

Enti ecclesiastici e Riforma del Terzo Settore

Indicazioni operative per Diocesi e Parrocchie – aprile 2026

Parte I – La Riforma del Terzo Settore: una sintesi

<i>Introduzione</i>	2
<i>Caratteristiche soggettive e oggettive degli enti del Terzo Settore</i>	2
<i>Enti del Terzo Settore e Imprese Sociali</i>	4
<i>Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS)</i>	5
<i>Il regime fiscale: una sintesi</i>	6
<i>Il doppio test di non commercialità</i>	11
<i>Passaggio di beni strumentali dall'attività commerciale a quella non commerciale per effetto del mutamento della qualificazione fiscale dell'attività</i>	14
<i>L'amministrazione condivisa. Sussidiarietà, co-programmazione e coprogettazione, opportunità.</i>	15
<i>Il 5 per mille</i>	16
<i>I volontari nella Riforma del Terzo Settore</i>	16
<i>Gli enti ecclesiastici e la Riforma del Terzo Settore</i>	17
<i>Il Ramo Terzo Settore o Impresa Sociale di un ente ecclesiastico</i>	17

Parte II – Indicazioni operative

<i>Principi generali</i>	21
<i>Le attività di oratorio</i>	21
<i>Le attività caritative</i>	22
<i>I Rami di beneficenza</i>	23
<i>L'attività scolastica, sanitaria e sociosanitaria e le altre attività commerciali</i>	24
<i>Le licenze canoniche e le valutazioni necessarie per il loro rilascio</i>	24
<i>Una rete associativa di enti di ispirazione ecclesiale</i>	25
<i>Approfondimenti, domande e buone prassi</i>	26

Parte I – La Riforma del Terzo Settore: una sintesi

Introduzione

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

L’entrata in vigore della Riforma ha necessitato di numerosi provvedimenti attuativi e per questo è stata progressiva: dopo la promulgazione del CTS e del DIS nel 2017, a fine 2021 è entrato in funzione il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore e solo dal 1° gennaio 2026 sono in vigore anche le più rilevanti misure fiscali.

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

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

Nel giugno 2025 veniva pubblicata la prima versione di questo documento finalizzato a fornire indicazioni a Diocesi, Parrocchie e agli enti ecclesiastici ad esse afferenti. Viene, ora, aggiornato a seguito della Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 1/E del 19 febbraio 2026 e del decreto legislativo 4 dicembre 2025, n. 186 che ha introdotto un particolare regime per il passaggio di beni strumentali dall’attività commerciale a quella non commerciale per effetto del mutamento della qualificazione fiscale dell’attività.

Caratteristiche soggettive e oggettive degli enti del Terzo Settore

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

Le “attività di interesse generale” sono tassativamente individuate dalla Legge: sono 26 elencate all’art. 5 del CTS e 22 all’art. 2 della DIS. Sono attività molto diverse tra loro: si va da

“interventi e prestazioni sanitarie” all’“educazione, istruzione e formazione professionale”; dalla “tutela degli animali” alla “produzione, all'accumulo e alla condivisione di energia da fonti rinnovabili”; dalla “radiodiffusione” alla “formazione extra-scolastica”.

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

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

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

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

Ai sensi dell’art. 4, comma 2 CTS, «*Non sono enti del Terzo settore le amministrazioni pubbliche (...), le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonche' gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti*», ad eccezione delle ex IPAB.

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

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

Tali caratteristiche:

- (1) radicano gli enti del Terzo Settore nell’alveo dei principi costituzionali in quanto esprimono il pluralismo sociale affermato dall’art. 2 della Costituzione, concorrono

all'eguaglianza sostanziale di cui all'art. 3 della Carta costituzionale e realizzano la sussidiarietà orizzontale richiamata dall'art. 118 c. 4 della Costituzione mediante anche il loro coinvolgimento attivo nella programmazione, nella progettazione e nell'organizzazione degli interventi e dei servizi nei settori di propria competenza (cd. amministrazione condivisa);

- (2) giustificano il riconoscimento di un regime fiscale di favore in virtù della loro indiretta partecipazione alla spesa pubblica.

Enti del Terzo Settore e Imprese Sociali

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

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

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

- a) l'atto costitutivo deve prevedere specifici criteri di onorabilità, professionalità e indipendenza per quanti assumono cariche sociali (art. 7 c. 3 DIS);
- b) le imprese profit, società con unico socio persona fisica e pubbliche amministrazioni, ad eccezione delle associazioni o fondazioni ex Ipab, non possono esercitare attività di direzione e coordinamento ovvero detenere il controllo (art. 4 c. 3 DIS);
- c) devono essere adottate, salvo il caso di cooperative a mutualità prevalente o enti religiosi, forme adeguate di coinvolgimento di lavoratori e utenti (come disciplinate dalle Linee Guida di cui al Decreto M.L.P.S. 7.9.2021), che possono giungere, nel caso di imprese sociali di medie o grandi dimensioni, alla presenza obbligatoria di un amministratore e di un componente dell'organo di controllo nominato da lavoratori o utenti (art. 11 DIS).

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

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

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

Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS)

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

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

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

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

Con l'iscrizione al RUNTS è possibile acquisire anche la personalità giuridica in deroga alle previsioni del D.P.R. 10 febbraio 2001, n. 361, qualora ne ricorrano i presupposti (cioè il patrimonio minimo di € 15.000 per le associazioni, di € 30.000 per le fondazioni). In tal ultimo caso e nelle ipotesi di iscrizione di enti aventi già la personalità giuridica, la domanda di iscrizione è presentata dal notaio che ha redatto l'atto di costituzione o lo statuto modificato in adeguamento alla disciplina della Riforma. Il notaio dovrà, altresì, attestare la sussistenza del patrimonio minimo richiesto dal CTS avvalendosi di una relazione giurata in caso di conferimento di beni diversi dal denaro (art. 22 CTS).

Negli altri casi, la domanda è presentata dal legale rappresentante o, nel caso in cui l'ente partecipi ad una rete associativa ai sensi dell'art. 41 CTS, dal rappresentante della rete medesima. In quest'ultimo caso dovranno essere caricati nel portale a corredo della domanda anche copia del mandato che legittima il legale rappresentante della rete a depositare la domanda in nome e per conto dell'ente associato e l'attestazione di adesione dell'ente alla rete associativa. La domanda potrà essere compilata, sottoscritta e presentata, altresì, da persona delegata dal legale rappresentante dell'ente o della rete associativa (art. 8, co. 2-bis, Decreto M.L.P.S. 15 settembre 2020, n. 106, così come modificato dal decreto M.P.L.S. 13 gennaio 2026).

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

Il regime fiscale: una sintesi

Lo svolgimento di attività di interesse generale comporta una partecipazione indiretta alla spesa pubblica da parte degli enti del Terzo Settore cosicché un'eventuale soggezione all'ordinario regime fiscale rischierebbe di configurarsi come una doppia imposizione.

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

Una buona parte delle norme fiscali della Riforma sarebbero dovute entrare in vigore a seguito di un'apposita autorizzazione della Commissione europea. Dopo quasi 8 anni dalla promulgazione del CTS e della DIS, il 7 marzo 2025 è stata notificata la *Comfort Letter* della Commissione relativa al regime fiscale della Riforma. Successivamente, il D.L. 17 giugno 2025, n. 84, ha stabilito che la maggior parte delle disposizioni tributarie ancora inefficaci entrassero in vigore il 1° gennaio 2026.

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

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

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

L'art. 79 CTS, è la norma fondamentale per determinare la natura commerciale o non commerciale degli enti del Terzo Settore. Tale determinazione deriva da un procedimento che muove, anzitutto, dalla qualificazione fiscale delle attività di interesse generale svolte dall'ente. In particolare, le attività di interesse generale possono essere qualificate come non commerciali qualora siano «svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi» determinati «computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari» (art. 79 c. 2 CTS). È, tuttavia, riconosciuta la possibilità che l'attività conservi la qualifica “non commerciale” anche in presenza di ricavi non superiori al 6% dei relativi costi per ciascun periodo di imposta e per un tempo limitato a non più di tre periodi di imposta consecutivi.

In virtù di ciò, vengono sempre considerate commerciali le attività di interesse generale esercitate dietro il versamento di corrispettivi che superano i costi sostenuti oltre i limiti menzionati. Inoltre, vengono sempre considerate commerciali, ai fini del test di non commercialità, le eventuali attività diverse svolte dall'ente del terzo settore.

Qualora un ente del terzo settore eserciti prevalentemente attività di interesse generale non commerciali si qualifica come non commerciale.

Gli ETS non commerciali godono (1) di un regime di esenzione quasi generalizzata 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). Si deve anche osservare che non concorrono alla formazione del reddito degli ETS non commerciali:

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

Gli ETS non commerciali, a differenza di quelli commerciali e delle IS, beneficiano dell'esenzione IMU per gli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive (art. 82 c.6).

La legge di Bilancio 2026 (L. n. 199 del 30 dicembre 2025), con una norma di interpretazione autentica, ha precisato che, ai fini dell'esenzione IMU, lo svolgimento delle attività assistenziali e delle attività sanitarie si intende effettuato con modalità non commerciali quando le stesse:

- a) sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le regioni e gli enti locali, sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico e prestano a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto dell'Unione europea e nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale;
- b) se non accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le regioni e gli enti locali, sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

Ai fini dell'esenzione non rilevano gli eventuali importi di partecipazione alla spesa da parte dell'utente o dei familiari, in quanto tale forma di cofinanziamento risulta necessaria al fine di garantire la copertura del servizio universale e nemmeno l'inserimento degli immobili utilizzati per lo svolgimento delle attività assistenziali e delle attività sanitarie in una specifica categoria catastale.

La stessa legge di Bilancio 2026 ha anche stabilito un'altra norma interpretativa: le attività didattiche svolte negli immobili posseduti e utilizzati da enti non commerciali, si intendono

svolte con modalità non commerciali quando il loro corrispettivo medio percepito è inferiore al Costo Medio per Studente (CMS) pubblicato annualmente dal Ministero dell'istruzione e del merito nonché dal Ministero dell'università e della ricerca.

Le IS, di contro, possono operare generando utili, che non sono, tuttavia, soggetti a tassazione nella misura in cui siano reinvestiti nello svolgimento dell'attività statutaria (o, in caso di enti religiosi, nell'esercizio delle attività previste dal regolamento), o a incremento del patrimonio (art. 18 c. 1 DIS) e consentono importanti benefici fiscali a chi apporti mezzi propri al capitale dell'IS in forma societaria e di fondazione (art. 18 cc. 3-5 DIS: questa previsione è ancora in attesa di autorizzazione da parte della Commissione UE). Non beneficiano, però, di gran parte delle agevolazioni fiscali previste per gli ETS, in particolare, ad esempio, dell'esenzione dall'IMU (art. 82 c. 6 CTS) e, se l'IS è costituita in forma societaria, non consente ai contribuenti che hanno effettuato erogazioni liberali a loro favore di dedurre o detrarre fiscalmente gli importi erogati (art. 83 CTS).

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

- *persone fisiche*: liberalità in denaro o in natura (ai sensi del D.M. 28.11.2019): detraibili al 30% (o 35% nel caso di erogazione a favore di ODV) dall'imposta delle persone fisiche fino ad un massimo di euro 30.000 per ciascun periodo d'imposta;
- *persone fisiche, società, enti*: liberalità in denaro o in natura (ai sensi del D.M. 28.11.2019): deducibili nei limiti del 10% del reddito complessivo con possibilità di riporto dell'eccedenza.

Ai sensi dell'art. 83 c. 3 CTS, le liberalità ricevute devono essere utilizzate per quanto previsto dall'art. 8 c. 1 CTS e cioè *«per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale»*.

Bisognerà avere particolare cautela nell'utilizzo delle liberalità ricevute dal Ramo TS o IS che non potranno essere utilizzate per destinazioni diverse da quelle indicate e in particolare non potranno essere impiegate per l'attività di religione o di culto.

Dall'articolazione della disciplina tributaria del Terzo Settore discende una prima indicazione operativa, che qui anticipiamo: la scelta tra ETS e IS risulta dipendere dalle caratteristiche reddituali del singolo ente. Per un ente capace di generare utili superiori al 6% in maniera strutturale e, quindi, di finanziare gli investimenti per lo sviluppo dell'attività, il ricorso all'IS può risultare maggiormente adeguato. Qualora, invece, la struttura dei ricavi dell'ente sia funzionale al mero raggiungimento del pareggio di bilancio, la scelta dell'ETS trova, in genere, maggiore giustificazione.

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

Nella scelta della forma ETS o IS è anche importante concentrarsi sulle differenze ai fini IVA, in particolare laddove si intenda svolgere attività di interesse generale come IS in forma societaria. Infatti, in alcuni casi le IS in forma societaria non godono delle esenzioni un tempo previste per le ONLUS e oggi riconosciute a tutti gli altri enti del Terzo settore (ad es. per le prestazioni contenute nell'art. 10, co. 1, nn. 12), 19), 20) e 27-ter), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, vale a dire, sostanzialmente, interventi sanitari, sociosanitari, assistenziali ed educativi). Alle IS in forma societaria è, tuttavia, riconosciuto un regime di imponibilità IVA agevolata, con un'aliquota del 5%, analogamente a quanto previsto per le cooperative sociali.

È, inoltre, opportuno ricordare che per gli ETS non commerciali il metodo di calcolo della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'IRAP è il c.d. metodo retributivo (in questi casi, la base imponibile è pari all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, dei compensi erogati per co.co.co., nonché per attività di lavoro autonomo occasionale); mentre per gli ETS commerciali e le IS la base imponibile IRAP è rappresentata dalla produzione di valore netto. Si raccomanda di verificare possibili esenzioni (parziali o totali) disposte da norme regionali.

In sintesi:

	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, esclusi gli utili reinvestiti (art. 18 c. 1 DIS)	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

Il doppio test di non commercialità

Dalla tabella di sintesi appare chiaro la rilevanza del test di non commercialità anche al fine di scegliere se costituire una IS o un ETS. Esso è diverso e logicamente antecedente alla dichiarazione dei redditi e serve a qualificare correttamente l'ente e, quindi, a determinare le entrate imponibili ai fini IRES.

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

Il test di non commercialità ha struttura duplice: il primo test è finalizzato a qualificare come commerciale o non commerciale le attività di interesse generale; il secondo a definire la conseguente natura fiscale dell'ente.

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 1/E del 19 febbraio 2026, ha fornito utili precisazioni in merito.

Gli introiti rilevanti ai fini della qualificazione come commerciale o non commerciale delle attività di interesse generale (c.d. primo test di non commercialità) sono i corrispettivi dovuti dagli utenti e gli eventuali contributi pubblici assegnati aventi natura corrispettiva. La Circolare dell'Agenzia precisa che «*non vanno invece computati, in quanto fatti salvi dalla disposizione in commento ai fini dell'applicazione del citato criterio, gli eventuali importi di partecipazione della spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale tra i quali, si ritiene, rientrino, ad esempio i cc.dd. ticket sanitari e le quote di compartecipazione alla spesa per le prestazioni socio-sanitarie poste a carico dell'utente dalle singole discipline regionali e comunali*».

La circolare ministeriale al paragrafo 2.3.3.5 ricorda anche che *«nella determinazione dell'importo delle attività non commerciali da raffrontare si deve tenere conto anche del valore normale dei beni ceduti e delle prestazioni di servizio erogate in maniera gratuita oppure a fronte di corrispettivi inferiori al valore normale»*.

Questo conteggio è molto delicato ma può risultare utile per le organizzazioni che prestino la propria attività gratuitamente e che, per individuare il valore normale dei beni offerti o dei servizi prestati, dovranno *«far riferimento al valore desumibile in modo oggettivo da listini, tariffari, mercuriali o simili»*.

L'ente che effettua l'attività gratuita *«deve acquisire, a comprova della effettività della prestazione.... Anche una ricevuta dell'utente/cliente che contenga la descrizione analitica e dettagliata della prestazione e dei beni ricevuti»*.

Con la nozione di “*costi effettivi*” il legislatore ha inteso ricomprendere tutti i costi sostenuti dall'ente imputabili allo svolgimento delle attività di interesse generale (diretti e indiretti), facendo riferimento alla totalità dei costi sostenuti per l'attività, quali i costi variabili e i costi fissi (generici e specifici).

Non rientrano nei “*costi effettivi*”, e quindi, nel primo test di non commercialità, gli eventuali “costi figurativi” cioè quelli relativi al valore dei beni e delle risorse utilizzate nello svolgimento dell'attività istituzionale che però non generano un costo dal punto di vista delle scritture contabili, come ad esempio l'utilizzo di personale volontario, anche qualora siano valorizzati nell'apposita sezione del bilancio dedicata ai “costi e proventi figurativi”, da compilare in via facoltativa secondo le indicazioni fornite dal D.M. 5.2.2020 integrato con il principio contabile OIC 35 emanato per il Terzo Settore.

Nell'ipotesi in cui l'ETS (o il Ramo TS) svolga più attività di interesse generale, ai fini del test di non commercialità queste potranno essere considerate globalmente qualora le stesse abbiano caratteristiche omogenee tra loro, sotto il profilo strutturale e funzionale, in ragione di elementi oggettivi. La Circolare dell'Agenzia delle Entrate (p. 34) indica come esempi di indici di omogeneità:

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

Viceversa, qualora le attività risultino tra loro disomogenee, in assenza di qualsivoglia tipo di collegamento, il test di non commercialità dovrà essere effettuato separatamente con riferimento a ciascuna attività svolta. La Circolare dell'Agenzia delle Entrate (p. 34) indica come esempi di indici di disomogeneità:

- l'appartenenza delle attività a diverse Sezioni ATECO, rappresentative dei diversi macrosettori economici (Le sezioni dei codici ATECO sono identificate da una lettera maiuscola; ad es. "Q - ISTRUZIONE E FORMAZIONE" oppure "R - ATTIVITÀ PER LA SALUTE UMANA E DI ASSISTENZA SOCIALE");
- ovvero la tenuta di contabilità separate per le singole attività (es. svolgimento da parte di uno stesso ETS di un'attività riconducibile nel settore "interventi e prestazioni sanitarie" e l'altra nel settore "agricoltura sociale").

Gli enti e i Rami TS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non superiori a 300.000 euro, al fine del primo test di non commercialità possono considerare le diverse attività di interesse generale eventualmente svolte come un'unica attività.

Nell'ipotesi in cui vi siano costi promiscui, ovvero costi riferiti allo svolgimento di attività di interesse generale e/o alle attività "diverse" e/o alle attività di raccolta fondi (oppure riferiti a due o più settori delle attività di interesse generale nel caso si ricada nell'ipotesi in cui occorra tenere distinte le singole attività), la determinazione della parte delle spese e degli altri componenti negativi promiscui afferenti a ciascuna attività va effettuata sulla base del rapporto tra l'ammontare dei ricavi relativi all'attività di interesse generale in un dato settore (per la quale si sta valutando la commercialità o meno), o relativi all'attività diversa o di raccolta fondi eventualmente svolte e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi derivanti dallo svolgimento di tutte le attività (di interesse generale, e/o diverse e/o raccolta fondi) alle quali il costo promiscuo fa riferimento.

Vi possono essere dei costi promiscui imputabili in parte all'attività istituzionale dell'Ente (non ricompresa nel Ramo) e in parte all'attività di interesse generale svolta dal Ramo. La Circolare dell'Agenzia delle Entrate, però, non affronta questa particolare circostanza. In assenza di indicazioni, si suggerisce di ridurre al minimo la presenza di questi costi per evitare eventuali contestazioni che potrebbero avere ripercussioni sul test di non commercialità.

Come anticipato, l'attività si qualifica come non commerciale quando i costi superano o sono pari ai ricavi ovvero *«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»*.

L'attività, pertanto, si qualifica in ogni caso come "commerciale" laddove l'avanzo superi il margine del 6 per cento, oppure vi sia un eventuale avanzo, di qualsiasi ammontare, anche nel quarto esercizio successivo a quello in cui l'avanzo stesso è risultato contenuto nel predetto limite del 6 per cento.

Tale periodo di tolleranza triennale, in cui può esserci un margine positivo ma contenuto entro il 6%, ha inizio:

- per gli enti di nuova costituzione, dal momento della loro esistenza;
- per gli enti già esistenti al 31 dicembre 2025, dal primo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025;

- in seguito, dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i corrispettivi sono stati contenuti entro l'importo dei costi effettivamente sostenuti.

Si rinvia agli esempi riportati nella Circolare dell'Agenzia (pp. 39-41).

Per riuscire ad adempiere al meglio alle nuove incombenze necessarie per superare i test di commercialità illustrati dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate, si consiglia di procedere al più presto ad una revisione puntuale del piano dei conti utilizzato per il Ramo.

In particolare, gli enti che non dispongono per altri motivi (es. obblighi rendicontativi e/o di controllo di gestione) di una contabilità analitica e, in base alla circolare citata, siano obbligati ad effettuare il primo test di commercialità sulle singole attività svolte, devono verificare che il livello di dettaglio in essere consenta di individuare costi e ricavi imputabili alle singole attività svolte e non solo alle singole sezioni di bilancio.

Una volta determinata la natura, commerciale o non commerciale, delle attività di interesse generale mediante il primo test di non commercialità, è possibile definire la natura fiscale dell'ente, attraverso un secondo test di non commercialità. Ai sensi dell'art. 79 comma 5, l'ETS assume qualifica di «ente non commerciale» qualora i ricavi derivanti da attività di interesse generale di natura non commerciale superino i ricavi derivanti da attività commerciali. Di contro, un ETS assume qualifica di ente commerciale se i ricavi da attività commerciali (escluse le sponsorizzazioni) superano le entrate derivanti da attività non commerciali.

Occorre, quindi, infine ricordare che ogni anno gli enti dovranno:

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

Passaggio di beni strumentali dall'attività commerciale a quella non commerciale per effetto del mutamento della qualificazione fiscale dell'attività

Nell'ultima versione di questo documento si era fatto notare che il passaggio di beni da attività commerciale a non commerciale avrebbe potuto determinare costi anche rilevanti a causa dell'emersione di plusvalenze imponibili e, più in generale, delle conseguenze fiscali connesse alla fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa. Successivamente, il decreto legislativo 4 dicembre 2025, n. 186 ha introdotto nel CTS l'articolo 79-bis che risolve questo problema.

Le nuove disposizioni prevedono che in caso di passaggio di beni relativi all'impresa dall'attività commerciale a quella non commerciale, per effetto del mutamento della qualificazione fiscale di tale attività in applicazione delle disposizioni del CTS, gli ETS possono optare per la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile della plusvalenza, a condizione e fintantoché i beni siano utilizzati dall'ente per lo svolgimento di attività di interesse generale.

La plusvalenza sospesa concorre a formare il reddito imponibile dell'ente: a) se i beni sono destinati dall'ente per attività diverse da quelle di interesse generale; b) se i beni sono ceduti a titolo oneroso o in caso di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni.

Per gli enti ecclesiastici le disposizioni relative alla sospensione di imposizione delle plusvalenze si applicano limitatamente ai beni inclusi nel patrimonio destinato del "Ramo".

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

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

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

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

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

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

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

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

Il 5 per mille

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

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

I volontari nella Riforma del Terzo Settore

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

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

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

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

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

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

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

I volontari possono prestare la loro opera anche per le attività delle IS ma in questo caso *«il numero dei volontari impiegati nell'attività d'impresa, dei quali l'impresa sociale deve tenere un*

apposito registro, non può essere superiore a quello dei lavoratori» (art. 13 c. 2 DIS). Tale disposizione non si applica ai Rami Impresa Sociale degli enti ecclesiastici.

Gli enti ecclesiastici e la Riforma del Terzo Settore

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

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

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

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

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

Il Ramo Terzo Settore o Impresa Sociale di un ente ecclesiastico

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

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

c) la tenuta di scritture contabili separate.

L'adozione del regolamento costituisce l'equivalente funzionale della predisposizione di uno statuto prevista per ogni altro ente del Terzo Settore e trova la sua giustificazione nel peculiare regime giuridico degli enti ecclesiastici. Mediante il regolamento viene, infatti, resa vincolante per via di autonomia privata una disciplina dello Stato che, altrimenti, sarebbe problematico applicare *tout court* agli enti ecclesiastici. In quanto enti propri di un diverso ordinamento, indipendente e sovrano, quello della Chiesa Cattolica, quando gli enti ecclesiastici svolgono attività diverse da quelle di religione o di culto, per disciplina concordataria sono vincolati dalle leggi dello Stato soltanto nella misura in cui la relativa applicazione ne rispetti struttura e finalità (art. 7, c. 3, *Accordo tra la Repubblica Italiana e la Santa Sede del 18 febbraio 1984*). Il Ramo, quindi, è una mera articolazione dell'ente ecclesiastico ed è, pertanto, privo di soggettività giuridica propria godendo, di contro, per "proprietà transitiva" della personalità giuridica dell'ente ecclesiastico di cui è articolazione (a proposito, si veda Tar Campania, 24 maggio 2023, n. 3158). Per questa ragione, il Ramo non ha un proprio codice fiscale o una propria Partita IVA. Inoltre, come chiarito dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali con Nota 10376 del 20 settembre 2023, il Ramo Terzo Settore di un ente ecclesiastico deve avere la medesima denominazione dell'ente.

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

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

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

- a) individuare le attività di interesse generale svolte dall'ente (per esempio «interventi e prestazioni sanitarie e socio-sanitarie» o «educazione, istruzione e formazione») e, se del caso, le attività diverse esercitate a fini secondari e strumentali (per esempio la gestione di una struttura di ristorazione o di una libreria (prestando molta attenzione alla strumentalità: art. 14 c. 2 lett. a), D.M. 106/20);
- b) vietare la distribuzione, anche indiretta, di utili, fondi e riserve (art. 14, c. 2 lett. b) D.M. 106/20);
- c) prevedere e disciplinare:

- i. la tenuta separata delle scritture contabili relative alle attività di interesse generale e alle attività diverse;
- ii. la redazione del bilancio di esercizio e, se del caso, del bilancio sociale;
- iii. la tenuta dei libri sociali obbligatori in conformità con la struttura dell'ente (in particolare: il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di gestione e dell'organo di controllo);
- iv. il trattamento economico e normativo dei lavoratori (art. 14 c. 2 lett. e) ed f) D.M. 106/20).

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

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

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

Da ultimo, per quanto riguarda la forma, la legge richiede che il regolamento venga adottato con atto pubblico o scrittura privata autenticata. Dal punto di vista del diritto canonico, l'adozione del regolamento e l'atto di destinazione patrimoniale costituiscono atti di straordinaria amministrazione, come tali soggetti all'autorizzazione della competente autorità ecclesiastica. L'allegato C – *Facsimile di Decreto di determinazione degli atti di straordinaria amministrazione per le persone giuridiche soggette al Vescovo diocesano (cfr can. 1281 § 2) –*

dell'Istruzione in Materia Amministrativa della CEI del 2005 include la costituzione di un Ramo di attività ONLUS tra gli atti che necessitano di autorizzazione da parte dell'Ordinario. Per analogia, riveste tale qualifica anche la costituzione di un Ramo Terzo Settore o Impresa Sociale.

Inoltre, l'inclusione di beni del patrimonio stabile nel patrimonio destinato al "Ramo" deve essere qualificata come un atto peggiorativo ai sensi del can.1295. Pertanto, al superamento del valore di 250.000 euro, essa richiede la licenza canonica anche qualora il Decreto del Vescovo diocesano ex art. 1281 §2 non includa la costituzione di un "Ramo" tra gli atti di straordinaria amministrazione.

In ragione della disposizione concordataria che attribuisce rilevanza civile ai controlli previsti dal diritto canonico, il notaio rogante dovrà, quindi, verificare la presenza di tali autorizzazioni. Al fine di semplificare tale verifica, sia pure nella diversa prospettiva dell'iscrizione al RUNTS, il D.M. 106/20 richiede che l'ente presenti l'autorizzazione della competente autorità religiosa o la dichiarazione della medesima che l'autorizzazione non è necessaria (art. 14 c. 3 D.M. 106/20). Tale semplificazione può valere, all'evidenza, anche per l'atto con il quale si adotta il regolamento avanti al notaio. Risulta, pertanto, ragionevole che l'ente ecclesiastico consegua l'autorizzazione o la dichiarazione dell'autorità canonica necessaria per l'iscrizione al RUNTS prima di comparire davanti al notaio.

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

Parte II – Indicazioni operative

Principi generali

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

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

Le attività di oratorio

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

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

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

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

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

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

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

Le attività caritative

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

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

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

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

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

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

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

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

I Rami di beneficenza

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

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

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

Particolare attenzione si dovrà avere in fase di rendicontazione.

L'attività scolastica, sanitaria e sociosanitaria e le altre attività commerciali

Anche per le attività commerciali, come quelle scolastiche, sanitarie e sociosanitarie, andrà condotta un'analisi caso per caso valutando costi e opportunità di un eventuale passaggio alla Riforma.

In particolar modo si dovrà verificare che l'incremento ipotizzato dai vantaggi dovuti alla disciplina del Terzo Settore (es. 5 per mille; liberalità agevolate; esenzione IRES in caso di ETS non commerciale...) sia in grado di coprire il certo incremento dei costi di gestione del Ramo. In questa analisi dovranno comunque essere ponderate con attenzione le ricadute rispetto ad IMU ed IVA.

Particolare attenzione andrà ovviamente rivolta al test di non commercialità: le attività che prevedono utili certamente superiori al 6% potrebbero trovare più conveniente qualificarsi come "Imprese Sociali" e quindi, se svolte direttamente da un ente ecclesiastico, esso può valutare il loro conferimento in un "Ramo Impresa Sociale". In questo caso, infatti, dal punto di vista delle imposte sui redditi, la qualifica di IS è fiscalmente più vantaggiosa di quella di "ETS commerciale".

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

Le licenze canoniche e le valutazioni necessarie per il loro rilascio

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

L'inclusione di beni del patrimonio stabile nel patrimonio destinato al "Ramo" deve essere qualificata come un atto peggiorativo ai sensi del can. 1295. Pertanto, al superamento del valore di 250.000 euro, essa richiede la licenza canonica anche qualora il Decreto del Vescovo diocesano ex can. 1281 §2 non includa la costituzione di un "Ramo" tra gli atti di straordinaria amministrazione.

Ai sensi del can. 1292, la licenza canonica per la destinazione di beni del patrimonio destinato potrà essere rilasciata dal Vescovo diocesano, con il consenso del consiglio per gli affari economici e del collegio dei consultori, qualora il valore dei beni del patrimonio stabile da destinare al "Ramo" è compreso tra i 250.000 euro e 1 milione di euro. La licenza potrà essere invece rilasciata dalla Santa Sede, previo comunque assenso del consiglio per gli affari economici e del collegio dei consultori e della licenza del Vescovo, se il valore dei beni è invece superiore a questa somma oppure tra di essi vi siano *ex-voto* donati alla Chiesa od oggetti preziosi di valore artistico o storico (ad esempio, un immobile sottoposto a vincolo di tutela culturale perché costruito da più di 70 anni).

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

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

In relazione alla costituzione di un ente civile collegato l'autorizzazione canonica dovrà inoltre prevedere espressamente l'autorizzazione alla costituzione di un ente munito di personalità giuridica mediante il versamento dei patrimoni minimi.

Una rete associativa di enti di ispirazione ecclesiale

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

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

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

È in fase di studio la possibilità di costituire una rete associativa di enti di ispirazione ecclesiale che potrebbe avviarsi a breve.

Materiale utile

Si ritiene opportuno inserire i collegamenti per reperire i principali documenti citati:

- [Codice di Diritto Canonico](#);
- [Codice del Terzo Settore](#);
- [Decreto sull'Impresa Sociale](#);
- [Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 19 febbraio 2026](#);
- [Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, Nota n. 10376, 20 settembre 2023](#).

Approfondimenti, domande e buone prassi

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

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

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