Prot. N. 94/20

Enti ecclesiastici e riforma del Terzo settore. Qualche idea per ragionare

La Riforma del Terzo settore (RTS) consente agli enti adeguatamente organizzati di svolgere attività di interesse generale secondo un regime di particolare favore. Il nuovo sistema supera il tradizionale utilizzo dell'ente non profit come strumento per accedere a vantaggi fiscali, richiedendo rilevanti investimenti di carattere professionale e imponendo, pertanto, ponderate decisioni strategiche. Il presente contributo intende offrire una prima introduzione alle implicazioni della RTS per gli enti ecclesiastici, suggerendo la riflessione su alcune questioni di fondo, che i responsabili canonici degli enti saranno chiamati ad affrontare nei prossimi mesi: la razionalizzazione delle strutture esistenti; la creazione di competenze professionali specializzate; l'impiego di enti civili collegati all'ente ecclesiastico per un esercizio più adeguato delle attività di interesse generale; scelte di governance che distinguano tra indirizzo e gestione.

1. **Servizio della carità e ordinamento civile del Terzo settore**

"L'indissolubile legame tra l'accoglienza dell'annuncio salvifico e un effettivo amore fraterno" (*Evangelii Gaudium*, 179) ha portato la Chiesa, nel corso dei secoli, a promuovere numerose opere di carità, soprattutto in favore dei poveri e dei sofferenti. Tale servizio è una dimensione costituiva della missione della Chiesa. **Vescovi e Superiori sono**, quindi, **chiamati ad assicurare alle comunità loro affidate il diritto di esercitare la carità**, **curando che i fedeli e le istituzioni** sottoposte alla loro vigilanza **osservino la legittima legislazione civile** in materia (cfr. *Intima Ecclesiae Natura*, art. 5).

A questo proposito, **per i primi mesi del prossimo anno si attende l'entrata in vigore della c.d. riforma del Terzo settore**: un insieme articolato di regole dirette a disciplinare lo svolgimento di attività di interesse generale senza scopo di lucro, alle quali possono essere ascritte molte opere della Chiesa, come, per esempio, le scuole, le opere sanitarie e socio-assistenziali, le attività caritatevoli. Gli enti della Chiesa sono, quindi, chiamati a misurarsi con la nuova disciplina, **nella quale rilevanti vantaggi fiscali si accompagnano alla necessità**

di significativi investimenti di carattere professionale e a possibili rischi e responsabilità. Per queste ragioni **è bene che la decisione sull'adesione alla riforma del Terzo settore sia l'esito di una ponderata riflessione da parte dei responsabili canonici** degli enti ecclesiastici, senza deleghe "in bianco" ai professionisti che abitualmente assistono gli enti (cfr. Direttorio per il Ministero Pastorale dei Vescovi, § 188; Economia a Servizio del Carisma e della Missione. Orientamenti, § 97). Occorre, in particolare, valutare i benefici e gli svantaggi che, anche nel medio e lungo periodo, discendono dalle diverse opzioni, considerando, in modo equilibrato, esigenze ecclesiali e vincoli economici. I termini temporali entro i quali assumere la decisione non sono ancora definiti con certezza, dipendendo da decisioni del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e della Commissione Europea non ancora assunte. Secondo quanto più precisamente illustrato in seguito, **è**, tuttavia, **ragionevole ipotizzare che gli adempimenti richiesti debbano essere effettuati in un periodo compreso tra marzo 2021 e marzo 2022**.

Al fine di favorire un'adeguata valutazione**, il presente documento intende offrire un primo orientamento di riflessione**, secondo i risultati del tavolo di lavoro istituito da Conferenza Episcopale Italiana, Conferenza Italiana dei Superiori Maggiori e Unione Superiore Maggiori d'Italia, al quale hanno partecipato esperti di diritto e fiscalità.

2. **La riforma del Terzo settore**

In conformità alle indicazioni della legge delega emanata nel giugno 2016 (l. 6 giugno 2016, n. 106), con la pubblicazione del Codice del Terzo Settore (d. lgs. 3 luglio 2017, n. 117) e del Decreto sull'Impresa Sociale (d. lgs. 3 luglio 2017, n. 112) **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".

La riforma persegue una pluralità di scopi: (1) razionalizzare la precedente disciplina, caratterizzata da numerose normative di dettaglio, spesso

poco coordinate con gli altri settori dell'ordinamento; (2) valorizzare il Terzo settore come *partner* essenziale della pubblica amministrazione nella prestazione dei servizi pubblici in un contesto di progressiva regressione del *welfare state*; (3) "professionalizzare" l'attività degli enti del Terzo settore in ragione dei servizi prestati, sostanzialmente limitando l'accesso alle risorse pubbliche per le attività di interesse generale ai soli enti rientranti nel sistema.

3. **Enti del Terzo settore e imprese sociali**

La riforma introduce due categorie fondamentali di enti: gli "enti del terzo Settore" in senso stretto (d'ora in poi, "ETS") e le "imprese sociali" (d'ora in poi, "IS"). **La distinzione** tra le due fattispecie **dipende**, in buona sostanza, **dalla disciplina applicabile**. Le attività che qualificano un ente come ETS o IS, infatti, sono, in larghissima parte, identiche, come pure identiche sono le forme giuridiche adottabili da ETS e IS (in particolare: associazione e fondazione), con l'unica differenza della possibilità per le sole IS di impiegare la forma societaria.

Diverso è, invece, il regime applicabile. Gli ETS sono gli eredi della tradizionale categoria tributaria di "ente non commerciale" e sono la macro-categoria nella quale la riforma include alcune fattispecie disciplinate dalla precedente normativa: le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale. In questa prospettiva, gli ETS sono destinatari di regole che presuppongono un'attività svolta a titolo gratuito o nella quale i ricavi non superano i costi effettivi, così da essere giustificati (1) un regime di sostanziale esenzione dal prelievo fiscale 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. 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. Per il loro carattere imprenditoriale, le IS non beneficiano di alcune agevolazioni fiscali previste per gli ETS, potendo, nondimeno, accedere al regime di deducibilità e detraibilità delle donazioni, qualora non siano costituite in forma societaria e dichiarino che i loro ricavi non superano i costi effettivi. Nella disciplina vigente non mancano,

tuttavia, previsioni ambigue, foriere di incertezza sugli esatti termini delle differenze nel regime fiscale di IS e ed ETS. Sarà, pertanto, l'intervento interpretativo dell'Agenzia delle Entrate a chiarire l'esatta portata delle norme. Allo stato pare, quindi, opportuno privilegiare, nei casi dubbi, la lettura più prudente.

4. **Enti ecclesiastici e disciplina del Terzo settore**

Per le loro caratteristiche istituzionali e in conformità al proprio carisma, **gli enti ecclesiastici** - diocesi, istituti di vita consacrata, associazioni pubbliche - **svolgono tradizionalmente numerose attività previste dalla riforma** come proprie del Terzo settore. Il diritto di derivazione concordataria riconosce agli enti ecclesiastici la possibilità di svolgere, accanto alle attività con finalità di religione e di culto, attività di «assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura». A tali attività corrispondono specifiche attività di interesse generale previste dalla riforma del Terzo settore e, in particolare, le attività che hanno per oggetto: (1) interventi e prestazioni sanitarie e socio-sanitarie; (2) interventi e servizi sociali, compresa l'accoglienza umanitaria, l'integrazione sociale dei migranti e la cooperazione allo sviluppo; (3) educazione, istruzione e formazione professionale, compresa la formazione extrascolastica per la prevenzione della dispersione scolastica; (4) attività culturali di interesse generale con finalità educativa, nonché attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura; (5) organizzazione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso.

L'accesso al sistema regolato dalla riforma del Terzo settore deve, tuttavia, **considerare le specificità dell'ente ecclesiastico** e, in particolare, la rilevanza delle norme canoniche, soprattutto con riguardo alla *governance* e al regime dei beni. L'ente ecclesiastico appartiene, infatti, al diverso ordinamento, indipendente e sovrano, della Chiesa Cattolica e, quando svolge attività diverse da quelle di religione o di culto, per disciplina concordataria le leggi dello Stato trovano applicazione nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti.

Per rispondere a tali esigenze, **la riforma ripropone**, con alcune rilevanti modifiche, **il modello adottato dalla disciplina precedente** in materia di

organizzazioni non lucrative di utilità sociale (d'ora in poi, "Onlus") e di impresa sociale. Qualora svolgano attività di interesse generale, gli enti ecclesiastici possono partecipare al sistema del Terzo settore come ETS o 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. Aderendo a tali indicazioni, un ente ecclesiastico accede al regime del Terzo settore, mantenendo, nel contempo, la propria natura canonica. Con una terminologia non del tutto propria, si parla comunemente di "ramo" ETS (o IS) dell'ente ecclesiastico.

5. **Un rischio, un costo o un'opportunità?**

Per gli enti ecclesiastici **la nuova disciplina del Terzo settore è**, nel contempo, **un rischio, un costo e un'opportunità**. È un rischio: senza equiparazione agli enti del Terzo settore gli enti ecclesiastici possono perdere un'importante fonte di ricavi o essere esclusi dalle convenzioni con gli enti pubblici. È un costo: l'adeguamento alla nuova disciplina "professionalizzante" impone di sostenere i relativi oneri economici e sottostare a previsioni che possono risultare problematiche, in quanto tali e con specifico riferimento alla disciplina canonica. È, infine, un'opportunità: l'equiparazione agli enti del Terzo settore può favorire assetti organizzativi efficienti, capaci di tutelare i beni ecclesiastici e assicurare la sostenibilità delle opere nel tempo.

Di qui la ragionevolezza di una riflessione critica e senza preconcetti, **che cerchi di comprendere le direzioni maggiormente praticabili**.

6. **Il modello del "ramo" ETS (o IS)**

Recepire le prescrizioni della riforma comporta una pluralità di conseguenze.

Da un lato, **il ricorso al modello del "ramo" consente all'ente ecclesiastico di beneficiare del regime promozionale** applicabile agli enti del

Terzo settore, **conservando**, tuttavia, **la propria natura giuridica e le conseguenti implicazioni di disciplina.** Così, per esempio, il potere di governo rimane in capo alla competente autorità ecclesiastica e il regime dei beni risulta soggetto ai controlli canonici, con rilevanza estesa dalle norme del concordato anche all'ambito del diritto dello Stato.

Allo stato, tuttavia, **la soluzione** impone i costi per la gestione del "ramo" e, soprattutto, **rischia di esporre l'ente ecclesiastico nel suo complesso alla responsabilità per i relativi debiti**. Nel vigore dell'attuale disciplina e, in particolare, per l'assenza dell'espressa previsione di legge che l'art. 2740, co. 2, c.c. richiede per limitare la responsabilità patrimoniale del debitore, non sembra, infatti, che la costituzione di un patrimonio destinato possa determinare una separazione tra il patrimonio dell'ente ecclesiastico e il patrimonio destinato al "ramo". In tal modo, i creditori particolari del "ramo" (per esempio, i fornitori di un ospedale gestito da un istituto di vita consacrata; l'Agenzia delle Entrate che avanza pretese tributarie verso una scuola parrocchiale; i lavoratori di una residenza sanitaria assistenziale di titolarità di una diocesi) potranno aggredire i beni dell'ente ecclesiastico nel suo complesso qualora i beni del patrimonio destinato del "ramo" non siano sufficienti a soddisfare i loro crediti.

7. **Il modello degli enti civili collegati**

Un approccio alternativo è costituito dalla configurazione dell'ente ecclesiastico come "capogruppo" di ETS e IS giuridicamente distinti, ma **soggetti al suo controllo** mediante la nomina dei relativi amministratori.

Tale soluzione presenta una pluralità di vantaggi: consente di utilizzare la forma giuridica ottimale per le singole attività di interesse generale, soprattutto con riguardo all'amministrazione e alla *governance*; permette di mantenere i beni "essenziali" in capo all'ente ecclesiastico, così da conservarne la soggezione al regime canonico; realizza una allocazione delle attività e delle passività tra soggetti giuridicamente distinti, isolando ciascun componente del gruppo dal rischio di insolvenza dell'altro; consente di distribuire gli utili dell'IS in forma societaria nei limiti previsti dalla legge.

L'impostazione non è, naturalmente, **esente da limiti**. Il modello degli enti civili collegati, infatti: (1) comporta una moltiplicazione dei costi di gestione proporzionale al numero dei singoli enti; (2) può determinare una maggiore distanza tra la gestione dell'attività di interesse generale e le caratteristiche istituzionali o il carisma originario dell'ente ecclesiastico; (3) secondo quanto espressamente confermato dal Decreto sull'Impresa Sociale, non impedisce, in senso assoluto, la responsabilità di chi esercita il controllo, quando ricorrano le condizioni previste dalla legge.

8. **Un necessario salto di qualità**

Non esistono, quindi, **soluzioni ottimali *a priori***; decisiva risulta, piuttosto, una considerazione intelligente della specifica attività di interesse generale e delle caratteristiche proprie del singolo ente ecclesiastico.

Nel contempo, quale che sia l'assetto prescelto, **la permanenza dell'ente ecclesiastico nel sistema del Terzo settore richiede un salto di qualità**. Come ricordato, la riforma del Terzo settore condiziona l'accesso alle risorse pubbliche a un assetto professionale e richiede che l'attività venga svolta nel pieno rispetto delle previsioni della legge. Risulta, in questo modo, favorito l'abbandono del tradizionale modello, per il quale la configurazione come ente non profit - e, tipicamente, come Onlus - costituiva semplicemente un adempimento per l'accesso a un regime fiscale più favorevole.

Nel sistema introdotto dalla riforma, di contro, **essere un ETS o una IS "costa"**, in termini di misure da adottare per rispettare le regole e di possibili sanzioni per le condotte non conformi alla legge. **Di qui la necessità che le attività abbiano dimensioni proporzionate ai costi da sopportare e**, più drasticamente, **l'opportunità per gli enti ecclesiastici di valutare scelte coraggiose**: (1) **il superamento del ricorso a micro-strutture autonome** (per esempio, il "ramo" Onlus per la gestione di un'attività parrocchiale) **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 dell'unico ente centrale; (2) **la creazione**, nel tempo, **di competenze professionali specializzate all'interno delle singole realtà della Chiesa Cattolica italiana**, così da assistere gli enti ecclesiastici in modo adeguato e ridurre i costi individuali dei singoli enti, in virtù delle correlate economie di scala; (3) soprattutto nel caso in cui venga adottato il modello degli enti collegati, **l'adozione di scelte di *governance* per le quali i responsabili canonici dell'ente ecclesiastico sono titolari del potere di indirizzo strategico e di supervisione**, **mentre le attività di gestione sono affidate a laici competenti**, remunerati in modo proporzionato e tenuti a rendere conto in modo stringente ai responsabili canonici.

Appendice
Le tempistiche della riforma

Il superamento del precedente sistema e l'entrata in vigore della riforma del Terzo settore nel suo complesso dipendono dal completamento del processo per l'attuazione del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (d'ora in poi, "RUNTS"). Alla luce delle previsioni del D.M 15 settembre 2020, n. 106, **la messa a regime del RUNTS e le sue implicazioni sul regime applicabile possono essere così articolate**:

- **febbraio/marzo 2021**: **inizio di operatività del RUNTS**; la data esatta (d'ora in poi, "Data di Operatività del RUNTS") sarà stabilita da un apposito provvedimento del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali; da tale data non sarà più possibile iscrivere un ente ai registri delle organizzazioni di volontariato (d'ora in poi, "OdV") e delle associazioni di promozione sociale (d'ora in poi, "APS"), nonché all'anagrafe delle Onlus. Diversamente dai registri di OdV e APS, **l'anagrafe delle Onlus "sopravviverà"** sino al 1° gennaio dell'anno successivo al rilascio dell'approvazione, da parte della Commissione europea, di alcune norme fiscali contenute nella riforma (d'ora in poi, "Data Successiva all'Approvazione UE") e, quindi, **verosimilmente, sino al 1° gennaio 2022**, con la conseguente applicazione della disciplina precedente in materia di Onlus;
- **febbraio/marzo 2021 - agosto 2021**: **migrazione di OdV e APS nel RUNTS** a cura delle autorità pubbliche competenti; in presenza di motivi ostativi all'iscrizione nel RUNTS, l'ente è invitato a regolarizzare la posizione entro 60 giorni, se del caso adeguando lo statuto;
- **febbraio/marzo 2021 - marzo 2022**: **pubblicazione** sul sito dell'Agenzia delle Entrate **dell'elenco delle Onlus e dei "rami" Onlus esistenti e possibilità di iscrizione al RUNTS**; la

pubblicazione avviene in coincidenza della Data di Operatività del RUNTS; da quel momento e fino al 31 marzo dell'anno della Data Successiva all'Approvazione UE (= verosimilmente, 31 marzo 2022), le Onlus e i "rami" Onlus possono presentare domanda di iscrizione al RUNTS, adeguando gli statuti ai requisiti previsti per l'iscrizione. Decorso il termine, viene persa la qualifica di Onlus e scatta l'obbligo di devolvere l'incremento patrimoniale eventualmente maturato durante il periodo di permanenza nell'anagrafe delle Onlus.