Conferenza Italiana
dei Superiori Maggiori

«I trasferimenti di beni e diritti per donazione e successione in favore degli Enti ecclesiastici. Una guida pratica»

a cura di M. Allena

«Istituti di Vita Consacrata e riforma del Terzo settore»

a cura del Centro Studi sugli Enti ecclesiastici e sugli altri enti senza fini di lucro (CESEN)

In Appendice

«Analisi delle principali novità di interesse per gli enti del Terzo settore»

a cura dall'Osservatorio Tecnico e Legislativo CISM-USMI (2025)

Ad uso interno

2025

I TRASFERIMENTI DI BENI E DIRITTI PER DONAZIONE E SUCCESSIONE IN FAVORE DEGLI ENTI ECCLESIASTICI

Una guida pratica

UNIVERSITÀ CATTOLICA del Sacro Cuore

CESEN

Centro studi sugli Enti ecclesiastici e sugli altri enti senza fini di lucro

Marco Allena

Preside della Facoltà di Economia e Giurisprudenza
Professore Ordinario di Diritto tributario
Università Cattolica del Sacro Cuore

Il presente elaborato è stato redatto
per l'Unione delle Superiore Maggiori d'Italia (USMI)
e la Conferenza Italiana dei Superiori Maggiori (CISM),
con l'obiettivo di offrire uno strumento pratico
di approfondimento e orientamento
in materia di trasferimenti di beni e diritti
per donazione esuccessione in favore degli enti ecclesiastici.

INDICE

1. PREMESSA p. 7

2. GLI ENTI ECCLESIASTICI NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO: UNO SGUARDO INTRODUTTIVO 8

La qualificazione giuridica rilevante ai fini tributari 8
L'attività istituzionale e le attività diverse 9

3. L'ESENZIONE DALL'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI PER I TRASFERIMENTI DI BENI E DIRITTI 12

Un'introduzione alle agevolazioni fiscali 12
L'esenzione prevista dall'art. 3 del TUSD 14
L'esenzione prevista dall'art. 82, comma 2 del CTS 17
Coordinamento e confronto tra le esenzioni fiscali previste dagli artt. 3 del TUSD e 82, comma 2 del CTS 18

4. L'ESONERO DAL REGIME DI SOLIDARIETÀ PASSIVA PER L'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI 19

1. PREMESSA

Il presente elaborato, caratterizzato da un taglio marcatamente pratico, si propone di esaminare alcuni aspetti rilevanti del regime riservato agli enti ecclesiastici in materia di imposta sulle successioni e donazioni di cui all'art. 1 del D. Lgs. n. 346/1990, ossia dell'imposta che si applica ai trasferimenti di beni e diritti realizzati per successione *mortis causa*, donazione o, comunque, a titolo gratuito, *ivi* compresi quelli derivanti da trust e da altri vincoli di destinazione.

A tal fine, sarà in primo luogo analizzata la normativa che regola il trattamento fiscale di tali liberalità, con particolare riferimento al citato D. Lgs. n. 346 del 31 ottobre 1990 (il c.d. "*Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni*" o "**TUSD**"), nonché al D. Lgs. n. 117 del 3 luglio 2017 (il c.d. "*Codice del Terzo settore*" o "**CTS**").

In seguito, verranno approfondite le fattispecie di esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni previste per le attribuzioni liberali disposte in favore degli enti ecclesiastici, quali soggetti che beneficiano di una disciplina tributaria di favore nell'ordinamento giuridico.

Inoltre, verrà illustrato il recente intervento normativo recato dalla Legge n. 104 del 4 luglio 2024, che ha modificato il regime di responsabilità solidale per il pagamento del suddetto tributo; in tal sede prestando attenzione agli effetti che la novella ha prodotto nei confronti degli enti ecclesiastici.

In sintesi, l'elaborato – concepito come una guida pratica per i contribuenti interessati ma anche per gli operatori del settore – si propone di offrire una panoramica aggiornata sui profili più rilevanti del trattamento degli enti ecclesiastici ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, valorizzando le più recenti modifiche della disciplina per una gestione del patrimonio di tali soggetti efficiente e coerente con le proprie finalità istituzionali.

2. GLI ENTI ECCLESIASTICI NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO: UNO SGUARDO INTRODUTTIVO

Per individuare correttamente la rilevanza e il trattamento fiscale degli enti ecclesiastici nell'ordinamento tributario, occorre distinguere preliminarmente il concetto di "*ente ecclesiastico*" da quello di "*ente religioso*".

Il termine "enti religiosi" fa riferimento a una più ampia categoria di soggetti, che risulta composta da: **(i)** enti istituiti dalle confessioni religiose che hanno concluso patti, accordi o intese con lo Stato; **(ii)** enti che, pur in assenza di una intesa, hanno ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica dallo Stato; e **(iii)** enti che si qualificano come tali in ragione dello scopo che perseguono e dell'attività che svolgono[1].

Invece, con l'espressione "enti ecclesiastici" si individua un insieme di enti caratterizzati dal collegamento tra la finalità religiosa/di culto e una struttura, intesa come l'ente medesimo nelle varie forme assunte per lo svolgimento delle proprie attività.

Più nello specifico, la locuzione "enti ecclesiastici civilmente riconosciuti" fa riferimento a quegli enti appartenenti a una confessione che siano in possesso di un'intesa o di un accordo con lo Stato, e che abbiano ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica agli effetti civili, in conformità con la normativa stabilita a livello pattizio.

La qualificazione giuridica rilevante ai fini tributari

Delineati i soggetti che rientrano nel perimetro degli enti religiosi ed ecclesiastici, è ora possibile procedere all'approfondimento della loro sog-

[1] Sul punto, vedasi **P. FLORIS**, Gli enti religiosi civilmente riconosciuti, in Diritto e religione in Italia. Principi e temi, Roma, 2021, pg. 143: «*Nell'accezione più ampia, per enti religiosi s'intendono tutte le strutture caratterizzatedal perseguimento di fini di religione e/o di culto, siano esse emanazione di confessioni istituzionalizzate e/o formalmente riconosciute dallo Stato, siano esse comunque espressione dell'esercizio in forma associata del dirittodi libertà religiosa, tutelata dall'art. 19 Cost. Nell'accezione più ristretta, per enti religiosi s'intendono le istituzioni e associazioni che hanno carattere ecclesiastico: cioè sono organicamente legate alle confessioni religiose e ne rappresentano, per così dire, il braccio operativo, attraverso il quale esse agiscono nell'ordinamento civile*».

gettività tributaria, tenendo a tal fine in considerazione che si tratta di enti tutelati dall'ordinamento giuridico[2].

In linea di principio, gli enti religiosi con scopo di religione o di culto – e dunque anche gli enti ecclesiastici – sono qualificabili tra gli enti non commerciali, in quanto essi non svolgono in via prevalente né tantomeno in via esclusiva l'esercizio di un'attività di tipo commerciale.

Nello specifico, agli effetti tributari gli enti ecclesiastici sono equiparati agli enti aventi finalità di beneficenza o istruzione: equiparazione, questa, che si estende altresì alle attività da essi svolte e dirette a tali finalità[3]. Tale equiparazione si applica, poi, anche agli enti con scopo di religione o di culto appartenenti a confessioni religiose diverse da quella cattolica, a condizione che essa risulti dalle leggi di approvazione degli accordi e delle intese tra lo Stato italiano e le relative confessioni religiose[4].

L'attività istituzionale e le attività diverse

Gli enti religiosi svolgono in via principale attività di religione o di culto, che ne rappresenta l'attività istituzionale e il nucleo centrale della loro missione. Tuttavia, tali enti possono anche svolgere attività di natura diversa, a condizione però che le stesse siano coerenti con i loro scopi statutari e che non prevalgano su quelle di religione o di culto.

Con riferimento agli enti ecclesiastici, la definizione dell'attività istituzionale è contenuta nell'art. 16 della Legge n. 222 del 20 maggio 1985,

[2] *Cfr.* l'art. 20 della Costituzione, ai sensi del quale «*il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscaliper la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività*».

[3] *Cfr.* l'art. 7, comma 3, primo periodo della Legge n. 121 del 25 marzo 1985, ai sensi del quale: «*Agli effetti tributarigli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione*».

[4] In tema, vedasi quanto espresso dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 15/E del 17 maggio 2022, § 5.4: «*Nella categoria di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973* [enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione] *rientrano anche gli enti con fini di religione o di culto appartenenti a confessioni religiose diverse dalla Chiesa cattolica, che siano dotati di personalità giuridica ed equiparati per legge agli enti con finalità di beneficenza o di istruzione*».

che disciplina gli enti e i beni ecclesiastici in Italia. Ai sensi della predetta disposizione, per attività di religione o di culto si intendono tutte quelle attività dirette all'esercizio del culto, alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi e all'educazione cristiana.

In relazione alle attività di religione o di culto, l'art. 2 della medesima Legge ne stabilisce una presunzione di svolgimento per gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa, gli istituti religiosi e i seminari. Mentre per le altre persone giuridiche canoniche, per le fondazioni e, in genere, per gli enti ecclesiastici che non abbiano personalità giuridica nell'ordinamento della Chiesa, la finalità religiosa o cultuale deve essere accertata caso per caso.

Invece, le attività diverse da quelle di religione o culto sono individuate in tutte quelle volte all'assistenza, beneficenza, istruzione, educazione e cultura, nonché nelle attività commerciali o lucrative.

La delineata distinzione (tra attività istituzionale e attività diverse) non ha solo valore tassonomico, ma influisce in modo significativo anche sul regime tributario loro applicabile. Infatti, a seconda che le attività siano riconducibili a quelle di religione o di culto piuttosto che a quelle diverse, cambia il trattamento fiscale a cui le stesse sono assoggettate.

E ciò poiché l'attività istituzionale, ossia quella di religione o di culto, è per sua natura connotata dalla gratuità e, pertanto, non rilevante ai fini fiscali. In proposito, si ricordano i chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 15/E del 17 maggio 2022, ove viene precisato che: «*L'attività istituzionale degli enti religiosi, ossia quella di religione o di culto, è per sua natura connotata dalla gratuità, caratteristica intrinseca dei fini di religione o di culto*».

Al contrario, le attività diverse sono assoggettate alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le stesse[5]. Di conseguenza, a seconda delle caratteristiche specifiche, tali attività possono

[5] *Cfr*. l'art. 7, comma 3, secondo periodo della Legge n. 121/1985, ai sensi del quale: «*Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di talienti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime*».

essere: (**a**) fiscalmente irrilevanti (come nel caso delle attività benefiche), (**b**) fiscalmente rilevanti ma non imponibili in virtù di una specifica previsione (si pensi ai servizi resi secondo quanto stabilito dall'art. 143, comma 1 del TUIR), ovvero (**c**) imponibili (in ipotesi di attività prestate a fronte di corrispettivo).

Infine, si segnala che gli enti religiosi civilmente riconosciuti hanno la possibilità di usufruire del trattamento fiscale riservato agli enti del Terzo settore ("**ETS**") e all'impresa sociale ("**IS**")[6].

A tal proposito, risulta indispensabile distinguere chiaramente le attività religiose e di culto da quelle di interesse generale, mediante la creazione di un apposito, distinto e autonomo "ramo": per attuare tale struttura sono richieste alcune condizioni specifiche, tra cui l'adozione di un regolamento che ne disciplini l'attività e la costituzione di un patrimonio destinato (che può essere formato sia da beni mobili sia da beni immobili) al perseguimento delle prefissate finalità, con tenuta di scritture contabili separate.

In ogni caso, il patrimonio deve essere impiegato esclusivamente per lo svolgimento delle attività previste dallo statuto, essendo previsto un rigoroso divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve, al fine di garantire l'integrità patrimoniale del ramo. Un ente religioso che ha creato un patrimonio destinato in relazione a un ramo ETS può allora, in linea generale, alienare i beni che lo compongono ma nel rispetto del divieto di lucro soggettivo e di reinvestimento dei proventi, nonché delle norme di devoluzione patrimoniale in caso di estinzione o scioglimento dell'ente.

Ne consegue, pertanto, che la costituzione di un ramo ETS richiederà agli enti un'attenta valutazione circa l'attribuzione delle donazioni o delle eredità ricevute, al fine di stabilire se esse debbano essere considerate di pertinenza del ramo stesso (con soggezione alla relativa disciplina) ovvero destinate al più generale perseguimento delle rispettive attività istituzionali o ulteriori finalità.

[6] Per un approfondimento, vedasi **A. FUCCILLO - L. DECIMO**, La costituzione del ramo "ETS" e l'"impresa sociale"dell'ente religioso civilmente riconosciuto, in Notariato, 2023, 5, pgg. 525 e ss.

3. L'ESENZIONE DALL'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI PER I TRASFERIMENTI DI BENI E DIRITTI

Un'introduzione alle agevolazioni fiscali

Considerate le finalità perseguite dagli enti religiosi, la legge prevede in loro favore alcune agevolazioni fiscali, che possono riguardare – a titolo esemplificativo – l'applicazione di aliquote agevolate, la possibilità di usufruire di particolari regimi di deduzione o, ancora, di beneficiare di talune esenzioni fiscali.

In proposito, si pensi che al ricorrere di determinate condizioni:

- gli enti il cui scopo è equiparato per legge alle finalità di beneficenza o di istruzione (ossia gli enti religiosi con personalità giuridica) possono beneficiare della riduzione al 50% dell'aliquota IRES, ai sensi dell'art. 6, comma 1, lett. c) del D.P.R. n. 601/1973[7];
- gli istituti religiosi, le loro province e le case civilmente riconosciuti possono dedurre dal reddito di impresa, per ciascuno dei propri membri (che presti continuativamente opera nelle attività commerciali svolte dall'ente) un importo pari all'ammontare del limite minimo annuo previsto per le pensioni corrisposte dal Fondo pensioni dei lavoratori dipendenti dell'INPS, ai sensi degli artt. 144, comma 5 del TUIR e 26 della Legge n. 222/1985;
- beneficiare dell'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni[8]; per i trasferimenti di beni e diritti disposti in loro favore, ai sensi dell'art. 3 del D. Lgs. n. 346/1990 e dell'art. 82, comma 2 del D. Lgs. n. 117/2017.

Con riguardo a quest'ultima, deve notarsi che si tratta di un'esenzione fiscale di particolare rilevanza, considerato che i fedeli spesso contribui-

[7] Sul tema, vedasi **V. SISCI – S. L. GIURLANI**, Riduzione a metà dell'aliquota IRES: per gli enti non commerciali l'opportunità di una riscrittura della misura, in Il fisco n. 2024, 18, pgg. 1689 e ss.; **P. CLEMENTI**, IRES agevolata per gli enti ecclesiastici: chiarito il perimetro applicativo, in Cooperative e enti non profit 2024, 3 pgg. 7 e ss.

[8] È utile precisare che il D.L. n. 262/2006 ha reintrodotto, secondo le disposizioni del TUSD nel testo vigente alla data del 24 gennaio 2001, l'imposta sulle successioni e donazioni, precedentemente abrogata dalla L. n. 383/2001.

scono al sostentamento della Chiesa e delle altre confessioni religiose mediante l'attribuzione in loro favore di liberalità, che hanno un ruolo importante nel finanziamento di tali enti, i quali (pur non perseguendo scopi di lucro) si trovano, comunque, a dover affrontare le proprie esigenze economiche.

In tale contesto, è allora opportuno rilevare che il D. Lgs. n. 139/2024 – pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 231 del 2 ottobre 2024 per la riforma dei tributi indiretti diversi dall'IVA – ha riformulato la disciplina dell'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni prevista dall'art. 3 del TUSD[9]. Tuttavia, la riforma fiscale, in esercizio della legge delega n. 111/2023, non ha inciso sui primi commi della disposizione, che continua a disciplinare in modo immutato il beneficio per i trasferimenti in favore degli enti non commerciali, tra cui vi rientrano agli effetti tributari anche gli enti religiosi.

Di seguito vengono illustrati i principali aspetti dell'esenzione fiscale in discorso, a partire dal principio per il quale l'imposta sulle successioni e donazioni è un tributo che si applica ai trasferimenti di beni e diritti effettuati a titolo gratuito per successione a causa di morte e donazione, *ivi* compresi anche i trasferimenti derivanti da *trust* e da altri vincoli di destinazione[10].

A tale regola generale, fanno però eccezione (come nel caso di specie) alcune ipotesi di esenzione[11] normativamente previste per determinati trasferimenti, sottratti da tassazione in ragione della sussistenza di particolari presupposti[12] che – per espressa volontà del Legislatore – sono idonei a impedire l'insorgere dell'obbligazione tributaria.

[9] Ci si consenta di rinviare a **M. ALLENA**, Successioni e donazioni, società «senza impresa» nel perimetro dei trasferimenti esenti, Norme e Tributi, Il Sole 24 Ore, 2024; **M. ALLENA**, Successioni e registro, le novità sotto la lente di Assonime, Norme e Tributi, Il Sole 24 Ore, 2024.

[10] *Cfr*. l'art. 1, comma 1 del D. Lgs. n. 346 del 31 ottobre 1990.

[11] Ad individuare le fattispecie esentative sono gli artt. 3, 12 e 13 del TUSD e alcune leggi speciali, tra cui figura anche il Codice del Terzo settore.

[12] Questi particolari presupposti, possono essere individuati nella natura del soggetto beneficiario del trasferimento (c.d. "esenzioni soggettive"), nella natura del bene oggetto del trasferimento (c.d. "esenzioni oggettive"), ovvero nella presenza di entrambi.

Per quanto qui rileva, l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni trova la propria disciplina nell'art. 3 del TUSD, disposizione che – come si vedrà in seguito – deve essere coordinata con l'art. 82, comma 2 del CTS.

L'esenzione prevista dall'art. 3 del TUSD

Ai sensi dell'art. 3, comma 1 del TUSD: «*Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità nonché da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461*».

Sono, quindi, esenti dal tributo successorio-donativo i trasferimenti a titolo gratuito realizzati *mortis causa* o *inter vivos* che abbiano quale beneficiari lo Stato, le regioni, i comuni, gli enti pubblici, le fondazioni e le associazioni legalmente riconosciute aventi quale scopo esclusivo una delle seguenti finalità:

- assistenza;
- studio;
- ricerca scientifica;
- educazione;
- istruzione;
- altre finalità di pubblica utilità (indicazione, questa, che suggerisce che l'elenco indicato dalla norma non ha carattere esaustivo, lasciando all'interprete la possibilità di individuare ulteriori fini di pubblica utilità che possano giustificare l'esenzione fiscale).

Tanto premesso, se ai fini tributari gli enti con scopo di religione o culto sono equiparati agli enti che perseguono finalità di beneficenza o istruzione, essi possono beneficiare dell'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni ex art. 3, comma 1 del TUSD in relazione ai trasferimenti di beni o diritti effettuati con spirito di liberalità in loro favore. Inoltre, qualora il trasferimento riguardi beni immobili o diritti reali su di essi, l'esenzione si estende anche all'imposta ipotecaria e catastale.

Fino al 2021, dunque, tali enti beneficiavano dell'esenzione in quanto "soggetti equiparati", senza la necessità di ulteriori accertamenti relativi alle attività da essi svolte per fruire del beneficio fiscale.

Tuttavia, con la sentenza n. 1149 del 21 gennaio 2021, la Corte di Cassazione ha ritenuto che la natura di ente ecclesiastico non è sufficiente a provare il perseguimento esclusivo di uno scopo religioso o cultuale equiparabile a quello di beneficenza o istruzione[13]. considerato che la normativa che li disciplina prevede espressamente la possibilità che essi svolgano anche attività diverse da quelle istituzionali.

In altri termini, sarebbe l'esercizio di attività diverse da quelle di religione o di culto – anche solo in via marginale o strumentale – ad eliminare l'esclusività, determinando il venir meno del presupposto dell'esenzione fiscale prevista dal primo comma, dal momento che il trasferimento potrebbe essere destinato a una finalità diversa da quella ritenuta premiale e tutelata dalla norma.

Conseguentemente, per i Giudici di legittimità il beneficio dell'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni di cui all'art. 3, comma 1 del TUSD non è implicito nella natura ecclesiastica dell'ente (il c.d. "elemento soggettivo"), dovendo il regime tributario essere individuato in funzione dell'attività in concreto esercitata, che può o meno coincidere con il fine dichiarato nell'atto costitutivo.

Fermo quanto precede, la Corte ritiene che la preclusione all'art. 3, comma 1 del TUSD non esclude del tutto che gli enti ecclesiastici possano fruire dell'esenzione, che può essere invocata qualora vengano integrati i presupposti di cui al successivo comma 2, ossia che il trasferimento sia stato comunque disposto per una delle finalità individuate dal comma 1 (assistenza, studio, ricerca scientifica, educazione, istruzione o altre finalità di pubblica utilità).

[13] *Cfr.* la sentenza n. 1149 del 21 gennaio 2021, nella parte in cui la Corte di Cassazione ha statuito che: «*l'assunto…secondo cui dalla … natura di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto deriverebbe necessariamenteil perseguimento di uno scopo esclusivo di religione e di culto, equiparabile ai fini tributari a quello di beneficenzao di istruzione, e di conseguenza il diritto a fruire della agevolazione di cui al cit. art. 3, comma 1, non trova alcunagiustificazione nella normativa che regola le attività degli enti ecclesiastici, che anzi prevede e disciplina espressamente la possibilità che tali enti svolgano anche attività diverse da quelle di religione o di culto*».

Una siffatta impostazione sembrerebbe, peraltro, coerente con quanto affermato già nel 2005 dalla Conferenza Episcopale Italiana che, nel fare riferimento all'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni prevista dall'art. 3 del TUSD, non fa esclusivo riferimento al primo comma della disposizione[14].

La *ratio* del comma secondo è, infatti, quella di favorire i trasferimenti aventi finalità di particolare valore sociale anche quando gli enti beneficiari non abbiano scopi esclusivi.

Ricorrendo all'applicazione dell'art. 3, comma 2 del TUSD viene domandato, però, un ulteriore requisito ai fini della fruizione dell'esenzione fiscale: il beneficiario deve dimostrare «*entro cinque anni dall'accettazione dell'eredità o della donazione o dall'acquisto del legato, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal testatore o dal donante*».

Pertanto, entro il termine di cinque anni dall'acquisto – ossia dall'accettazione dell'eredità, della donazione o del legato – il beneficiario è tenuto a dimostrare di aver destinato i beni o i diritti ricevuti (ovvero le somme ricavate dalla loro eventuale alienazione) al perseguimento delle finalità indicate dal testatore o dal donante. In caso di attribuzione sottoposta a condizione sospensiva, tale termine decorre, invece, dal momento in cui la condizione si è verificata, anche qualora abbia effetto retroattivo.

Risulta, allora, importante che gli enti ecclesiastici che intendono fruire dell'esenzione d'imposta prevista dall'art. 3, comma 2 del TUSD, devono prestare particolare attenzione alla necessità di dimostrare che il bene ricevuto sia stato effettivamente destinato alla finalità agevolata indicata.

E ciò vale per ogni tipo di bene attribuito a titolo gratuito, sia esso mobile sia esso immobile. In proposito, si consideri, per esempio, il caso di un appartamento trasferito a titolo gratuito con espressa destinazione a finalità assistenziali da parte del testatore o del donante: qualora non sia

[14] *Cfr*. **CONFERENZA EPISCOPALE ITALIANA**, Istruzione in materia amministrativa, 2005, pg. 52: «*Per quanto riguarda le imposte indirette, le successioni e donazioni in favore di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti…sono esenti da tributi…ai sensi…dell'art. 3 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346*».

richiesto un "utilizzo fisico" del bene per tali scopi, l'ente potrà legittimamente concederlo in locazione e destinare i proventi per svolgere attività assistenziali, in conformità alla volontà del benefattore.

In assenza di impiego per il conseguimento delle finalità designate dal testatore o dal donante, ovvero in assenza della dimostrazione di tale destinazione, il trasferimento diventa imponibile, con la conseguenza che il beneficiario sarà tenuto al versamento dell'imposta sulle successioni e donazioni, maggiorata degli interessi legali a decorrere dalla data in cui il pagamento avrebbe dovuto essere effettuato.

Sul punto, si rileva che per non incorrere in decadenza dal beneficio fiscale, uno strumento utile potrebbe essere quello dell'istituzione di un apposito conto corrente bancario, destinato ad accogliere le somme provenienti da eredità, legati, donazioni e altri trasferimenti caratterizzati da spirito di liberalità, così da consentire la tracciabilità dei flussi e degli impieghi in conformità alle finalità indicate dal benefattore.

L'esenzione prevista dall'art. 82, comma 2 del CTS

Con la riforma del Terzo settore operata dal D. Lgs. n. 117/2017, sono state introdotte specifiche norme, anche con riguardo all'imposta sulle successioni e donazioni, concernenti le attribuzioni in favore di ETS.

Non è, però, stato abrogato l'illustrato art. 3 del TUSD e l'agevolazione fiscale *ivi* prevista, che esenta dall'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti a titolo gratuito *inter vivos* o *mortis causa* in ragione della soggettività del beneficiario o della tipologia di finalità perseguita.

Nello specifico, l'art. 82, comma 2 del CTS dispone che: «*Non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni e alle imposte ipotecaria e catastale i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore degli enti di cui al comma 1 utilizzati ai sensi dell'articolo 8, comma 1*».

In forza della predetta disposizione sono, dunque, esenti dal tributo successorio-donativo i trasferimenti a titolo gratuito qualora sia integrata la presenza di due condizioni: (**i**) che siano disposti in favore degli enti del Terzo settore, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società; (**ii**) che i beni trasferiti siano utilizzati per

lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Con riguardo all'applicabilità, l'art. 104, comma 1 del CTS ha stabilito che l'art. 82 del CTS si applica «*a decorrere dall'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, agli enti del Terzo settore iscritti nel medesimo Registro*»[15].

L'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni (già operativa in via transitoria dal 1° gennaio 2018 per i trasferimenti a favore di ONLUS, OdV e APS iscritte negli appositi registri) è stata, quindi, estesa anche alle attribuzioni liberali in favore degli enti di cui all'art 82, comma 1 del CTS iscritti nel RUNTS, a prescindere dal rilascio dell'autorizzazione della Commissione europea richiesta dalla formulazione originaria della norma.

Coordinamento e confronto tra le esenzioni fiscali previste dagli artt. 3 del TUSD e 82, comma 2 del CTS

Considerata la coesistenza di tali norme, risulta importante individuare l'ambito di applicazione e la decorrenza temporale delle discipline dettate rispettivamente dall'art. 3 del TUSD e dall'art. 82, comma 2 del CTS. Tale coordinamento si rende, infatti, necessario poiché il citato art. 3 può in astratto presentare ambiti di sovrapponibilità con la disposizione introdotta dal CTS.

In proposito, l'art. 89 del CTS ha stabilito che l'art. 3, commi 1 e 2 del TUSD non si applica agli enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali. Continua, invece, ad applicarsi ai trasferimenti a titolo gratuito

(**a**) non relativi alle attività di interesse generale previste dall'art 15 del CTS e (**b**) eseguiti a favore di enti pubblici non territoriali, fondazioni e associazioni ETS, nonché di enti religiosi civilmente riconosciuti e fabbricerie iscritti nel RUNTS.

[15] In proposito, si ricorda che l'originario art. 104 del CTS prevedeva che il regime fiscale (*ivi* compresa l'esenzionedall'imposta di successione di cui al citato art. 82) del Titolo X del CTS, avrebbe potuto trovare applicazione soltanto a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea ex art. 101, comma 10del medesimo Testo Unico; e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore.

Per completezza, si ricorda che sui rapporti tra le due disposizioni anche l'Agenzia delle Entrate, nella risposta ad interpello n. 252/E del 16 luglio 2019, ha espresso la propria posizione ufficiale (ancorché parzialmente superata dalle modifiche recate dal D.L . n. 73/2022, che ha previsto l'applicabilità dell''art 82 del CTS a tutti gli enti del Terzo settore iscritti nel RUNTS). In ogni caso, nella menzionata risposta ad interpello, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'art. 3 del TUSD:

- durante il periodo transitorio, trovava applicazione ai trasferimenti gratuiti a favore di soggetti diversi da quelli a cui si applicavano in via transitoria le nuove disposizioni del CTS;
- alla fine del periodo transitorio, non sarebbe stato più applicabile ai trasferimenti a titolo gratuito a favore degli enti del Terzo settore, a cui risulta applicabile l'art 82, comma 2 del CTS.

Definiti i perimetri di applicazione delle predette disposizioni, si può altresì rilevare che l'esenzione prevista dall'art. 3 del TUSD presenta un ambito di applicazione più ridotto rispetto all'art. 82, comma 2 del CTS[16]. Infatti, l'art. 3 del TUSD si applica ai trasferimenti realizzati in favore di: fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità;

- fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diverse da quelle indicate sopra, disposti per le finalità di assistenza, studio, ricerca scientifica, educazione, istruzione o di altre finalità di pubblica utilità.

4. L'ESONERO DAL REGIME DI SOLIDARIETÀ PASSIVA PER L'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

La Legge n. 104 del 4 luglio 2024, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 168 del 19 luglio 2024, ha introdotto alcune modifiche in materia di politiche sociali ed enti del Terzo settore.

Per quanto qui rileva, tra le norme contenute in tale provvedimento figura anche l'art. 7 che – aggiungendo un ulteriore comma (ossia il 5-*bis*) – ha

[16] Per un approfondimento, vedasi **G. SEPIO – F.M. SILVETTI**, Le agevolazioni in vigore dal 1° gennaio 2018, Ilfisco, 2017, 42.

modificato l'art. 36 del TUSD, relativo ai soggetti obbligati al versamento del tributo successorio-donativo, e per l'effetto ha escluso il regime di responsabilità solidale per il pagamento dell'imposta sulle successioni e donazioni.

In particolare, il "nuovo" comma 5-*bis* stabilisce che il regime previsto dall'art. 36 del TUS: «*non si applica ai beneficiari di trasferimenti non soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni e alle imposte ipotecaria e catastale ai sensi dell'articolo 3 del presente decreto e dell'articolo 82, comma 2, del codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*».

Quindi, per effetto dell'intervenuta modifica normativa viene espressamente esclusa la responsabilità solidale nei confronti dei beneficiari dei trasferimenti non soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni e alle imposte ipotecaria e catastale, ai sensi:

- dell'art 3 del TUSD, relativo ai trasferimenti a favore (**i**) dello Stato e degli enti pubblici territoriali,
- (**ii**) di enti pubblici (non territoriali), fondazioni e associazioni aventi quale scopo esclusivo quello di pubblica utilità ovvero che lo scopo di pubblica utilità costituisca la ragione del trasferimento, (**iii**) di enti pubblici, fondazioni e associazioni istituiti negli Stati appartenenti all'Unione europea o in quelli aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo, nonché in tutti gli altri Stati a condizione di reciprocità);
- dell'art. 82, comma 2 del CTS, relativo ai trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore degli enti del Terzo settore, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società, qualora i beni trasferiti siano utilizzati per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

ISTITUTI DI VITA CONSACRATA E RIFORMA DEL TERZO SETTORE

Il presente documento si rivolge ai Superiori degli Istituti di Vita Consacrata e delle Società di Vita Apostolica in continuità con i precedenti documenti elaborati dall'Unione Superiore Maggiori d'Italia e dalla Conferenza Italiana Superiori Maggiori in materia di Terzo settore e in connessione con il documento "Enti ecclesiastici e Riforma del Terzo settore. Indicazioni operative per Diocesi e Parrocchie" presentato dalla Conferenza Episcopale Italiana nel giugno 2025. Il lavoro si articola su tre argomenti: lo stato di attuazione della Riforma del Terzo settore; l'impatto della nuova disciplina sugli Istituti; le scelte operative richieste in alcuni ambiti di specifica rilevanza della Riforma.

Il documento è stato elaborato con il contributo scientifico del Centro Studi sugli Enti ecclesiastici e sugli altri enti senza fini di lucro (CESEN) Università Cattolica del Sacro Cuore.

INDICE

PARTE I
Il nuovo panorama della Riforma

1. Introduzione p. 23
2. La riforma del Terzo settore 24
3. La Comfort Letter della Commissione UE 25
4. Il Pacchetto Semplificazioni 25
5. L'attuale disciplina del Terzo settore 25

PARTE II
Gli Istituti e la Riforma

1. Gli Istituti nella Riforma 27
2. Il Ramo: regolamento e suo contenuto 29
3. Il Ramo: patrimonio destinato 29
4. Il Ramo: scritture contabili separate 30
5. Il Ramo: assetti di *governance* 31
6. L'ente collegato: assetti di governo e patrimonio 31
7. Come approcciarsi alla Riforma 31

PARTE III
Alcune indicazioni operative

1. Aderire o non aderire alla Riforma? 32
   1.1. I rami Onlus 33
2. Ramo o ente collegato? 34
   2.1. Le implicazioni organizzative 35
   2.2. La famiglia religiosa 37
   2.3. Il lavoro dei religiosi 37
3. Il patrimonio destinato 38
4. Le implicazioni fiscali 39

PARTE I

Il nuovo panorama della Riforma

Sommario: 1. Introduzione. - 2. La riforma del Terzo settore. - 3. La Comfort Letter della Commissione UE. - 4. Il Pacchetto Semplificazioni. - 5. L'attuale disciplina del Terzo settore

1. Introduzione

Con la *Comfort Letter for the Terzo settore PN Case* (SA.63927) (d'ora in poi, "Comfort Letter") inviata lo scorso 7 marzo al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, la Direzione Generale Concorrenza della Commissione Europea ha confermato la compatibilità delle norme fiscali della Riforma del Terzo settore [D. Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 - Codice del Terzo settore (d'ora in poi, "CTS"); D. Lgs. 3 luglio 2017, n. 112 in materia di impresa sociale (d'ora in poi, "DIS"): d'ora in poi, collettivamente, "Riforma"] con la disciplina europea sugli aiuti di Stato (art. 107, co. 1, Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea).

Alla luce della Comfort Letter, il legislatore ha modificato la disciplina transitoria contenuta nel CTS e nel DIS prevedendo che, a decorrere dal 1° gennaio 2026, trovino applicazione gran parte delle disposizioni della Riforma non ancora entrate in vigore (art. 104, co. 2, CTS, come modificato dall'art. 8, co. 1, lett. b, d.l. 17 giugno 2025, n. 84). In particolare, all'inizio del 2026 troveranno applicazione: (1) i nuovi criteri di non commercialità delle attività di interesse generale svolte dagli enti del Terzo settore (art. 79, co. 2 e 2-*bis*, CTS); (2) le regole di esenzione fiscale destinate alle imprese sociali che reinvestono gli utili nelle attività istituzionali (art. 18, co. 1 e 2, DIS); (3) i regimi forfettari per gli enti del Terzo settore non commerciali (art. 80 CTS), le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale (art. 86 CTS). Rimangono ancora in attesa di autorizzazione solo le norme relative ai titoli di solidarietà (art. 77 CTS) e alle detrazioni e deduzioni applicabili a chi investe nel capitale sociale e nel patrimonio delle imprese sociali (art. 18, co. 3, 4 e 5, DIS).

A seguito di tale fondamentale novità e in considerazione delle modifiche al CTS introdotte dal legislatore per semplificare la disciplina a beneficio degli enti di minori dimensioni (l. 4 luglio 2024, n. 104: d'ora in poi, "Pacchetto Semplificazioni"), USMI e CISM hanno ritenuto opportuno redigere il presente documento per fornire, in continuità con i documenti pubblicati gli scorsi anni (*Istituti di Vita Consacrata e Riforma del Terzo settore* e *La Riforma del Terzo settore. Un'ipotesi di lavoro*), alcuni orientamenti generali per accompagnare gli Istituti di vita consacrata e le Società di vita apostolica (d'ora in poi, "Istituti") in questa nuova fase.

Sviluppato nell'ambito del tavolo di lavoro istituito con la Segreteria Generale della Conferenza Episcopale Italiana, il presente documento intende, in particolare, fornire alcune indicazioni operative allo scopo di favorire una valutazione intelligente delle opportunità e dei rischi che la disciplina del Terzo settore comporta.

2. La riforma del Terzo settore

Con la Riforma il legislatore italiano ha identificato un insieme limitato di soggetti giuridici (art. 4, CTS), denominati enti del Terzo settore (d'ora in poi, anche, "ETS"), che si caratterizzano per il perseguimento del bene comune mediante lo svolgimento di attività di interesse generale (art. 5, CTS e art. 2, DIS) senza finalità lucrative (art. 8, CTS e art. 3, DIS) e per la soggezione a un sistema pubblicistico di registrazione (= iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo settore, d'ora in poi, "RUNTS" - art. 11, CTS) e controlli (artt. 90 a 97, CTS).

Lo svolgimento di attività di interesse generale nel rispetto di queste caratteristiche essenziali realizza una forma indiretta di concorso alla spesa pubblica che giustifica l'applicazione di misure di agevolazione fiscale a favore degli enti del Terzo settore (*cfr.* Corte Cost. 15 marzo 2022, n. 72).

3. La Comfort Letter della Commissione UE

Il regime fiscale di favore riconosciuto agli enti del Terzo settore non è entrato pienamente in vigore con l'emanazione del CTS e del DIS. Per il loro

carattere derogatorio e di vantaggio, il legislatore italiano ha, infatti, sottoposto le previsioni fiscali alla Commissione Europea per una verifica sulla loro compatibilità con la disciplina europea in materia di aiuti di Stato.

Con la Comfort Letter la Commissione Europea ha riconosciuto che il regime fiscale adottato dalla Riforma non costituisce una misura di favore capace di violare le regole sulla concorrenza. Gli ETS, infatti, destinano gli utili all'esercizio di un'attività di interesse generale e, pertanto, seguono una logica economica diversa da quella delle altre imprese, così da risultare giustificato un trattamento fiscale differenziato.

4. Il Pacchetto Semplificazioni

Per il regime promozionale di cui sono beneficiari, la Riforma impone agli ETS numerosi adempimenti di carattere organizzativo e contabile, dai quali derivano significativi costi di gestione (*cfr. Istituti di Vita Consacrata e Riforma del Terzo settore*, parte II, § 3 e *La Riforma del Terzo settore. Un'ipotesi di lavoro*, parte I, § 3.3). Per gli enti di piccole dimensioni, tali costi hanno spesso sconsigliato l'adesione alla Riforma.

Per questa ragione, con il Pacchetto Semplificazioni il legislatore ha ritenuto di modificare alcune previsioni del CTS, così da rendere la relativa disciplina meno onerosa per gli enti di piccole dimensioni.

5. L'attuale disciplina del Terzo settore

Alla luce delle novità intervenute, il quadro giuridico del Terzo settore risulta, quindi, in parte cambiato:

1) per effetto della Comfort Letter e del successivo intervento del legislatore italiano:
   a) ai fini fiscali, gli ETS sono considerati come enti non commerciali se svolgono in via prevalente attività di interesse generale: (1) a titolo gratuito, o (2) dietro versamento di corrispettivi non superiori ai costi effettivi, determinati sommando i costi diretti e tutti i costi imputabili alle attività di interesse generale, compresi i costi finanziari e tributari; o (3) con un avanzo di gestione annuo non superiore al 6% dei costi per più di tre esercizi consecutivi;

b) non sono soggetti a tassazione gli utili delle imprese sociali reinvestiti nello svolgimento delle attività d'impresa di interesse generale o destinati a incremento del patrimonio;

c) il reddito di impresa degli ETS non commerciali può essere determinato applicando un regime forfettario;

d) dal 1º gennaio 2026 viene abrogata la disciplina delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (d'ora in poi, "Onlus"). Pertanto, le Onlus dovranno presentare domanda di iscrizione al RUNTS entro il 31 marzo 2026; in caso contrario, le Onlus si intenderanno estinte, con la conseguente devoluzione del patrimonio incrementale secondo la disciplina applicabile (*cfr. Istituti di Vita Consacrata e Riforma del Terzo settore*, parte III, § 6);

3) per effetto del Pacchetto Semplificazioni la gestione degli ETS di piccola dimensione risulta agevolata. In particolare:

a) gli ETS che non hanno personalità giuridica e hanno entrate, comunque denominate, inferiori a € 300.000 possono redigere un rendiconto per cassa in luogo del bilancio di esercizio; il rendiconto di cassa può indicare entrate e uscite in forma aggregata se le entrate, comunque denominate, sono inferiori a € 60.000;

b) per gli ETS in forma di associazione, la nomina di un organo di controllo è necessaria solo quando vengano superati, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti: attivo dello stato patrimoniale pari a €150.000; entrate, comunque denominate, pari a € 300.000; dipendenti occupati in media durante l'esercizio pari a 7 unità; analogamente, la nomina dei revisori è obbligatoria solo quando vengano superati, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti: attivo dello stato patrimoniale pari a €1,5 milioni; entrate, comunque denominate, pari a € 3 milioni; dipendenti occupati in media durante l'esercizio pari a 20 unità.

PARTE II

Gli Istituti e la Riforma

Sommario: 1. Gli Istituti nella Riforma. - 2. Il Ramo: regolamento e suo contenuto. - 3. Il Ramo: patrimonio destinato. - 4. Il Ramo: scritture contabili separate. - 5. Il Ramo: assetti di *governance*. - 6. L'ente collegato: assetti di governo e patrimonio. - 7. Come approcciarsi alla Riforma

Per una più agevole comprensione delle indicazioni operative offerte agli Istituti nella terza parte del presente lavoro, può essere utile richiamare alcuni contenuti dei documenti *Istituti di Vita Consacrata e Riforma del Terzo settore* e *La Riforma del Terzo settore. Un'ipotesi di lavoro*.

1. Gli Istituti nella Riforma

Per le loro caratteristiche istituzionali e in conformità al proprio carisma, gli Istituti svolgono tradizionalmente numerose attività previste dalla Riforma come proprie del Terzo settore. Tuttavia, l'accesso al sistema regolato dalla Riforma non può avvenire in modo immediato. Gli Istituti appartengono, infatti, al diverso ordinamento, indipendente e sovrano, della Chiesa Cattolica e, quando svolgono attività diverse da quelle di religione o di culto, in conformità agli accordi concordatari, sono soggetti alle leggi dello Stato italiano nella misura in cui nell'applicazione della legge statale vengano rispettate la loro struttura e la loro finalità (art. 7, co. 3, Accordo tra la Repubblica Italiana e la Santa Sede del 18 febbraio 1984).

Per rispondere a tali esigenze, la Riforma ha adottato il modello del c.d. "ramo" dell'ente ecclesiastico (d'ora in poi, "Ramo"). Secondo tale modello, gli Istituti che svolgono attività di interesse generale possono partecipare al sistema del Terzo settore se rispettano 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 al RUNTS; (2) la costituzione di un patrimonio destinato per lo svolgi-

mento dell'attività di interesse generale; e (3) la tenuta di scritture contabili separate. A seconda che il regolamento del Ramo recepisca le norme del CTS o del DIS, si parla, rispettivamente, di "ramo ente del terzo settore" (d'ora in poi, "Ramo ETS") o "ramo impresa sociale" (d'ora in poi, "Ramo IS").

Costituendo un Ramo, un Istituto accede al regime del Terzo settore mantenendo la propria natura canonica: i beni e le attività destinate al Ramo rimangono di titolarità dell'Istituto e trovano applicazione le regole su gestione e controllo previste dal diritto canonico.

Un approccio alternativo è costituito dalla creazione, da parte degli Istituti, di enti giuridicamente distinti, qualificati come ETS o impresa sociale (d'ora in poi, "IS") e soggetti alla direzione e coordinamento dell'Istituto medesimo (per es.: mediante la nomina dei relativi amministratori). Tale modello ha il vantaggio di: (1) consentire la scelta della forma giuridica ottimale in base all'attività di interesse generale esercitata; (2) realizzare l'allocazione delle attività e passività tra soggetti giuridicamente distinti; (3) permettere un'eventuale parziale distribuzione degli utili nel caso in cui l'ente collegato venga costituito in forma societaria con qualifica di IS. Di contro, il modello degli enti collegati: (1) comporta una moltiplicazione dei costi di gestione proporzionale al numero dei singoli enti; (2) consente un controllo solo indiretto dell'ente collegato da parte dell'Istituto che può determinare una distanza con il carisma originario; (3) non impedisce in assoluto la responsabilità di chi esercita il controllo quando ricorrono le condizioni previste dalla legge.

Sia l'istituzione di un Ramo che la costituzione di un ente collegato rappresentano atti di straordinaria amministrazione e necessitano pertanto di autorizzazione (can. 638 CIC; can. 1295 CIC). Per l'identificazione della procedura di approvazione dell'atto occorre far riferimento al diritto universale e, se del caso, al diritto proprio di ogni Istituto (can. 638; Economia a servizio del Carisma e della Missione. Orientamenti, nn. 58-61).

2. Il Ramo: regolamento e suo contenuto

Il regolamento deve essere adottato «in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata» e va «depositato» nel RUNTS o, per le IS, nel registro delle imprese. In conformità alle disposizioni pattizie, deve recepire le norme del CTS e del DIS «nel rispetto della struttura e delle finalità» degli enti ecclesiastici (art. 4, co. 3, CTS; art. 1, co. 3, DIS).

Il recepimento nel regolamento delle norme sull'impresa sociale è in larga parte risolto dall'esplicita esclusione operata dal DIS in ordine all'applicabilità di alcune previsioni poco compatibili con la natura ecclesiastica degli Istituti (DIS: art. 6, co. 2; art. 11, co. 5; art. 12, co. 5, e art. 14, co. 6). Con riguardo alla disciplina del CTS, la definizione del contenuto del regolamento è, invece, dettata dalla disciplina secondaria contenuta nel D.M. 15 settembre 2020, n. 106 (d'ora in poi, "D.M. 106") che, nello stabilire le procedure di iscrizione nel RUNTS, specifica il contenuto del regolamento (art. 14, D.M. 106).

3. Il Ramo: patrimonio destinato

Contestualmente all'adozione del regolamento, è necessario «individuare il patrimonio destinato allo svolgimento dell'attività di interesse generale» (art. 14, co. 2, lett. c, D.M. 106).

Rispetto a quanto evidenziato nei precedenti lavori con riguardo alla natura del patrimonio destinato (*cfr. Istituti di Vita Consacrata e Riforma del Terzo settore*, parte I, § 3; *La Riforma del Terzo settore. Un'ipotesi di lavoro*, parte I, § 3.2), oggi non vi sono più dubbi che si tratti di una separazione patrimoniale in senso tecnico. Infatti, è stato chiarito che per le obbligazioni contratte dall'ente ecclesiastico nell'esercizio delle attività svolte mediante il Ramo, tali enti rispondono nei limiti del patrimonio destinato, mentre gli altri creditori dell'ente, per le obbligazioni assunte nell'esercizio delle attività istituzionali (= religione e culto), non possono far valere alcun diritto sul patrimonio del Ramo (art. 4, co. 3, CTS, come modificato dal decreto-legge 31 maggio 2021, n. 77).

Il patrimonio destinato allo svolgimento dell'attività di interesse generale può essere costituito da beni, mobili e immobili, e risorse finanziarie

(= denaro contante, titoli, crediti). In ogni caso, i beni individuati non "fuoriescono" dal perimetro dei beni dell'Istituto conservando, così, la loro natura ecclesiastica.

Nel corso della vita del Ramo può accadere che l'Istituto: (1) non intenda più esercitare l'attività di interesse generale e chieda, quindi, la cancellazione dal RUNTS o (2) incorra nell'accertamento, da parte dell'Autorità competente, relativo al venir meno dei requisiti per la permanenza nel registro. In questi casi la Riforma prevede la devoluzione del patrimonio ad altri ETS (artt. 9 e 50 CTS). Ciò non significa che l'Istituto dovrà devolvere l'intero patrimonio destinato all'esercizio delle attività di interesse generale. Per espressa previsione, oggetto di devoluzione sono, esclusivamente, gli incrementi patrimoniali realizzati nel periodo in cui l'Istituto è stato iscritto nel RUNTS (art. 14, co. 2, lett. d, D.M. 106). Nel caso, invece, del Ramo IS, la perdita volontaria della qualifica di IS non comporta alcun obbligo devolutivo del patrimonio (art. 12, co. 5, ultimo periodo, DIS); qualora, invece, l'Istituto perda la qualifica di IS a seguito di accertamento da parte del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali in ragione di irregolarità non sanabili o non sanate, dovrà essere devoluto l'incremento patrimoniale realizzato nel periodo di iscrizione al RUNTS, nei termini specificamente indicati dalla legge (art. 15, co. 8, DIS).

4. Il Ramo: scritture contabili separate

L'obbligo di tenere scritture contabili separate per le attività di interesse generale e le attività diverse svolte dall'Istituto mediante il Ramo assolve a una triplice funzione: (1) evitare commistioni tra la gestione dell'attività istituzionale e la gestione dell'attività di interesse generale svolta dall'Istituto; (2) permettere ai creditori una puntuale conoscenza della situazione patrimoniale e reddituale delle attività svolte mediante il Ramo; (3) consentire l'applicazione di alcune norme specifiche del CTS e del DIS, come per esempio l'obbligo di devoluzione del patrimonio.

5. Il Ramo: assetti di *governance*

L'opzione per il Ramo non modifica gli assetti di governo dell'Istituto. In questo senso, i Superiori dell'Istituto rimangono responsabili anche delle attività di interesse generale svolte dal Ramo e l'Istituto continua a interagire con i terzi mediante il proprio rappresentante legale. Il regolamento del Ramo, tuttavia, può identificare un soggetto distinto dal Superiore e dal legale rappresentante come titolare del potere di gestione e di rappresentanza (art. 14, co. 2, lett. g, e co. 3, lett. n, D.M. 106).

6. L'ente collegato: assetti di governo e patrimonio

Diversamente da quanto accade con il Ramo, il ricorso al modello dell'ente collegato comporta la costituzione di un nuovo e distinto soggetto giuridico rispetto all'Istituto. Per questa ragione, l'ente collegato, salvo che ciò sia previsto dallo statuto, non è governato dai Superiori dell'Istituto.

Inoltre, la scelta di costituire un ente collegato, ETS o IS, comporta la perdita del carattere ecclesiastico dei beni che l'Istituto attribuisce in proprietà all'ente collegato.

7. Come approcciarsi alla Riforma

Anche per gli Istituti, al pari di ogni altro ente, l'adesione alle disposizioni della Riforma per lo svolgimento delle proprie attività di interesse generale, è una facoltà e non un obbligo. Sino a qualche mese fa, le valutazioni degli Istituti sono state in parte condizionate dalla necessità di attendere l'intervento della Commissione Europea per la piena operatività della Riforma.

Il nuovo scenario sollecita, ora, a una decisione. A questi fini, le indicazioni operative esposte nella parte terza del documento riguarderanno: (1) la scelta dell'Istituto in merito all'adesione al sistema del Terzo settore; (2) le implicazioni di tale decisione su alcuni aspetti particolarmente rilevanti.

PARTE III

Alcune indicazioni operative

Sommario: 1. Aderire o non aderire alla Riforma? - 1.1. I rami Onlus. - 2. Ramo o ente collegato? - 2.1. Le implicazioni organizzative. - 2.2. La famiglia religiosa. - 2.3. Il lavoro dei religiosi. - 3. Il patrimonio destinato. - 4. Le implicazioni fiscali

Le seguenti indicazioni operative riprendono, in parte, alcuni temi trattati nei documenti *Istituti di Vita Consacrata e Riforma del Terzo settore* e *La Riforma del Terzo settore. Un'ipotesi di lavoro*.

1. Aderire o non aderire alla Riforma?

Per gestire le proprie opere, gli Istituti non sono tenuti a iscriversi al RUNTS o a costituire un ente collegato. L'adesione al sistema della Riforma, tuttavia, è la condizione per poter beneficare dei vantaggi previsti dalla normativa del Terzo settore, che possono essere sintetizzati in due grandi ambiti: (1) l'accesso alle risorse pubbliche riservate agli ETS per le attività di interesse generale (per es.: la ripartizione delle risorse derivanti dall'istituto del 5 per mille dell'imposta sui redditi delle persone fisiche) e la disciplina fiscale promozionale che contribuisce al finanziamento degli ETS; (2) la partecipazione al modello di amministrazione condivisa disciplinato dall'art. 55, CTS, che consente agli ETS di programmare e progettare con la Pubblica Amministrazione gli interventi relativi alle attività di interesse generale.

Nessuna disposizione normativa ha abrogato le norme vigenti in materia di convenzionamento degli enti ecclesiastici. La mancata adesione al sistema della Riforma lascia, pertanto, inalterati i relativi benefici.

In questo contesto, è ragionevole che la scelta degli Istituti consideri i benefici offerti dalla nuova disciplina e i relativi costi alla luce delle specifiche attività poste in essere dal singolo Istituto. Così, per esempio, qualora per l'esercizio delle proprie opere sia fondamentale partecipare a bandi o beneficiare di finanziamenti o agevolazioni riservate agli enti

del Terzo settore, l'adesione alla Riforma risulta molto giustificata. Di contro, qualora le ridotte dimensioni delle opere o la rilevanza dei costi per il rispetto della disciplina non consentano benefici particolarmente significativi, la creazione di un Ramo o la costituzione di un ente collegato risultano assai meno sensati.

In ogni caso, è fondamentale che le scelte non siano unicamente basate su aspetti economici e fiscali di breve periodo. È opportuno, invece, collocare la scelta sull'adesione al sistema della Riforma nell'ambito di valutazioni di natura carismatica, capaci di valorizzare le opere in un orizzonte temporale di medio-lungo periodo, considerando l'ambito di operatività delle iniziative dell'Istituto, le relative modalità di svolgimento e il loro fabbisogno economico-finanziario. In tale discernimento è opportuno farsi accompagnare da professionisti esperti di Terzo settore.

1.1. I rami Onlus

Nel caso in cui un Istituto abbia un ramo Onlus, il margine di scelta in merito all'adesione alle disposizioni della Riforma è più limitato, soprattutto qualora il ramo sia dotato di un significativo patrimonio.

Infatti, come già evidenziato (*supra*, parte I, § 5, lett. f), la disciplina delle Onlus sarà definitivamente abrogata a decorrere dal 1° gennaio 2026. Di conseguenza, gli Istituti che dispongono di un ramo Onlus avranno tempo fino al 31 marzo 2026 per decidere se "trasformare" il ramo Onlus in un Ramo ETS o IS e iscriversi al RUNTS; oppure non iscriversi, con la conseguente estinzione del ramo Onlus e il conseguente obbligo di devolvere l'incremento patrimoniale maturato durante il periodo di permanenza nell'anagrafe delle Onlus.

In tale contesto, gli Istituti con rami Onlus di piccole dimensioni e dotati di un patrimonio ridotto possono valutare di non "trasformare" il ramo Onlus. Per le realtà di dimensioni più consistenti, è, di contro, consigliabile "trasformare" il ramo Onlus, adeguando il regolamento alle disposizioni del CTS o del DIS e istituendo il relativo patrimonio destinato, che, nel caso di specie, coinciderà con il patrimonio del ramo Onlus.

È in ogni caso necessario redigere con attenzione il bilancio del ramo Onlus relativo all'esercizio in corso. Tale bilancio costituisce, infatti, il punto di riferimento sia per la "trasformazione" del Ramo che per la devoluzione dell'incremento patrimoniale. Anche in tal caso è indispensa-

bile farsi accompagnare da professionisti esperti di Terzo settore capaci di gestire la fase di transizione.

2. Ramo o ente collegato?

L'esperienza storica dimostra l'importanza di evitare che gli errori nella gestione di un'opera di un ente ecclesiastico e le relative perdite si ripercuotano sul patrimonio dell'ente nel suo complesso. A questi fini, il Ramo e l'ente collegato sono equivalenti.

Non comportando la costituzione di un distinto soggetto giuridico e mantenendo la permanenza dei controlli canonici, il modello del Ramo riduce il rischio di un distacco tra l'opera e il carisma originario. In questo senso, il Ramo rappresenta la modalità per aderire al sistema della Riforma più rispondente alla specifica natura degli enti ecclesiastici e, quindi, degli Istituti.

Il modello dell'ente collegato, tuttavia, pare preferibile in presenza di opere di grandi dimensioni, caratterizzate dalla capacità di generare utili o da significativi patrimoni, la cui attività richieda un costante rapporto con banche e fornitori. Infatti:

a) la gestione di un'opera di rilevanti dimensioni richiede, da un lato, il possesso di specifiche capacità manageriali e, per altro verso, l'assunzione di decisioni che possono avere una ricaduta d'immagine negativa sull'Istituto (per es.: necessità di effettuare licenziamenti collettivi). La distinzione soggettiva tra Istituto ed ente collegato consente di: (1) definire una *governance* adeguata alla complessità gestionale dell'ente anche mediante modelli che consentano di separare le funzioni di indirizzo da quelle di gestione (*cfr. Istituti di Vita Consacrata e Riforma del Terzo settore*, parte II, § 6); (2) attenuare in parte le ricadute reputazionali sull'Istituto;

b) qualora l'opera sia in grado di generare redditi significativi, la costituzione di un ente collegato nelle forme societarie con qualifica di IS consente la parziale distribuzione degli utili, consentita dal DIS, a beneficio della famiglia religiosa;

c) il ricorso a modelli organizzativi noti, come quelli in cui può essere costituito un ente collegato, semplifica i rapporti con banche e fornitori essendo questi a conoscenza delle regole di funzionamento proprie di tali enti;

d) la preservazione dell'opera nel tempo - soprattutto in mancanza di adeguate forze religiose o in presenza di necessità economiche dell'Istituto - è tanto più facilitata quanto più si ricorre a modelli organizzativi in grado di facilitare (1) il trasferimento dell'opera a terzi o (2) l'ingresso di nuovi soggetti capaci di portare risorse finanziarie.

Per garantire la conformità al carisma dell'Istituto da parte dell'ente collegato, è necessario che lo statuto di questo, nei limiti consentiti dalla forma giuridica scelta, preveda (1) scopi il più possibile simili a quelli dell'Istituto; (2) il potere in capo agli organi di governo dell'Istituto di nominare e revocare i membri degli organi di amministrazione e i responsabili della gestione, nonché l'approvazione degli atti di straordinaria amministrazione; (3) obblighi di rendicontazione a favore dell'Istituto; (4) in caso di scioglimento dell'ente o di perdita volontaria della qualifica di ETS o IS, clausole per la devoluzione del patrimonio ad altri enti del Terzo settore collegati con l'Istituto o ad altri enti che condividano i medesimi scopi. Qualora non sia possibile un controllo diretto dell'ente collegato (per es.: una associazione), è da raccomandare un uso intelligente di strumenti contrattuali che consentano all'Istituto un "controllo indiretto" dell'ente (per es.: mediante la concessione della possibilità di usare la denominazione dell'ente ecclesiastico condizionata al rispetto di specifici obblighi).

Infine, occorre ricordare come la scelta di costituire un ente collegato comporti la perdita del carattere ecclesiastico dei beni attribuiti in proprietà all'ente da parte dell'Istituto. In tale contesto, può essere giustificato il ricorso a strumenti civilistici che consentano di conservare la proprietà dei beni immobili in capo all'Istituto concedendo all'ente collegato il solo utilizzo (per es.: comodato, attribuzione del diritto di superficie o di usufrutto). Anche in questo caso, l'accompagnamento da parte di professionisti esperti di Terzo settore è essenziale.

2.1. Le implicazioni organizzative

L'esercizio delle attività di interesse generale esistenti mediante l'istituzione di un Ramo o la costituzione di un ente collegato ha numerose implicazioni di carattere organizzativo.

Qualora le attività di interesse generale vengano esercitate mediante l'istituzione di un Ramo, la struttura organizzativa dedicata al loro esercizio

non muta. L'istituzione di un Ramo, infatti, non comporta la costituzione di un nuovo soggetto giuridico, ma unicamente il rispetto della normativa della Riforma nell'esercizio delle attività di interesse generale svolte mediante il Ramo medesimo. In altre parole, con l'istituzione di un Ramo (1) non cambia la struttura essenziale dell'ente, poiché il soggetto che svolge le attività di interesse generale permane sempre il medesimo, così come (2) rimane inalterato l'organo di governo su cui ricade la responsabilità ultima delle attività, ferma la già ricordata possibilità di identificare un soggetto distinto dal Superiore e dal legale rappresentante come titolare del potere di gestione e di rappresentanza (*supra*, parte II, § 5).

Fermi i vincoli imposti dalla normativa che disciplina la specifica attività di interesse generale svolta (per es.: le attività sanitarie o sociosanitarie accreditate), per gli Istituti che costituiscono un Ramo ETS non sussiste nemmeno l'obbligo di nominare un organo di controllo che vigili sull'osservanza della legge, dei principi di corretta amministrazione e sull'adeguatezza degli assetti organizzativi (art. 30, CTS). Nel caso di attività di grandi dimensioni, la costituzione di un organo di controllo su base volontaria risulta, tuttavia, fortemente consigliabile per ragioni di prudenza e di ordinato svolgimento dell'attività.

In questo contesto, l'istituzione di un Ramo non incide, nemmeno, sugli assetti di *compliance* [= sul modello di organizzazione, gestione e controllo ai sensi del D. Lgs. 8 giugno 2001, n. 231; sul documento di valutazione dei rischi ai sensi del D. Lgs. 9 aprile 2008, n. 81; sul Regolamento (UE) 2016/679 (GDPR), relativo al trattamento dei dati personali)] eventualmente adottati dall'Istituto per l'esercizio delle attività di interesse generale. Potrebbe, tuttavia, risultare opportuno valutare un intervento di aggiornamento degli strumenti implementati alla luce di nuovi potenziali rischi oppure in virtù di nuove attività di trattamento dei dati derivanti dall'applicazione della disciplina del Terzo settore.

La situazione risulta, invece, assai diversa nel caso in cui venga costituito un ente collegato. In tal caso, infatti, le attività di interesse generale dovranno essere "trasferite" a un soggetto giuridico distinto dall'Istituto, dotato di una propria *governance*, non coincidente con quella dell'ente ecclesiastico, e tenuto a istituire un organo di controllo al ricorre delle condizioni previste dalla legge. Gli assetti di *compliance* dovranno essere rivisti in base alle caratteristiche dell'ente costituito. Occorre, altresì, pre-

stare molta attenzione alle modalità con cui vengono "trasferite" le attività all'ente di nuova costituzione, anche al fine di assicurare la necessaria continuità dei rapporti di lavoro. In caso di attività di impresa, tale trasferimento potrà avvenire mediante la cessione di ramo di azienda. Soprattutto nel caso di trasferimento delle attività a enti collegati è essenziale l'assistenza da parte di professionisti qualificati.

2.2. La famiglia religiosa

Sovente gli Istituti utilizzano le risorse che derivano dalla gestione delle opere in Italia per l'intera famiglia religiosa e, in particolare, per le comunità presenti nei Paesi più poveri. In tali casi, è necessaria una particolare attenzione. Se, in generale, è sempre opportuna una distinzione tra la contabilità relativa alle opere e la contabilità relativa alla famiglia religiosa, in termini più specifici la disciplina del Terzo settore non consente particolari libertà nello spostamento di risorse, essendo di regola vietata la distribuzione degli utili.

Le regole vigenti consentono, infatti, una limitata distribuzione degli utili esclusivamente nel caso di impresa sociale costituita in forma societaria (art. 3, co. 3, lett. *a*, DIS). A questa stregua, le risorse generate da un'opera gestita da un ente collegato costituto in forma societaria e il cui capitale appartiene all'Istituto (per es.: una società a responsabilità limitata unipersonale) possono essere attribuite all'Istituto in forma di dividendi nel rispetto delle condizioni previste dalla legge (*cfr*. *Istituti di Vita Consacrata e Riforma del Terzo settore,* parte II, § 4; *La Riforma del Terzo settore. Un'ipotesi di lavoro*, parte II, § 5). Al di fuori di tale ipotesi, la famiglia religiosa può essere sostenuta mediante convenzioni, tra il Ramo o l'ente collegato e l'Istituto o sue articolazioni, aventi per oggetto beni o attività (per es.: un contratto di locazione con il quale una casa religiosa dell'Istituto concede in locazione al Ramo ETS della Provincia del medesimo Istituto l'immobile in cui svolgere l'attività).

2.3. Il lavoro dei religiosi

Il contributo lavorativo offerto dai religiosi nell'esercizio delle attività di interesse generale assume particolare rilevanza perché si qualifica in modo differente a seconda che le attività di interesse generale vengano esercitate dall'Istituto mediante un Ramo o con la costituzione di un ente collegato.

Per orientamento costante di legislatore, giurisprudenza ed enti previdenziali, l'attività resa dal religioso non può essere ricondotta a un rapporto di lavoro subordinato quando il religioso svolge attività a favore dell'Istituto. In tal caso, infatti, l'attività viene esercitata in adempimento dell'obbligo morale derivante dalla pronuncia dei voti (Corte Cost. 29 dicembre 1989, n. 592), per un fine di perfezione spirituale e non di sostentamento, in un contesto nel quale l'Istituto ha un obbligo di mantenimento dei propri membri. Per tale ragione, il lavoro dei religiosi in favore dell'Istituto o delle sue articolazioni non comporta un diritto alla retribuzione, con la conseguenza che non trovano applicazione né la disciplina previdenziale né le regole sull'assicurazione obbligatoria dei lavoratori. In tale contesto, risulta, pertanto, chiaro che:

a) qualora sia prestata a favore di un Ramo, l'attività lavorativa del religioso va considerata prestata in favore dell'Istituto e, pertanto, non riconducibile a un rapporto di lavoro, con la conseguente inapplicabilità delle regole previdenziali e di assicurazione obbligatoria;

b) quando, invece, l'attività sia prestata in favore di un ente collegato, la distinta soggettività giuridica rispetto all'ente ecclesiastico: (1) impedisce di considerare l'ente collegato come un'articolazione dell'Istituto; e, per conseguenza, (2) l'attività del religioso può configurarsi come oggetto di un rapporto di lavoro subordinato, così da trovare applicazione la disciplina previdenziale e di assicurazione obbligatoria.

Anche in questo caso, l'assistenza di professionisti specializzati in diritto del lavoro e del Terzo settore è indispensabile.

3. Il patrimonio destinato

L'esercizio delle attività di interesse generale mediante la costituzione di un Ramo ETS o IS da parte di un Istituto richiede la costituzione di un patrimonio destinato (*supra*, parte II, §§ 1 e 3).

La legge non precisa la consistenza di tale patrimonio. Né sono applicabili le disposizioni in materia di patrimonio minimo degli ETS (art. 22, co. 4, CTS), previste dalla legge per il conseguimento della personalità giuridica, di cui gli Istituti, come enti ecclesiastici, sono già titolari.

In tale contesto, la consistenza del patrimonio destinato va determinata con equilibrio e prudenza. In particolare, la consistenza del patrimonio

destinato deve essere proporzionata alle dimensioni e alle caratteristiche dell'attività. Poiché i creditori del Ramo possono soddisfarsi solo sui beni del patrimonio destinato (*supra*, parte II, § 3), patrimoni destinati di ridotte dimensioni possono indurre i terzi – in particolare: banche e fornitori – a non contrattare con il Ramo o a chiedere specifiche garanzie agli Istituti, così da vanificare i benefici della segregazione patrimoniale. Nel contempo, occorre ricordare che la tutela dei creditori è assicurata non solo dal patrimonio destinato, ma anche dall'attivo patrimoniale destinato a formarsi con l'operatività del Ramo. Pertanto, la determinazione del patrimonio separato andrà effettuata anche considerando le prospettive economiche dell'attività svolta dal Ramo medesimo. Risulta, pertanto, chiaro come anche in questo caso sia essenziale l'assistenza di professionisti capaci di fornire adeguata assistenza.

4. Le implicazioni fiscali

La Riforma articola la disciplina fiscale del Terzo settore intorno alla distinzione tra IS ed ETS (cfr. *La Riforma del Terzo settore. Un'ipotesi di lavoro*, parte I, § 3.4).

Gli ETS sono tendenzialmente equiparati agli enti non commerciali e come tali godono di (1) esenzione dalle imposte indirette (= IVA: art. 10, co. 1, nn. 15, 19, 20 e 27-ter, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; IMU: art. 82, co. 6, CTS; imposta sulle successioni e donazioni: art. 82, co. 2, CTS) e (2) incentivi fiscali alle erogazioni liberali, deducibili o detraibili in conformità alle previsioni di legge (art. 83 CTS). Come già ricordato (*supra*, parte I, § 5.1.), un ETS si considera ente non commerciale se (1) svolge attività di interesse generale prevalentemente a titolo gratuito; o (2) dietro versamento di corrispettivi non superiori ai costi effettivi, determinati sommando i costi diretti e tutti i costi imputabili alle attività di interesse generale, compresi i costi finanziari e tributari; o (3) con un avanzo di gestione annuo non superiore al 6% dei costi per più di tre esercizi consecutivi.

Le IS sono, invece, strutturalmente destinate a operare generando utili. Gli utili non sono soggetti a tassazione nella misura in cui siano reinvestiti nell'attività di impresa (art. 18, co. 1, DIS). Per questo loro carattere imprenditoriale, tuttavia, le IS non beneficiano di gran parte delle agevolazioni fiscali previste per gli ETS non commerciali (in particolare: esenzione IMU e IVA).

Alla luce della differente normativa fiscale, qualora un Istituto intenda esercitare le proprie attività di interesse generale nel rispetto della normativa del Terzo settore, la scelta tra ETS e IS deriva dalle caratteristiche del "modello di *business*" adottato:

a) per un ente capace di generare utili in maniera strutturale, il ricorso all'IS risulta più adeguato. Nel valutare l'opzione per la qualifica di IS risulta, nondimeno, decisiva una puntuale verifica di natura fiscale in merito all'esenzione IVA. Infatti, le IS, in quanto enti commerciali, ad oggi non beneficiano delle esenzioni in materia di IVA riconosciute agli ETS non commerciali. Tuttavia, possono beneficiare di quelle applicabili in virtù della tipologia di attività esercitata (ad es. prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e didattiche rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni);

b) per un ente con una struttura dei ricavi funzionale al mero raggiungimento del pareggio di bilancio, la scelta dell'ETS trova maggiore giustificazione.

Nella scelta tra ETS e IS è essenziale l'assistenza da parte di professionisti specializzati. Sono, infatti, ancora in fase di definizione alcuni aspetti di particolare rilievo: (1) le modalità di calcolo del limite del 6% annuo di utili ai fini della qualificazione dell'ETS come non commerciale; (2) l'allineamento dell'aliquota IVA tra cooperative sociali e imprese sociali; (3) la semplificazione degli adempimenti IVA connessi ai regimi forfettari; (4) la revisione del metodo di calcolo dell'IRAP per gli ETS non commerciali (soggetti al c.d. metodo retributivo) anche al fine di garantire un più agevole rispetto della soglia c.d. "*de minimis*" in materia di aiuti di Stato (artt. 82, co. 8, e 88, CTS). Alcune di queste problematiche potrebbero, tuttavia, trovare presto risposta. Alla data di redazione del presente lavoro, il Consiglio dei Ministri ha approvato in via preliminare un decreto attuativo della delega fiscale (l. 9 agosto 2023, n. 111) avente ad oggetto alcune delle tematiche evidenziate.

6 ottobre 2025

Oggetto: Analisi delle principali novità di interesse per gli enti del Terzo settore

Con la presente, siamo lieti di sottoporre alla Vostra attenzione un approfondimento in merito alle principali novità del periodo riguardanti gli enti del Terzo settore e la disciplina loro applicabile.

La newsletter è curata con il contributo dei componenti dell'Osservatorio.

INDICE

1. Recupero ICI 2006-2011: approvato Dpcm con termini di presentazione della dichiarazione e versamento dell'imposta e degli interessi p. 43

2. Decorrenza dei regimi fiscali elaborati dalla riforma del Terzo settore (Comfort Letter e decreto fiscale) 44

3. Approvazione dello schema di decreto attuativo della delega fiscale con disposizioni rivolte al Terzo settore: sterilizzazione delle plusvalenze nel passaggio dei beni da commerciale a non commerciale 46

4. Pubblicazione del c.d. "Decreto controlli" 47

5. Avviso n. 2/2025: finanziamento di progetti e iniziative di rilevanza nazionale nel Terzo settore 48

6. Vigilanza e controllo dei flussi finanziari che coinvolgono enti non profit 49

1. Recupero ICI 2006-2011: approvato Dpcm con termini di presentazione della dichiarazione e versamento dell'imposta e degli interessi

È stato approvato – ed è in attesa di pubblicazione in Gazzetta ufficiale – il Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri che reca termini e modalità di presentazione della dichiarazione unica per la restituzione dell'ICI 2006-2011 in attuazione dell'articolo 16-bis del decreto-legge 16 settembre 2024, n. 131, convertito con modificazioni dalla legge 14 novembre 2024, n. 131.

Ricordiamo al riguardo che, ai sensi della citata previsione dell'articolo 16-bis, gli enti non commerciali che abbiano presentato la dichiarazione IMU/TASI in almeno uno dei periodi d'imposta 2012 o 2013 per un'imposta superiore a 50.000 euro annui o che comunque siano stati chiamati a versare, anche a seguito di accertamento da parte dei comuni, un importo superiore a 50.000 euro annui, devono presentare una dichiarazione per il recupero dell'ICI relativamente al periodo dal 2006 al 2011.

Il menzionato DPCM stabilisce ora che la citata dichiarazione va presentata entro il prossimo 30 novembre 2025; il modello di dichiarazione verrà approvato e reso pubblico dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita l'Associazione nazionale dei comuni italiani. Il versamento dell'imposta oggetto di recupero andrà effettuato entro il successivo 30 dicembre 2025.

I principali adempimenti posti a carico degli enti interessati sono essenzialmente tre:

1. verificare l'applicabilità o meno della norma con riferimento alla soglia dei 50mila euro dichiarati o versati nel 2012 o nel 2013;
2. calcolare il *quantum* dell'ICI 2006-11 dovuta e dei relativi interessi, applicando la disciplina dell'IMU relativa all'anno 2013;
3. verificare se ricorrono possibili ipotesi di esenzione dall'obbligo di restituzione, in base alle regole sugli aiuti di Stato in materia di *de minimis* e di SIEG.

2. Decorrenza dei regimi fiscali elaborati dalla riforma del Terzo settore (Comfort Letter e decreto fiscale)

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del c.d. decreto fiscale (D. Lgs. n. 84/2025) il Governo ha fissato ufficialmente la decorrenza dei nuovi regimi fiscali previsti dalla riforma del Terzo settore. L'intervento si è reso possibile a seguito della Comfort Letter rilasciata dalla DG COMP della Commissione UE nei confronti dell'Italia in data 7 marzo 2025, ove si afferma che i regimi fiscali elaborati dalla riforma del Terzo settore non costituiscono aiuti di Stato incompatibili con il diritto dell'Unione Europea.

In particolare, gli articoli 8 e 14 del citato D. Lgs. 84/2025 precisano che:

a) le disposizioni tributarie contenute nel Titolo X del Codice del Terzo settore – eccezion fatta per l'articolo 77 del CTS in tema di titoli di solidarietà – si applicheranno alla generalità degli ETS a decorrere "dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025" (cfr. articoli 101 comma 10 e 104 comma 2 CTS, come novellati dall'articolo 8 del decreto fiscale);

b) le disposizioni tributarie di cui all'articolo 18 – eccezion fatta per i commi 3, 4 e 5 del medesimo articolo in tema di incentivi ai soggetti che finanziano le imprese sociali – si applicheranno alle imprese sociali a decorrere "dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025" (cfr. articolo 18, comma 9, D. Lgs. n. 112/2017, come novellato dall'articolo 14 del decreto fiscale).

Materialmente, per gli enti del Terzo settore con esercizio coincidente con l'anno solare (1° gennaio – 31 dicembre), i nuovi regimi fiscali del Terzo settore troveranno applicazione concreta dal 1° gennaio 2026.

Per gli ETS con esercizio non coincidente con l'anno solare, invece, la decorrenza dei nuovi regimi fiscali è fissata al primo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025. In concreto, se l'esercizio dell'ente del Terzo settore va dal 1° luglio al 30 giugno di ciascun anno, le regole fiscali dettate dal CTS (e, eventualmente, dal decreto di riforma dell'impresa sociale) opereranno dal 1° luglio 2026.

Tanto premesso, a far data dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025, per gli ETS opereranno le seguenti disposizioni:

a) l'articolo 79 del CTS, recante i criteri per determinare quando una data attività di interesse generale possa considerarsi commerciale o non commerciale (commi 2 e 2-bis) nonché i criteri per qualificare l'ente del Terzo settore, nel suo complesso, come ETS di natura commerciale o ETS di natura non commerciale (commi 5 e seguenti), nonché le ulteriori specifiche ipotesi di decommercializzazione contenute nel corpo del citato articolo 79;

b) il regime forfettario ai fini IRES di cui all'articolo 80 del CTS, opzionabile dagli enti del Terzo settore di natura non commerciale (ai sensi del precedente articolo 79) limitatamente alle attività commerciali svolte;

c) il regime speciale ai fini IRES e IVA riservato ad ODV e APS che, nel periodo d'imposta precedente, abbiano realizzato ricavi da attività commerciale non superiore alla soglia di 85.000 euro annui;

d) le specifiche ipotesi di decommercializzazione dettate, rispettivamente, per ODV, enti filantropici (art. 84 CTS), APS e società di mutuo soccorso (art. 85 CTS);

e) con riferimento alle realtà del Terzo settore dotate della qualifica di impresa sociale, le disposizioni di cui all'articolo 18 commi 1 e 2 del D. Lgs. n. 112/2017, recanti un regime di detassazione degli utili prodotti a condizione che gli stessi siano accantonati in apposita riserva e destinati all'attività statutaria o ad incremento del patrimonio.

3. Approvazione dello schema di decreto attuativo della delega fiscale con disposizioni rivolte al Terzo settore: sterilizzazione delle plusvalenze nel passaggio dei beni da commerciale a non commerciale

In data 22 luglio 2025 il Consiglio dei ministri ha approvato un decreto attuativo delle disposizioni contenute nella legge delega per la riforma fiscale (i.e. Legge n. 111/2023) e specificamente rivolte agli enti del Terzo settore.

Il provvedimento è attualmente all'esame delle competenti commissioni parlamentari che potranno proporre osservazioni e eventuali proposte di integrazione.

Tra le novità di maggior rilievo figura quella volta a neutralizzare gli effetti derivanti dal mutamento di inquadramento fiscale delle attività di interesse generale svolte dagli ETS. Infatti, attività oggi considerate commerciali ai sensi del TUIR potrebbero, dal 1° gennaio 2026, qualificarsi come "non commerciali" in virtù dei nuovi parametri fissati dall'art. 79 del Codice del Terzo settore (CTS). Questo passaggio verso la non commercialità comporterebbe l'emersione di plusvalenze tassabili in ragione della fuoriuscita "figurativa" dei beni dal regime d'impresa (art. 86 del TUIR). Per ovviare a tale situazione, si introduce l'art. 79-bis nel Codice del Terzo settore, recante un regime speciale di neutralizzazione fiscale di tali plusvalenze, opzionabile dagli ETS e valido fintantoché i beni siano utilizzati per le attività statutarie ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale. Se il bene è utilizzato in modo difforme o è ceduto, la plusvalenza tornerà a concorrere alla formazione del reddito imponibile.

Lo stesso decreto attuativo prevede novità di rilievo per gli ETS con qualifica di APS e ODV che scelgano di opzionare il regime forfettario di cui all'articolo 86 del CTS. Ci si riferisce, nello specifico:

a) all'introduzione di un esonero dagli obblighi di certificazione, memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi incassati da ODV e APS in regime ex art. 86 del CTD;

b) all'armonizzazione della soglia di accesso a tale regime speciale nella cifra di 85.000 euro annui di ricavi da attività commerciali, in coerenza con l'articolo 284 della direttiva IVA.

Da ultimo, il decreto attuativo della delega fiscale si occupa altresì di precisare che, a far data dalla piena operatività delle disposizioni fiscali di riforma del Terzo settore, il regime speciale di cui alla Legge n. 398/1991 resterà opzionabile unicamente dagli enti sportivi dilettantistici (ASD e SSD) non iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore. Per la generalità degli enti associativi, invece, tale regime non sarà più opzionabile.

4. Pubblicazione del c.d. "Decreto controlli"

In data 15 settembre 2025 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 214 il Decreto 7 agosto 2025 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

Il decreto attua le disposizioni di principio contenute nell'articolo 96 del CTS definendo forme, contenuti, termini e modalità per l'esercizio delle funzioni di vigilanza, controllo e monitoraggio sugli enti del Terzo settore.

Le verifiche riguarderanno tutti gli enti del Terzo settore, eccezion fatta per le imprese sociali e le società di mutuo soccorso, già sottoposte al meccanismo di vigilanza del Registro imprese.

Il decreto individua tre finalità principali dei controlli:

- la verifica della sussistenza e permanenza dei requisiti di iscrizione al RUNTS;
- l'accertamento del perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- la sorveglianza sul rispetto degli obblighi derivanti dall'iscrizione.

I controlli ordinari saranno effettuati a cadenza triennale e potranno essere condotti non solo dagli uffici del RUNTS, ma anche da reti associative nazionali e Centri di servizio per il volontariato convenzionati con il Ministero, seppur limitatamente agli enti ad esse aderenti. I controlli straordinari, invece, saranno disposti in presenza di segnalazioni o irregolarità emerse, con competenza esclusiva degli uffici del RUNTS.

Il primo ciclo di verifiche scatterà dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di iscrizione dell'ente nel Registro Unico.

Le ispezioni si concentreranno, tra l'altro, su:

- compatibilità tra statuto e qualifica ETS;
- numero minimo di associati nelle APS e OdV;
- effettivo svolgimento di attività di interesse generale in via prevalente;
- rispetto delle regole sulla non distribuzione degli utili;
- redazione e deposito dei bilanci;
- pubblicazione online dei compensi per enti con entrate oltre i 100.000 euro;
- corretto inquadramento e assicurazione dei volontari;
- consistenza del patrimonio minimo per gli enti con personalità giuridica.

Per gli enti con entrate annue inferiori a 60.000 euro, il decreto prevede un regime di controllo semplificato, con verifiche limitate ad alcuni aspetti essenziali.

Se dai controlli emergono delle irregolarità sanabili, il soggetto incaricato inviterà l'ente alla regolarizzazione in un termine compreso fra i 30 e i 90 giorni. Se l'ente non provvederà nei termini concessi alla regolarizzazione o se dal controllo emergeranno irregolarità non sanabili, il soggetto incaricato invierà il verbale via PEC all'ente assegnandogli un termine di 15 giorni per l'invito di eventuali osservazioni e controdeduzioni. Decorso il termine ed esaminate le osservazioni pervenute il controllore invierà al RUNTS una proposta motivata, non vincolante per eventuali provvedimenti nei confronti dell'ente.

5. Avviso n. 2/2025: finanziamento di progetti e iniziative di rilevanza nazionale nel Terzo settore

Con D.D. n. 201 del 16 settembre è stato adottato l'Avviso n. 2/2025 per il finanziamento di progetti e iniziative di rilevanza nazionale nel Terzo settore.

La procedura di individuazione dei beneficiari si rivolge a ODV, APS, reti associative fondazioni del Terzo settore iscritte al RUNTS o all'anagrafe

delle ONLUS, con l'obiettivo di sostenere attività di interesse generale a beneficio della collettività.

Le iniziative e i progetti dovranno essere caratterizzati da attività concrete sul territorio, in almeno 10 regioni, in grado di migliorare il benessere sociale, l'inclusione e la sostenibilità nelle comunità, sulla scorta degli obiettivi generali e le aree prioritarie di intervento di cui all'Allegato 1 dell'Avviso. Per ogni progetto/iniziativa si può richiedere un finanziamento compreso tra 250 e 500mila euro e deve avere una durata compresa tra 12 e 18 mesi.

La dotazione complessiva per l'Avviso è pari a € 13.537.043,39, distribuita su due annualità: 80% nel 2025 (anticipo) e 20% nel 2027 (saldo).

Le domande di partecipazione devono essere presentate esclusivamente online tramite la piattaforma ministeriale. Presentazioni delle domande fra le 10 del 25 settembre 2025 e le 15 del 28 ottobre 2025.

Per partecipare, i soggetti proponenti devono garantire un cofinanziamento obbligatorio pari al 20% per ODV e APS, mentre le fondazioni dovranno garantire un cofinanziamento del 50%.

6. Vigilanza e controllo dei flussi finanziari che coinvolgono enti non profit

L'articolo 11 del c.d. decreto Omnibus (D. Lgs. 95/2025), rubricato "Misure urgenti in materia di riciclaggio", ha introdotto novità di particolare rilievo per gli enti che si occupano prioritariamente di raccogliere ed erogare fondi per scopi caritatevoli, religiosi, culturali, educativi, sociali o fraterni nonché per svolgere altre attività considerate di pubblica utilità.

Nello specifico, si introducono nuove disposizioni volte a prevenire e contrastare il rischio di abuso, a fini di finanziamento del terrorismo, degli enti sopra menzionati.

Il decreto attribuisce al Comitato di sicurezza finanziaria (CSF), organo istituito presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, nuove funzioni di monitoraggio e controllo sui flussi finanziari degli enti *non profit*, in particolare quando vi siano richieste provenienti da Stati esteri o da organismi internazionali in merito a flussi economici "sospetti".

Il Comitato sarà dunque chiamato a vigilare sul corretto utilizzo dei fondi e a garantire risposte tempestive in un contesto di cooperazione internazionale.

Gli enti interessati dovranno quindi essere in grado di dimostrare la provenienza e la destinazione delle risorse, assicurare la tracciabilità delle erogazioni e dei trasferimenti di danaro e altre utilità nonché documentare l'esistenza di procedure interne di controllo proporzionate al rischio.

Una delle novità di maggiore impatto riguarda la necessità per il Comitato di proporre "tempestivamente" al Ministero l'adozione di decreti di congelamento dei fondi e delle risorse collegati a soggetti ritenuti sospetti, misura che si pone in linea con le raccomandazioni del GAFI in materia di contrasto al finanziamento del terrorismo e rischio di sfruttamento, a tal fine, delle organizzazioni non profit.

Per il Terzo settore e per il non profit in generale – nonché per i soggetti che, a diverso titolo, con essi si relazionano – questo si traduce nella necessità di un rafforzamento dei sistemi di controllo, attuabile attraverso l'implementazione di procedure dedicate al monitoraggio e alla tracciabilità dei flussi finanziari.

Si tratta di un impegno che riguarderebbe tanto l'attività di erogazione diretta – ove l'ente destina fondi a progetti o beneficiari specifici – quanto, e in misura ancor più delicata, le cosiddette erogazioni "a catena", ossia quei flussi economici ove l'ente percettore trasferisce le risorse ricevute verso altre entità, che a loro volta possono ulteriormente erogarle.

Conferenza Italiana
dei Superiori Maggiori