LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE E GLI ENTI ECCLESIASTICI
UN'IPOTESI DI LAVORO

Il presente documento intende offrire ai Vescovi e ai Superiori degli Istituti di vita consacrata e delle Società di vita apostolica un contributo di riflessione sulle scelte operative che gli enti ecclesiastici sono chiamati a compiere rispetto alla Riforma del Terzo settore. Nell'attesa della piena entrata in vigore della Riforma, il documento propone alcuni criteri di valutazione e, nel contempo, prospetta specifiche ipotesi di lavoro da verificare nel caso concreto.

I. **Come decide un ente ecclesiastico se aderire alla Riforma del Terzo settore?**
1. Enti ecclesiastici e disciplina del Terzo settore
2. Le caratteristiche della Riforma e la necessità di una comparazione tra costi e benefici
3. Gli elementi da considerare
3.1. L'adesione al sistema del Terzo settore e lo svolgimento di attività di interesse generale
3.2. La necessità di tutelare il carattere ecclesiale dell'opera e il patrimonio dell'ente
3.3. I costi di gestione: assetti organizzativi e tenuta delle scritture contabili
3.4. Le implicazioni fiscali

II. **Alcuni scenari operativi**
4. Una possibile tassonomia
5. L'impresa sociale nella forma di società a responsabilità limitata con unico socio come ipotesi di lavoro per le opere di grandi dimensioni
6. Il "ramo" ente del terzo settore come soluzione operativa per le opere di medie dimensioni
7. Il problema delle opere di piccole dimensioni: l'ipotesi delle organizzazioni di secondo livello
8. I rami Onlus e la Riforma

I. COME DECIDE UN ENTE ECCLESIASTICO SE ADERIRE ALLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE?

1. Enti ecclesiastici e disciplina del Terzo settore

In virtù delle loro caratteristiche istituzionali e carismatiche, **gli enti ecclesiastici svolgono** tradizionalmente **numerose attività** che sono previste e

regolate dalla riforma del Terzo settore (d'ora in poi, "Riforma"). In conformità alla terminologia del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (c.d. Codice del Terzo settore: d'ora in poi, "CTS") e del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112 (c.d. Decreto sull'impresa sociale: d'ora in poi, "DIS") si possono ricordare, per esempio, attività che hanno per oggetto:

a) **«interventi e prestazioni sanitarie»** (art. 5, co. 1, lett. *b*, CTS; art. 2, co. 1, lett. *b*, DIS);

b) **«interventi e servizi sociali»**, compresa l'«integrazione sociale dei migranti» (art. 5, co. 1, lett. *a* e *r*, CTS; art. 2, co. 1, lett. *a* e *r*, DIS);

c) **«educazione, istruzione e formazione professionale»**, nonché la «formazione extrascolastica finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica» (art. 5, co. 1, lett. *d* e *l*, CTS; art. 2, co. 1, lett. *d* e *l*, DIS);

d) **«organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale»** (art. 5, co. 1, lett. *i*, CTS; art. 2, co. 1, lett. *i*, DIS);

e) **«organizzazione di attività turistiche di interesse** sociale, culturale o **religioso**» (art. 5, co. 1, lett. *k*, CTS; art. 2, co. 1, lett. *k*, DIS).

La specificità degli enti ecclesiastici (in particolare: la contemporanea presenza del fine di religione e di culto) **e gli accordi concordatari** intervenuti tra la Santa Sede e la Repubblica Italiana **impediscono**, tuttavia, **una applicazione *tout court* del CTS e del DIS**. Per le attività degli enti ecclesiastici diverse da quelle di religione e di culto, le norme pattizie subordinano, infatti, l'applicabilità della disciplina italiana al «rispetto della struttura e delle finalità di tali enti» (art. 7, co. 4, Accordo tra la Santa Sede e la Repubblica Italiana, 18 febbraio 1984). **Di qui la necessità di contemperare le previsioni del diritto comune con le specificità dell'ente ecclesiastico**, in particolare con riguardo al sistema di *governance* e al regime dei beni.

A tal fine, la Riforma ripropone, con alcune rilevanti modifiche, il modello introdotto dalla disciplina in materia di Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (d'ora in poi, "Onlus": art. 10, co. 9, d. lgs. 4 dicembre 1997, n. 460).

Qualora svolgano attività di interesse generale, **gli enti ecclesiastici possono beneficiare del regime promozionale per gli enti del Terzo settore** (d'ora in poi, "ETS") **e le imprese sociali** (d'ora in poi, "IS") **nel ricorrere di tre condizioni**: (1) **l'adozione di un regolamento** che, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme della disciplina civile e sia iscritto nei registri identificati dalla legge; (2) **la costituzione di un patrimonio destinato** per lo svolgimento dell'attività di interesse generale; e (3) **la tenuta di scritture contabili separate** (art. 4, co 3, CTS; art. 1, co. 3, DIS).

L'adempimento di tali condizioni comporta, nella terminologia corrente, **l'istituzione di un "ramo" ETS o IS dell'ente ecclesiastico**, al quale trova applicazione la disciplina del Terzo settore. **L'istituzione di un "ramo" rappresenta una facoltà,** non un obbligo, **per l'ente ecclesiastico**. Qualora tale facoltà non venga esercitata, continuerà a trovare applicazione la disciplina, anche fiscale, prevista per le attività degli enti ecclesiastici diverse da quelle di religione e di culto. Non sarà, invece, possibile beneficiare del regime promozionale introdotto dalla Riforma.

2. **Le caratteristiche della Riforma e la necessità di una comparazione tra costi e benefici**

Nel disciplinare in modo organico lo svolgimento di attività di interesse generale da parte di privati senza scopo di lucro, **la Riforma condiziona l'accesso al regime promozionale** del Terzo settore **a un complesso di requisiti** di carattere giuridico, organizzativo e contabile, **soggetti a forme di controllo pubblico**. Risulta così favorito un modello "forte" di ente senza scopo di lucro, venendo, di contro, abbandonato il ricorso all'ente non profit come mero strumento per l'accesso ad agevolazioni fiscali.

In questa prospettiva, **il rispetto della disciplina introdotta dalla Riforma comporta costi rilevanti**, da comparare con i numerosi benefici che discendono dall'ingresso nel Terzo settore. **Risulta**, pertanto, **necessario che le attività abbiano dimensioni proporzionate** ai costi da sopportare dal punto di vista economico e organizzativo.

Di qui la necessità di valutare con attenzione come aderire alla Riforma, considerando - con intelligenza e prudente ponderazione - i molteplici elementi che in tale scelta rilevano ed evitando, di contro, unilaterali sottolineature dell'uno o dell'altro fattore.

3. **Gli elementi da considerare**

Ferma la possibilità di ampliare il novero dei criteri rilevanti in ragione delle circostanze dei singoli casi concreti, **una valutazione adeguata richiede la considerazione di almeno quattro fattori**: (1) **il margine di scelta** dell'ente ecclesiastico **nella decisione sull'adesione al sistema del Terzo settore**, in considerazione delle attività esistenti e delle nuove iniziative; (2) **le implicazioni** dell'adesione alla Riforma **sul carattere ecclesiale dell'opera e sul patrimonio dell'ente**; (3) **i costi di gestione**, con particolare riguardo agli assetti organizzativi e alla tenuta delle scritture contabili; (4) **le conseguenze fiscali** collegate alle scelte dei singoli modelli organizzativi, non solo in termini di opportunità, ma anche di maggiori oneri.

3.1. *L'adesione al sistema del Terzo settore e lo svolgimento di attività di interesse generale*

Nel contesto di un intervento diretto a razionalizzare la disciplina in materia e al fine di valorizzare il Terzo settore come *partner* essenziale della pubblica amministrazione per la prestazione dei servizi di *welfare*, **la Riforma tende a limitare ai soli enti del Terzo settore** (1) **l'accesso alle risorse pubbliche** per le attività di interesse generale e (2) **il coinvolgimento attivo con la pubblica amministrazione**, con riguardo alla programmazione e all'organizzazione, a livello territoriale, degli interventi e dei servizi relativi alle attività di interesse generale disciplinate dalla Riforma (artt. 55 e 56 CTS).

Per tale ragione, **senza equiparazione agli enti del Terzo settore gli enti ecclesiastici sono verosimilmente destinati a perdere** - se non subito, almeno in prospettiva - **un'importante fonte di ricavi e**, tendenzialmente, **a essere esclusi dal partenariato con la pubblica amministrazione**, salvo che tale possibilità sia

assicurata da altre disposizioni di legge (per es.: in materia di riconoscimento della parità scolastica). Sotto questo profilo, **il margine di scelta per gli enti ecclesiastici è**, quindi, **alquanto limitato**, a meno che nel caso concreto la continuità dell'opera possa realisticamente prescindere dal regime preferenziale assicurato dalla Riforma.

3.2. *La necessità di tutelare il carattere ecclesiale dell'opera e il patrimonio dell'ente*

Come dimostrato dall'esperienza storica, **gli errori nella gestione delle opere** appartenenti a enti ecclesiastici **possono comportare il rischio di una crisi che si rifletta sull'ente ecclesiastico nel suo complesso**, così da mettere in pericolo il suo patrimonio. **Parimenti delicate sono**, di contro, **scelte organizzative volte a separare l'opera dall'ente ecclesiastico**, così da preservare il patrimonio di quest'ultimo. Secondo quanto confermato anche in tal caso dall'esperienza storica, **il ricorso a enti civili collegati espone**, infatti, l'ente ecclesiastico **al rischio di un progressivo distacco tra gestione dell'opera e carisma originario**.

Con il modello del "ramo", la Riforma vorrebbe affrontare entrambi i problemi. Il "ramo", infatti, è diretto a consentire che le regole su gestione e controllo previste dal diritto canonico possano rilevare quando l'ente ecclesiastico svolge attività di interesse generale nell'ordinamento civile, mantenendo, nel contempo, la separazione tra opera e patrimonio dell'ente ecclesiastico in virtù del patrimonio destinato previsto dal modello (*supra* n. 1). **Dal punto di vista tecnico-giuridico**, tuttavia, **è assai dubbio che le attuali previsioni di legge consentano di isolare l'opera dell'ente ecclesiastico**. La laconica menzione di un «patrimonio destinato» (art. 4, co. 3, CTS; art. 1, co 3, DIS) non sembra, infatti, sufficiente a integrare la espressa disposizione di legge che l'art. 2740, co. 2, c.c. richiede per derogare al generale principio della responsabilità patrimoniale del debitore, con la conseguenza che l'insolvenza del "ramo" è in grado di riverberarsi sull'intero patrimonio dell'ente ecclesiastico, così da rendere troppo rischiosa l'adesione al sistema del Terzo settore.

Di qui l'eventuale opportunità di configurare le opere come ETS o IS giuridicamente distinti, **ma soggetti al controllo dell'ente ecclesiastico**, mediante il ricorso a forme giuridiche che consentono di raggiungere gli effetti propri dei controlli canonici. Tanto più che tale soluzione permette di utilizzare la forma giuridica ottimale rispetto alla specifica attività svolta, pur con l'inconveniente di una moltiplicazione dei costi di gestione proporzionale al numero dei singoli enti controllati.

3.3. *I costi di gestione: assetti organizzativi e tenuta delle scritture contabili*

Salvo alcune limitate eccezioni, **la Riforma disciplina gli enti appartenenti al Terzo settore sul modello delle società di capitali**, come fatto palese dal sistema dei controlli (artt. 30 e 31 CTS; art. 10 DIS), dalla disciplina sulla responsabilità degli amministratori (art. 28 CTS) e dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili e dalla redazione di un bilancio di esercizio, redatto secondo specifici criteri, destinato alla pubblicazione e integrato dal bilancio sociale nel caso in cui vengano superati i limiti dimensionali stabiliti dalla legge (art. 13 CTS; art. 9 DIS). Essendo l'esercizio dell'attività di interesse generale riconducibile all'attività di impresa, **tale impostazione è**, ulteriormente, **rafforzata dalla norma che impone a tutte le imprese esercitate in forma collettiva di «istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato** alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi» (art. 2086, co 2, c.c., quale introdotto dal d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 - Codice della crisi di impresa).

In questa prospettiva, **i costi di gestione di un ETS, di una IS o del relativo "ramo" possono risultare assai significativi**: un assetto organizzativo adeguato e la tenuta delle scritture contabili richiedono, infatti, rilevanti investimenti in servizi professionali e in sistemi informatici, anche in ragione della specifica rilevanza attribuita dalla legge al sito *web* istituzionale dell'ente. **Né può essere trascurato il rischio di responsabilità**, **tanto più se si considera il sistema di controlli pubblici** previsto dalla legge per assicurare il rispetto della disciplina applicabile (artt. 91 ss. CTS).

3.4. *Le implicazioni fiscali*

La Riforma articola la disciplina fiscale intorno alla distinzione tra IS ed ETS non commerciale.

Gli ETS non commerciali si caratterizzano per lo svolgimento di attività a titolo gratuito o nella quale i ricavi non superano i costi effettivi (art. 79, co. 2, CTS), così da essere giustificati: (1) un regime di sostanziale esenzione dalle imposte dirette e indirette (artt. 79 e 82 CTS) e (2) la possibilità di ricevere donazioni che il donante, nei limiti fissati dalla legge, può dedurre dalla base imponibile o, se è una persona fisica, detrarre dall'imposta lorda sul reddito (art. 83 CTS). **Le IS**, di contro, **possono operare generando utili**, **che non sono**, tuttavia, **soggetti a tassazione nella misura in cui siano reinvestiti nell'attività di impresa** (art. 18, co. 1, DIS). Per il loro carattere imprenditoriale, le IS non beneficiano di gran parte delle agevolazioni fiscali previste per gli ETS (in particolare: dell'esenzione dall'IMU e, salvo specifiche eccezioni, della deducibilità e detraibilità delle donazioni: art. 83, co. 6, CTS), ma consentono importanti benefici fiscali a chi apporti mezzi propri al capitale dell'IS (art. 18, co. 3-6, DIS).

In questa prospettiva, **la scelta tra ETS e IS risulta dipendere dalle caratteristiche del "modello di *business*" proprio del singolo ente**. Per un ente capace di generare utili in maniera strutturale e, quindi, di finanziare gli investimenti per lo sviluppo dell'attività, il ricorso all'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.

II. ALCUNI SCENARI OPERATIVI

4. **Una possibile tassonomia**

Nel valutare gli elementi sino a ora illustrati, **risulta cruciale considerare le dimensioni dell'opera**. Opere di grande dimensione sono, infatti, maggiormente in grado di assorbire i costi di gestione, che, di contro, possono risultare

insostenibili per opere di piccole dimensioni. In modo uguale e contrario, i rischi per il patrimonio dell'ente e, almeno in parte, per il suo carisma sono più rilevanti nelle opere di maggiori dimensioni. Più difficilmente, infine, un'opera di grandi dimensioni può caratterizzarsi per uno strutturale pareggio di bilancio, così da assumere la qualifica di ETS.

Nel delineare possibili scenari operativi, è, quindi, **opportuno articolare l'analisi distinguendo tre tipologie di opere**, in ragione delle loro dimensioni e, per conseguenza, della loro complessità. **Alla luce della disciplina della Riforma** e con un buon grado di approssimazione, da correggere, se del caso, alla luce delle circostanze del caso concreto, **possono**, in particolare, **essere considerate**:

a) **opere di grandi dimensioni** caratterizzate da almeno alcuni dei seguenti elementi: (1) attivo dello stato patrimoniale superiore a € 1.100.000; (2) ricavi annui superiori a € 2.200.000; (3) dipendenti superiori a 12 unità; (4) rilevanti rapporti con banche e fornitori; (5) attività in regime di accreditamento o convenzionamento con la pubblica amministrazione. **Potenzialmente in grado di generare utili**, da destinare agli investimenti e, in alcuni casi, alle finalità istituzionali dell'ente ecclesiastico, **tali opere comportano scelte gestionali capaci di avere ricadute patrimoniali, reputazionali o carismatiche**. Esempi di tali opere sono: ospedali, residenze per anziani, università, scuole, grandi opere di assistenza, fondazioni a carattere culturale, enti di turismo sociale;

b) **opere di medie dimensioni** caratterizzate da almeno alcuni dei seguenti elementi: (1) attivo dello stato patrimoniale compreso tra € 110.000 e € 1.100.000; (2) ricavi annui compresi tra 220.000 e € 2.200.000; (3) dipendenti compresi tra 5 e 12 unità; (4) rapporti con banche e fornitori limitati all'ordinaria amministrazione; (5) attività in regime di accreditamento o convenzionamento con la pubblica amministrazione. Richiedendo investimenti limitati od occasionali, **tali opere possono**, ordinariamente, **svolgere la propria attività con l'obiettivo del pareggio di bilancio e comportano scelte gestionali**

con limitate ricadute patrimoniali, reputazionali o carismatiche. Esempi di tali opere sono: opere educative, opere di assistenza, opere culturali, opere di ospitalità;

c) **opere di piccole dimensioni** caratterizzate da almeno alcuni dei seguenti elementi: (1) attivo dello stato patrimoniale inferiore a € 110.000; (2) ricavi annui inferiori a € 220.000; (3) dipendenti inferiori a 5 unità; (4) ridotti rapporti con banche e fornitori; (5) nessuna attività in regime di accreditamento o convenzionamento con la pubblica amministrazione. Non richiedendo investimenti, **tali realtà operano tipicamente con l'obiettivo del pareggio di bilancio e non comportano scelte gestionali di particolare rilevanza**. Esempi di tali opere sono: le organizzazioni di volontariato a base locale e le piccole opere di beneficienza.

5. *L'impresa sociale nella forma di società a responsabilità limitata con unico socio come ipotesi di lavoro per le opere di grandi dimensioni*

Per le opere di grandi dimensioni, **una ragionevole ipotesi di lavoro è costituita dall'IS**, **nelle forme di una società a responsabilità limitata** ("SRL"), **avente come unico socio l'ente ecclesiastico**. In particolare, infatti:

a) **la potenziale capacità di generare utili rende preferibile una configurazione come IS** (*supra*, n. 3.4.), così da consentire il finanziamento degli investimenti mediante gli utili esenti da tassazione (art. 18, co. 1, DIS);

b) salva la possibilità di utilizzare il più rigido modello della fondazione qualora nel caso concreto i vincoli propri di tale istituto non costituiscano un ostacolo, **il ricorso alla SRL con socio unico consente di raggiungere una pluralità di obiettivi**: (1) **realizzare la separazione patrimoniale** tra opera e ente ecclesiastico, così da presidiare il patrimonio dell'ente dai rischi propri dell'attività dell'opera (*supra*, n. 3.2.); (2) **assicurare un assetto organizzativo "collaudato"** nella prassi e al quale banche e fornitori sono familiari

(*supra*, n. 4, lett. *a*); (3) **mantenere il controllo dell'opera** in virtù della partecipazione totalitaria e, soprattutto, della possibilità di attribuire all'ente ecclesiastico «particolari diritti riguardanti l'amministrazione della società» (art. 2468, co. 3, c.c.), così da assicurare in sede civile gli effetti propri dei controlli canonici; (4) **permettere una parziale distribuzione degli utili** a beneficio dell'attività istituzionale dell'ente ecclesiastico (art. 3, co. 3, DIS); (5) **consentire l'eventuale ingresso di nuovi soci**, soprattutto quando sia necessario reperire risorse finanziarie per lo sviluppo o la sopravvivenza dell'opera; (6) **facilitare la cessione dell'opera a terzi**, qualora si prospetti tale necessità.

La soluzione non è, naturalmente, **esente da limiti**. **La separazione tra opera ed ente ecclesiastico non esclude in senso assoluto rischi e responsabilità**. Nel caso in cui l'opera sia gestita in violazione dei principi di corretta amministrazione e da ciò derivi un pregiudizio per i creditori, l'ordinamento italiano chiama, infatti, a rispondere chi esercita l'attività di direzione e coordinamento (art. 2497 c.c.; art. 4, co.1, DIS) e, quindi, tendenzialmente, l'ente ecclesiastico. **Né va poi trascurata una problematica fiscale relativa al regime dell'IVA**. Con alcune limitate eccezioni (per es.: in materia di case di riposo), le esenzioni previste per le prestazioni sanitarie e socio-sanitarie sono, infatti, previste con specifico riferimento agli ETS non commerciali (art. 10, co. 1, Testo Unico IVA, come modificato dall'art. 89 co. 7, CTS). Di qui il rischio di un aumento di costi per il beneficiario, salva la sussistenza di altri presupposti per l'esenzione (per es.: il convenzionamento con la pubblica amministrazione o il riconoscimento da parte della medesima), secondo una possibilità ancora da verificare con l'Agenzia delle Entrate.

Sotto un diverso profilo, va, infine, osservato che, **nel caso di opere di grandi** dimensioni in cui l'aspetto patrimoniale tende a prevalere su quello reddituale, come tipicamente accade con le **opere culturali** (per es.: una biblioteca storica; un museo), **la forma della fondazione ETS non commerciale può consentire una valida alternativa**, soprattutto in virtù del più favorevole trattamento fiscale.

6. *Il "ramo" ETS come soluzione operativa per le opere di medie dimensioni*

Per le opere di medie dimensioni**, una ragionevole ipotesi di lavoro è costituita dall'istituzione di un "ramo" ETS non commerciale**. In particolare, infatti:

a) in ragione delle dimensioni dell'opera, **il beneficio della piena esenzione dalle imposte dirette e indirette** assicurato dalla configurazione come ETS non commerciale (*supra* n. 3.4.) **tende a prevalere sulla necessità di finanziare gli investimenti**, in ipotesi più limitati e occasionali (*supra*, n. 4, lett. *b*);

b) **il "ramo" presenta costi di gestione più ridotti rispetto all'ente collegato**: il regolamento sul funzionamento del Registro Unico Nazionale del Terzo settore (art. 14, co. 2, lett. *g*, D.M. 15 settembre 2020, n. 106) consente, infatti, di utilizzare risorse interne all'ente ecclesiastico per la gestione e i controlli sull'attività dell'opera, in ipotesi adeguate al compito in ragione delle ridotte dimensioni dell'opera;

c) **né sembra potersi obiettare**, in senso contrario, **l'assenza di separazione patrimoniale**: in via generale, le dimensioni dell'opera portano, infatti, a ritenere limitati gli eventuali impatti sul patrimonio dell'ente ecclesiastico.

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

7. *Il problema delle opere di piccole dimensioni: l'ipotesi delle organizzazioni di secondo livello*

Per gli enti di piccole dimensioni, **i costi di gestione** imposti dalla Riforma **possono risultare particolarmente gravosi**, **così da impedire l'accesso** al sistema del Terzo settore e, per conseguenza, **alla prevalente**, se non unica, **fonte di ricavi** (*supra*, n. 3.1.).

In questa prospettiva, **la soluzione più praticabile risulta costituita dal superamento delle attuali micro-strutture autonome** (per esempio, il "ramo" Onlus per la gestione di un'attività parrocchiale; l'associazione per la raccolta fondi) **in favore di un modello organizzativo** nel quale **gli adempimenti amministrativi sono centralizzati** in capo a un unico ente **e l'attività caratteristica** (per esempio: educativa, assistenziale, sociale) **è svolta dalle singole realtà territoriali**, operanti come articolazioni organizzative dell'unico ente centrale.

Con specifico riferimento alla raccolta fondi, **può essere**, altresì, **prospettato il ricorso e a enti di secondo livello che svolgono attività di intermediazione filantropica** (per es.: la Fondazione Italia per il dono Onlus). Tali enti (1) mettono a disposizione la propria struttura giuridica e amministrativa e le competenze nella gestione filantropica e finanziaria a favore delle realtà che intendono usufruire dei loro servizi e (2) garantiscono agevolazioni fiscali a favore dei donatori, istituendo appositi fondi nominativi presso i quali vengono raccolte risorse per finalità e obiettivi fissati dai beneficiari. Le donazioni così raccolte vengono, poi, destinate secondo il volere dei beneficiari medesimi.

A fronte dell'attuale esiguità degli enti di secondo livello, **potrebbe essere ipotizzata**, al riguardo, **la costituzione di un ente specificamente dedicato** a sostenere opere in ambito ecclesiale.

8. *I "rami" Onlus e la Riforma*

La Riforma consente ai "rami" Onlus degli enti ecclesiastici il passaggio nel nuovo regime del Terzo settore. Il "ramo" Onlus può essere iscritto nel RUNTS, nel rispetto delle condizioni introdotte dalla Riforma (*supra*, n. 1), come

"ramo" ETS, in un periodo di tempo che dipende da alcuni termini mobili, ma che, verosimilmente, può ritenersi compreso tra il giugno 2021 e il 31 marzo 2022.

La mancata iscrizione al RUNTS nel termine previsto comporta, di contro, **la perdita della qualifica di Onlus e l'obbligo di devolvere l'incremento patrimoniale** eventualmente maturato durante il periodo di permanenza presso l'Anagrafe delle Onlus (art. 10, co. 1, lett. *f*, d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 e Circ. Agenzia delle Entrate 31 ottobre 2007, n. 59/E).

La devoluzione dovrà avvenire in conformità alla disciplina delle Onlus o alle regole del CTS, a seconda del momento in cui si verifichi la perdita della qualifica di Onlus. Per la perdita della qualifica intervenuta prima del 31 marzo 2022, potrà, infatti, trovare ancora applicazione la disciplina delle Onlus, così che la devoluzione avrà luogo, in conformità alle previsioni statutarie, in favore di altre Onlus o a fini di pubblica utilità. Dopo tale data, essendo estinte tutte le Onlus non iscritte al RUNTS, troverà ragionevolmente applicazione la previsione della Riforma che impone la devoluzione ad altri enti del Terzo settore in conformità alle previsioni dello statuto o dell'organo sociale competente, ovvero, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale (art. 9 CTS).

La decisione in ordine alla continuità del "ramo" Onlus tramite l'adeguamento alla disciplina della Riforma **non è**, quindi, **automatica e richiede un'attenta valutazione**, da condurre con l'ausilio di professionisti specializzati. Per un verso, infatti, la disciplina applicabile al "ramo" ETS comporta significativi costi, in termini di risorse patrimoniali e professionali, sia in sede di iscrizione che nel continuo (*supra*, n. 3.3.), così da suggerire di non proseguire l'attività. D'altro canto, tuttavia, la perdita della qualifica di Onlus implica la devoluzione dell'eventuale incremento patrimoniale, ponendo, quindi, il problema di una adeguata valutazione sul relativo destinatario. Anche in tal caso, **può essere prospettata**, al riguardo, **la costituzione di un ente centrale, che si renda destinatario della devoluzione** dell'incremento patrimoniale **e provveda**, successivamente, **alla sua ripartizione secondo criteri di ecclesialità.**