lgs. 112/2017
Nozione	Categoria generale di enti privati senza scopo di lucro che perseguono finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale	Qualificazione giuridica attribuita a un ente che esercita stabilmente attività d’impresa di interesse generale con finalità civiche
Rapporto tra le due figure	Categoria ampia	Specie particolare: l’impresa sociale è sempre ETS
Forma giuridica	Associazioni, fondazioni, altri enti privati, reti associative	Qualsiasi forma (associazione, fondazione, cooperativa, società di capitali o di persone)
Attività	Attività di interesse generale (art. 5 CTS), anche non imprenditoriali	Attività di interesse generale esercitate in forma di impresa
Qualifica imprenditoriale	Non necessaria	Essenziale
Iscrizione RUNTS	Necessaria per acquisire la qualifica di ETS	Necessaria in sezione dedicata del RUNTS
Scopo di lucro	Divieto di lucro (art. 8 CTS)	Divieto di distribuzione degli utili (con limiti e reinvestimento obbligatorio)
Lavoratori	Ammessi; volontariato centrale in molte tipologie	Centralità del lavoro; possibile prevalenza di lavoro retribuito
Governance	Modelli flessibili, spesso associativi	Governance più strutturata, di regola “aziendalizzata”
Trasparenza e controlli	Obblighi variabili (bilancio, bilancio sociale in certi casi)	Obbligo di bilancio sociale e maggiori controlli
Finalità prevalente	Utilità sociale in senso ampio	Utilità sociale con modalità imprenditoriale

Il Ramo Terzo Settore

Il regime fiscale di enti e rami TS - IS

	Impresa Sociale	ETS commerciale	ETS non commerciale
Regime normativo	Titolo X CTS + DIS	Titolo X CTS	Titolo X CTS
IRES – soggettività	Sempre soggetto IRES	Sempre soggetto IRES	IRES solo per i redditi da attività “diverse”
Base imponibile IRES (aliquota sempre al 24%)	Reddito complessivo	Reddito complessivo	Solo redditi da attività diverse
Regimi forfetari	Non applicabili	Solo per ODV e APS (art. 86 CTS)	Art. 80 CTS oppure art. 86 CTS (ODV/APS)
IRAP	Dovuta con base imponibile il valore della produzione netta	Dovuta con base imponibile il valore della produzione netta	Dovuta con base imponibile “retributiva”
IVA	Regime speciale: esenzione o aliquota 5% per attività qualificate	Regole ordinarie IVA (con esenzioni ETS prorogate al 2036)	Regole ordinarie IVA (con esenzioni ETS prorogate al 2036)
Utili / avanzi	Possibilità limitata di distribuzione	Divieto di distribuzione	Divieto di distribuzione
Contributi, liberalità, quote	Imponibili IRES	Imponibili IRES	Non imponibili IRES
IMU	Non esente	Non esente	Esente a determinate condizioni

Quando un ETS è un ente commerciale?

- Le Imprese Sociali sono sempre enti commerciali
- L'ETS assume qualifica di «ente commerciale» se i ricavi da attività commerciali superano le entrate derivanti da attività non commerciali.
- Le attività degli ETS non sono commerciali:
 - se svolte a titolo gratuito (es. corso di formazione per disoccupati; servizi di ascolto psicologico per persone fragili).
 - se svolte a titolo oneroso a condizione che i corrispettivi che non superino i costi effettivi (es. servizio di assistenza ai disabili sostenuto con contributo utenti).
 - Se svolte a titolo oneroso qualora i ricavi non superino di oltre il **6 per cento** i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e **per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi**.

II Ramo Terzo Settore

Esempio 1

Anno	Ricavi	Costi	% di eccedenza ricavi sui costi	Natura attività
t1	101.000,00	100.000,00	1,00%	Non commerciale
t2	102.000,00	100.000,00	2,00%	Non commerciale
t3	105.000,00	100.000,00	5,00%	Non commerciale
t4	90.000,00	100.000,00	Negativa	Non Commerciale
t5	102.500,00	100.000,00	2,50%	Non Commerciale
t6	103.000,00	100.000,00	3,00%	Non commerciale

Esempio 2

Anno	Ricavi	Costi	% di eccedenza ricavi sui costi	Natura attività
t1	101.000,00	100.000,00	1,00%	Non commerciale
t2	102.000,00	100.000,00	2,00%	Non commerciale
t3	103.000,00	100.000,00	3,00%	Non commerciale
t4	105.000,00	100.000,00	5,00%	Commerciale
t5	102.500,00	100.000,00	2,50%	Commerciale
t6	93.000,00	100.000,00	Negativa	Non commerciale

II Ramo Terzo Settore

Esempio 3

Anno	Ricavi	Costi	% di eccedenza ricavi sui costi	Natura attività
t1	101.000,00	100.000,00	1,00%	Non commerciale
t2	102.000,00	100.000,00	2,00%	Non commerciale
t3	107.000,00	100.000,00	7,00%	Commerciale
t4	93.000,00	100.000,00	Negativa	Non commerciale

Il test di non commercialità è fondamentale

Si parla di doppio test di non commercialità: il primo riguarda ogni attività svolta dall'ente, il secondo ha ad oggetto l'ente nel suo complesso.

1. Le attività degli ETS non sono commerciali:

- se svolte a titolo gratuito (es. corso di formazione per disoccupati; servizi di ascolto psicologico per persone fragili).
- se svolte a titolo oneroso a condizione che i corrispettivi che non superino i costi effettivi (es. servizio di assistenza ai disabili sostenuto con contributo utenti).
- Se svolte a titolo oneroso qualora i ricavi non superino di oltre il **6 per cento** i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e **per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi**.

2. Secondo test per verificare che i ricavi da attività commerciali non superino le entrate derivanti da attività non commerciali.

Primo Test di NON commercialità

Test di NON commercialità

Corrispettivi < costi effettivi

Corrispettivi

Ai fini della determinazione dei corrispettivi si tiene conto anche contributi corrisposti da enti pubblici, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento (es. ticket sanitari).

I contributi da utilizzare per l'applicazione del test di non commercialità sono quelli aventi natura corrispettiva.

Costi effettivi

Si determinano 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 e generali. Nella nozione di costi effettivi non vi rientrano i costi figurativi (es. volontari). Sul punto Circolare 1/E del 19.02.2026.

Dobbiamo chiederci:

- Cosa si intende per corrispettivi e costi effettivi?
- Come si applica il test in presenza di più attività di interesse generale?
- Cosa succede in presenza di costi promiscui?

Primo test di non commercialità

Regola generale:

In caso di svolgimento di più attività di interesse generale, esse dovranno essere considerate:

- ✓ globalmente (se presentano caratteristiche omogenee sotto il profilo strutturale e funzionale in ragione di elementi oggettivi);
- ✓ singolarmente (qualora le attività risultino disomogenee).

Indici di omogeneità

- presenza di entrate e costi promiscui;
- utilizzo di locali o risorse comuni;
- impiego di personale condiviso;
- sussistenza di un collegamento funzionale che renda unitario lo svolgimento delle attività stesse.

Indici di disomogeneità

- appartenenza delle attività a diverse sezioni del codice ATECO rappresentative dei macrosettori economici;
- tenuta di contabilità separata tra le diverse attività.

Eccezione:

Enti di minori dimensioni (ricavi/entrate < € 300.000) possono considerare le attività di interesse generale eventualmente svolte come un'unica attività.

Primo test di non commercialità

Criteri di imputazione dei costi promiscui

I costi promiscui sono i costi riferiti allo svolgimento di attività di interesse generale e/o attività diverse, e/o attività di raccolta fondi.

Il problema dei costi promiscui si pone:

- in caso di attività di interesse generale considerate singolarmente (per suddividere i costi promiscui all'interno di ciascun settore di attività);
- in caso attività di interesse generale considerate globalmente (o unica attività di interesse generale) in presenza anche di attività diverse e/o raccolta fondi.

I criteri proposti dall'Agenzia delle Entrate (Circolare 1/E del 19.02.2026 par.2.2.1) per la ripartizione dei costi promiscui sono:

Ricavi da attività di interesse generale (attività diverse e/o raccolta fondi)

Ricavi da attività di interesse generale + da attività diverse e/o raccolta fondi
alle quali il costo promiscuo fa riferimento

Primo test di non commercialità

Ramo ETS degli enti ecclesiastici – costi promiscui?

Vi possono essere dei costi promiscui imputabili in parte all'attività istituzionale dell'Ente (non ricompresa nel ramo ETS) e in parte all'attività di interesse generale svolta nel ramo ETS.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate non affronta questa particolare circostanza.

Suggeriamo di ridurre al minimo la presenza di questi costi per evitare contestazioni con l'Agenzia delle Entrate il cui esito potrebbe avere delle ripercussioni sul test di commercialità.

Sul punto, si auspicano urgenti e tempestivi chiarimenti per gli enti ecclesiastici che costituiscono il ramo.

Primo test di non commercialità

Margine di tolleranza
(art. 79, comma 2 bis)



Le attività di interesse generale si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 6 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi.

Scostamento entro il 6%

L'Ente:

- continua ad essere un ente del terzo settore (quindi non perde la qualifica di ETS);
- l'attività di interesse generale che non ha superato il «test» per tre periodi di imposta **consecutivi** viene qualificata come commerciale.

Nel periodo di prima applicazione, il triennio decorrerà dal primo periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2026.

Scostamento superiore al 6%

L'Ente:

- continua ad essere un ente del terzo settore (quindi non perde la qualifica di ETS);
- l'attività di interesse generale che presenta un avanzo superiore al 6% viene qualificata come commerciale a decorrere dal periodo di imposta nel corso del quale si verifica tale scostamento.

**Natura commerciale e/o non commerciale degli ETS:
il secondo test di non commercialità**

Art. 79, comma 5) paragrafo 1 [Enti non commerciali]

Si considerano non commerciali gli enti del Terzo Settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 [2 bis] e 3 del presente articolo.

Art. 79, comma 5) paragrafo 2 [Enti commerciali]

Indipendentemente dalle previsioni statutarie, gli enti del Terzo Settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 [2 bis] e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali.

Principio:

L'ETS assume qualifica di «ente commerciale» se i ricavi da attività commerciali superano le entrate derivanti da attività non commerciali.

Secondo test di commercialità

Natura commerciale e/o non commerciale degli ETS

ENTRATE COMMERCIALI

- Ricavi da AIG svolte con modalità commerciali (test 6% non superato);
- Ricavi da attività diverse svolte con modalità commerciali;
- Contributi per AIG commerciali e attività diverse svolte con modalità commerciali
- Sponsorizzazioni (che non rispettano i criteri di cui all'art. 6);
- proventi da raccolta fondi svolte con continuità o nell'ambito di una AIG commerciale.

Non rilevano i ricavi da attività diverse commerciali svolte occasionalmente, in quanto ai fini della qualificazione, rilevano soltanto le attività svolte in forma di impresa.

Prevalenti



ENTE COMMERCIALE

ENTRATE NON COMMERCIALI

- i contributi;
- le sovvenzioni;
- le liberalità;
- le quote associative dell'ente;
- proventi ex art. 84 e 85 del CTS
- ogni altra entrata assimilabile alle precedenti;
- i proventi e le entrate relativi ad attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali;
- proventi e entrate derivanti da attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e da attività svolte da ex IPAB (art. 79 comma 3);
- entrate da raccolta fondi
- “valore normale» delle cessioni di beni e prestazioni di servizi afferenti alle attività svolte “con modalità non commerciali”.

Prevalenti



ENTE NON COMMERCIALE

I contributi

Test di commercialità delle AIG (corrispettivi < costi effettivi).

Nella nozione di corrispettivo devono essere inclusi anche gli eventuali apporti economici (da enti pubblici nazionali o internazionali) **aventi natura sinallagmatica**. Sul punto Circolare 1/e del 19.02.2026 ph. 2.2.1.

Non rilevano ai fini del suddetto calcolo, i contributi di natura **NON sinallagmatica**.

TEST di prevalenza (per la determinazione della natura commerciale/ non commerciale dell'ente).

Rientrano nella categoria delle **entrate NON commerciali**:

- ✓ i contributi, pubblici e privati, **NON aventi natura di corrispettivo** destinati a finanziare attività di interesse generale svolte con modalità NON commerciale;
- ✓ contributi di **natura corrispettiva** che hanno partecipato allo svolgimento di attività di interesse generale non commerciali.

Rientrano nella categoria delle entrate commerciali:

- ✓ pubblici e privati, **NON aventi natura di corrispettivo**, destinati a finanziare attività di interesse generale svolte con modalità commerciale;
- ✓ contributi pubblici di **natura corrispettiva** percepiti nello svolgimento di attività di interesse generale di tipo commerciale.

I contributi e gli apporti erogati da amministrazioni pubbliche

Art. 79, comma 4 lett. b)

Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore di natura non commerciale ai sensi del comma 5:

✓ *i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche per lo svolgimento, anche in regime di accreditamento, delle attività di interesse generale.*



CIRCOLARE N. 1/E

L'agevolazione, rilevante ai fini IRES, è subordinata alle seguenti condizioni:

- 1) i contributi e gli apporti devono essere erogati da parte di amministrazioni pubbliche⁹⁹;
- 2) detti contributi e apporti devono essere erogati per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento¹⁰⁰, di attività di interesse generale di cui all'articolo 5 del CTS;
- 3) l'ente beneficiario deve qualificarsi come ETS di natura non commerciale, ai sensi dell'art. 79, comma 5, del CTS.

I contributi e gli apporti erogati da amministrazioni pubbliche

Ai fini dell'applicazione di questa norma agevolativa, occorre preliminarmente:

1. effettuare il test di commercialità delle AIG (corrispettivi < costi effettivi);
2. effettuare il test di prevalenza (per la determinazione della natura commerciale/ non commerciale dell'ente).

L'agevolazione, in presenza di tutti i requisiti previsti:

- ✓ si applica soltanto quando l'Ente si qualifica come ETS non commerciale;
- ✓ consiste nella non imponibilità di tutti i contributi sia quelli a fondo perduto, sia a quelli aventi natura sinallagmatica (ancorché afferenti ad attività di interesse generale svolte con modalità commerciali).

Nel caso di attività di interesse generale svolte con modalità commerciali, sono considerati deducibili solo i costi inerenti ai ricavi imponibili.

Le spese generali possono essere dedotte secondo un criterio di proporzionalità.

Diversamente, i contributi sono da considerarsi imponibili:

- ✓ quando si riferiscono ad attività diverse «commerciali»;
- ✓ quando l'ETS ha natura commerciale.

Ciò che riguarda i nostri enti

GLI ENTI ECCLESIASTICI E LA RIFORMA

Gli Enti Ecclesiastici Civilmente Riconosciuti (ECCR)

- Sono enti propri dell'ordinamento canonico che sorgono e sono regolati dalle norme dell'ordinamento della Chiesa. Sono costituiti, quindi, con un atto dell'autorità ecclesiastica e non di un notaio;
- Il riconoscimento da parte dello Stato avviene attraverso l'iscrizione nel Registro delle Persone Giuridiche curato dalla Prefettura;
- Presso il Registro delle Persone Giuridiche sono depositati le norme per il funzionamento dell'ente, il nome del legale rappresentante e le sue limitazioni.
- La normativa canonica prevede che il legale rappresentante possa compiere atti eccedenti l'ordinaria amministrazione solo con l'autorizzazione del proprio «ente tutorio».

Gli Enti Ecclesiastici Civilmente Riconosciuti (ECCR)

- Principali fonti Normative di riferimento:
 - L. 121/1985, art. 7 – Ratifica dell’Accordo di Revisione del Concordato del 1984
 - L. 222/1985 – regola il riconoscimento degli Enti ecclesiastici (e le sue conseguenze). Anche questa è una legge di derivazione concordataria scritta da una commissione paritetica Italia – Santa Sede
 - Nota verbale tra la Santa Sede e la Repubblica italiana, 30 aprile 1997

Le attività degli EECR

- «Il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività» (art. 20 Cost.)
- Svolgono tipicamente attività «di religione e di culto»: «quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana» (L. 222/1985);
- Possono svolgere attività diverse, anche attività «di interesse generale».
- Gli Enti Ecclesiastici possono concludere accordi o convenzioni con gli Enti Pubblici (L. 8 novembre 2000, n. 328 art. 1 c.4).

L'importanza dell'ente ecclesiastico

- Le attività di religione o culto svolte dall'ente ecclesiastico non costituiscono reddito imponibile e non richiedono autorizzazioni amministrative per il loro svolgimento (ad esempio, per aprire un «centro estivo» è necessario presentare una SCIA, per iniziare un «oratorio estivo» parrocchiale la SCIA non è necessaria)
- Lo Stato è tenuto a rispettare la struttura e la finalità di tali enti.
- I controlli canonici sono rilevanti per l'ordinamento civile: l'art. 18 L. 222/1985 sancisce la nullità o l'inefficacia degli atti posti dall'amministratore di un ente ecclesiastico senza le autorizzazioni previste dalla norme della Chiesa.
- Tutela della libertà della Chiesa, che per l'ordinamento civile rappresenta la dimensione istituzionale della libertà religiosa.

Sono Enti Ecclesiastici Civilmente Riconosciuti

- Diocesi
 - Parrocchie
 - Seminari
 - Istituti Religiosi
 - Associazioni Pubbliche di Fedeli
 - Fondazioni canoniche
-
- In Italia gli enti ecclesiastici sono circa 35mila di cui circa 25mila Parrocchie

Gli Enti Ecclesiastici e Riforma del Terzo Settore – Documenti CEI

- Prime indicazioni operative – 2024
- Primo Vademecum – giugno 2025
- Secondo Vademecum – aprile 2026
<https://giuridico.chiesacattolica.it/indicazioni-operative-sulla-riforma-del-terzo-settore/>
- Bozze di Regolamento <https://giuridico.chiesacattolica.it/modelli-di-regolamento-per-la-costituzione-di-un-ramo-ente-del-terzo-settore-o-impresa-sociale-da-parte-di-un-ente-ecclesiastico/>

Per gli Enti Ecclesiastici la Riforma del Terzo Settore riguarda le attività

- Gli EECR sono Enti dell'ordinamento canonico e non dell'ordinamento italiano, per questo non possono trasformarsi in ETS
- Tuttavia, gli EECR possono assoggettare le loro «attività di interesse generale» al regime previsto dalla Riforma (art. 5 CTS e art. 2 DIS)
- Lo strumento previsto dal Codice TS e dalla Disciplina IS è il «ramo»
- Per costituire un ramo è necessario: adottare un Regolamento, destinare un patrimonio, tenere scritture contabili separate (art. 4 c. 3 CTS; art. 1 c. 3 DIS)
- «le norme del presente Decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5, nonché delle eventuali attività diverse di cui all'articolo 6 a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore».

Costituire un Ramo non è un obbligo!

- Nessuna legge impone a un Ente che gestisce un'attività di interesse generale di assoggettarsi alla disciplina del TS
- Non è scontato che un Ente religioso costituisca un ramo, ben potendo continuare a gestire l'attività come ha fatto fino ad oggi
- Per gli Enti Ecclesiastici rimane la possibilità di stringere accordi o convenzioni con gli Enti Pubblici (L. 8 novembre 2000, n. 328 art. 1 c.4)
- Le scuole non perdono la parificazione né i relativi contributi pubblici
- È sempre necessaria una valutazione **caso per caso**

Perché un «Ramo» e non un «ente veicolo»?

- Il «Ramo» non è un soggetto differente dall'ente ecclesiastico, non ha un CF o una P. IVA propria
- Le attività del «Ramo» rimangono attività di un ente ecclesiastico, certamente «di interesse generale» ma anche «confessionalmente orientate»;
- I beni del «Ramo» rimangono beni ecclesiastici e pertanto soggetti al regime delle autorizzazioni canoniche. In altre parole: è necessaria l'autorizzazione non solo per costituire il «Ramo» e destinare il patrimonio ma anche, successivamente, per tutte le alienazioni, gli atti peggiorativi del patrimonio stabile e per gli atti di straordinaria amministrazione.

Il Ramo Terzo Settore

Costi e limitazioni	Vantaggi
Vincolo di utilizzo per gli utili	Detraibilità offerte
Vincolo di devoluzione del patrimonio incrementale	5 per mille
Maggiori costi di gestione	Segregazione patrimoniale
	Rapporti «privilegiati» con la PA: Co-programmazione co-progettazione
	Possibilità di una nuova governance
Regime fiscale	

**In caso di attività commerciali con utili bassi:
Ramo TS o Ramo IS?**

- Valutazione caso per caso. In particolar modo si tengano presente queste variabili:
- IMU: esente solo per TS
- IRAP: base imponibile sull'utile per IS; sul costo del lavoro per TS.
- I Rami TS non possono distribuire mai utili

**In caso di attività commerciali con utili superiori al 6%:
Ramo TS o Ramo IS?**

- Sicuramente IS
- Se assumesse qualifica TS avrebbe solo svantaggi:
 - No esenzione IMU
 - No esenzione IRES per utili reinvestiti
 - No possibilità di utilizzare parte degli utili per altri scopi
 - Tassazione di offerte e donazioni

Una nuova governance? I «Rami» cittadini o di vicaria foranea

- Di per sé la costituzione di un Ramo non modifica la governance dell'ente. Pertanto, il Ramo di una Parrocchia avrà come legale rappresentante e amministratore unico il Parroco.
- Tuttavia, attività organizzate da più Parrocchie, per esempio quelle dello stesso Comune o della medesima vicaria foranea, potranno essere formalmente svolte dal Ramo di una Parrocchia.
- In questo caso, il Regolamento del Ramo può prevedere che l'amministrazione sia affidata ad un consiglio, magari nominato dalle Parrocchie coinvolte.
- Vincoli: stesso legale rappresentante e stesso nome della Parrocchia.

Mutamento della qualifica

ETS commerciale -> ETS NON commerciale

Passaggio dei beni dalla sfera commerciale a quella istituzionale.

Disciplinato dall'art. 79 bis del CTS introdotto dal D. Lgs. 4 dicembre 2025.

Si tratta di una norma agevolativa che disciplina **la sospensione delle plusvalenze** realizzate per destinazione dei beni a finalità diverse dall'esercizio dell'impresa.

**Art. 79 bis
CTS**

plusvalenza derivante dal passaggio dei beni dalla sfera commerciale a quella istituzionale.

NON IMPONIBILE SU OPZIONE

a condizione e fintantoché i beni siano utilizzati dall'ente per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di **finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.**

Il passaggio dei beni strumentali alla sfera non commerciale

Quando cessa il regime agevolato della sospensione dalla tassazione?

Il regime agevolato cessa e le plusvalenze concorrono alla formazione del reddito:

1. nel caso di destinazione dei beni per finalità diverse da quelle **civiche, solidaristiche e di utilità sociale**;
2. cessione o di risarcimento, la plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato del bene.

In caso di destinazione a finalità diverse:

VALORE NORMALE – COSTO NON AMMORTIZZATO

Plusvalenza

Oppure, in caso di cessione o risarcimento:

CORRISPETTIVO/INDENNIZZO – COSTO NON AMMORTIZZATO

Al netto degli oneri accessori di diretta imputazione.

Il passaggio dei beni strumentali alla sfera non commerciale

La plusvalenza, eventualmente determinata, concorre alla formazione del reddito ai sensi dell'art. 86, comma 4 del TUIR (plusvalenze patrimoniali).

La Legge di bilancio 2026 (art. 1, comma 42 della L. 199/2025) ha modificato l'art. 86, comma 4 del TUIR.

Più precisamente, ha eliminato, per le plusvalenze realizzate dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025 (il 2026, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare), la facoltà di accedere al beneficio del frazionamento (in 5 anni) a fronte di un periodo di possesso minimo, fatte salve alcune eccezioni (aziende e diritti di utilizzo delle prestazioni sportive).

Per effetto di tale modifica, le plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 79 bis CTS (che non beneficiano della sospensione) concorreranno alla formazione del reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui si intendono «realizzate».

Per gli enti ecclesiastici, le disposizioni di cui all'art. 79 *bis* si applicheranno esclusivamente ai beni ricompresi nel «patrimonio destinato» e indicati nel regolamento ETS.

GRAZIE!