



MINISTERO del LAVORO
e delle POLITICHE SOCIALI

**Dipartimento per le politiche sociali,
del terzo settore e migratorie**

Associazione Fabbricerie Italiane
info@opapisa.it

p.c.
Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori
Autonomi ed Enti non Commerciali - Settore
Consulenza - Ufficio Consulenza imposte
dirette e della Fiscalità degli Enti non
Commerciali
dc.pflaenc@agenziaentrate.it

Oggetto: Costituzione da parte delle fabbricerie del ramo impresa sociale (articolo 1, comma 3 del d.lgs. n. 112/2017) o del ramo ETS (articolo 4, comma 3 del d.lgs. n. 117/2017).

Le fabbricerie trovano la loro prima fonte normativa di riferimento nella legislazione di natura concordataria e, precisamente, nell'articolo 15 della legge n. [848/1929](#), che stabilisce che *"sotto il nome di fabbriceria si comprendono tutte le amministrazioni le quali, con diverse denominazioni, di fabbriche, opere, maramme, cappelle, ecc., provvedono, in forza delle disposizioni vigenti, all'amministrazione dei beni delle chiese ed alla manutenzione dei rispettivi edifici. Ove esistano le fabbricerie, queste provvedono all'amministrazione del patrimonio e dei redditi delle chiese e alla manutenzione dei rispettivi edifici, senza alcuna ingerenza nei servizi di culto"*. Il successivo articolo 16 attribuisce la vigilanza e la tutela sull'amministrazione delle chiese aventi una fabbriceria alla competente Amministrazione statale (oggi il Ministero dell'interno), da esercitarsi d'intesa con l'autorità ecclesiastica.

A seguito della revisione del Concordato tra la Repubblica Italiana e la Santa Sede, la legge n. [222/1985](#) all'articolo 72 conferma la disciplina contenuta nei sopra citati articoli 15 e 16 della legge n. 848/1929 e nelle altre disposizioni che le riguardano. Nel successivo regolamento di esecuzione ([D.P.R. n. 33/1987](#)) trova spazio la disciplina di dettaglio riguardante le fabbricerie (articoli 35 e ss.).

Il modello di *governance* della fabbriceria è contenuto nell'articolo 35, ai sensi del quale, nelle fabbricerie più grandi, l'organo di governo è composto da sette membri (di cui due nominati dal vescovo diocesano e cinque dal Ministro dell'Interno, sentito il vescovo stesso); nelle altre fabbricerie, esso è formato dal parroco o rettore della chiesa e da altri quattro membri nominati per un triennio dal prefetto, sempre d'intesa con il vescovo diocesano.

L'articolo 37 disciplina le attività, così individuate:

- a) provvedere alle spese di manutenzione e di restauro della chiesa e degli stabili annessi e all'amministrazione dei beni patrimoniali e delle offerte a ciò destinati;
- b) amministrare i beni patrimoniali destinati a spese di ufficiatura e di culto, fatta salva, per quanto riguarda l'erogazione delle relative rendite, la specifica disciplina prevista nella medesima disposizione
- c) provvedere alle spese per arredi, suppellettili ed impianti necessari alla chiesa e alla sacrestia e ad ogni altra spesa che grava per statuto sul bilancio della fabbriceria.

Gli articoli 38 e 39 infine disciplinano l'ordinamento contabile delle fabbricerie, prevedendo che il bilancio preventivo e il conto consuntivo siano approvati dall'organo di governo e trasmessi al prefetto il quale, sentito il vescovo diocesano, può formulare osservazioni.

Sulla base del quadro normativo sopra sintetizzato, emerge che le fabbricerie (considerate dalla giurisprudenza amministrativa enti di natura privatistica) occupano nell'ambito del nostro ordinamento una posizione del tutto peculiare che non ne consente l'integrale riconducibilità alle norme di diritto comune.

L'esercizio di attività di tutela delle cose di interesse artistico e storico ha consentito ad alcune di esse di acquisire (previo adeguamento statutario) la qualifica fiscale di ONLUS (in tal senso si era espresso il Consiglio di Stato nel parere n. 289/2000).

Tuttavia è evidente che la funzione di tali enti non si esaurisca nella sola attività di natura laicale, essendo indirizzata all'amministrazione del complesso dei beni patrimoniali dell'ente ecclesiastico destinati alle spese di ufficiatura e di culto e funzionale allo svolgimento delle attività culturali di pertinenza della Chiesa cattolica, con la quale presentano uno stretto collegamento: a ciò è dovuta la ricomprensione all'interno della normazione di derivazione concordataria, che ne definisce l'assetto ordinamentale e i compiti cui sono preposti; eventuali modifiche di tali profili non possono essere disposte unilateralmente dall'autorità statale, ma devono essere bilateralmente convenute. Viceversa, le attività delle fabbricerie non attinenti alla religione o al culto sono soggette alla legislazione unilaterale dello Stato che sia ad esse riferibile (Consiglio di Stato, sentenza n. 7742/2022).

Da quanto emerso dalle interlocuzioni con le rappresentanze delle fabbricerie, alcune attività svolte dalle fabbricerie appaiono riconducibili al settore degli "interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio", ricompresi nell'elenco delle attività di interesse generale contemplate sia dal Codice del Terzo settore [articolo 5, comma 1, lettera f)], sia dal d.lgs. n. 112/2017 sull'impresa sociale [articolo 2, comma 1, lettera f)]. Muovendo da questa considerazione, l'ordinamento giuridico italiano (attraverso la novella introdotta dall'articolo 9, comma 1-bis, lett. a), b) e c) del D.L. n. 228/2021, convertito dalla L. n. 15/2022) ha esteso alle fabbricerie la disciplina prevista, rispettivamente, dall'articolo 4, comma 3, del CTS e dall'articolo 1, comma 3, del d.lgs. n. 112/2017, per gli enti religiosi civilmente riconosciuti, ferme restando le loro peculiarità strutturali.

È quindi consentita la costituzione del cd. "ramo ETS" o del "ramo impresa sociale" della fabbriceria, con conseguente soggezione, rispettivamente, alle norme del CTS o del d.lgs. n. 112/2017 delle attività (di interesse generale e diverse) imputate al ramo, alle condizioni e per gli effetti previsti dalle sopra citate disposizioni, ivi inclusa la specifica esclusione, di cui all'articolo 12 comma 5 del d.lgs. n. 112/2017, degli enti di cui all'articolo 1, comma 3, dall'obbligo devolutivo previsto per le imprese sociali.

Ai sensi del combinato disposto dell'articolo 104, comma 2 del CTS, come modificato dall'articolo 8 del D.L. n. 84/2025 poi convertito dalla L. n. 108/2025, con l'articolo 34, comma 3, del D.M. n. 106/2020, che disciplina i procedimenti del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS), le fabbricerie iscritte all'anagrafe delle ONLUS, soppressa dal 1° gennaio 2026, possono presentare l'istanza di iscrizione al RUNTS medesimo fino al **31 marzo 2026**. Tale termine è applicabile anche alle fabbricerie ONLUS che decidono di costituire il ramo impresa sociale, mediante iscrizione al registro delle imprese, in virtù della previsione contenuta nell'articolo 11, comma 3, del CTS, secondo il quale per le imprese sociali, l'iscrizione nell'apposita sezione del registro delle imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nella sezione "imprese sociali" del RUNTS.

Alla luce del quadro giuridico di riferimento così ricostruito, è possibile fornire un riscontro ai quesiti formulati da codesta associazione, d'intesa con l'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali - che ha sviluppato la relativa istruttoria, in riferimento ai profili fiscali.

In via preliminare si deve ribadire che l'istituzione del ramo ETS o del ramo impresa sociale resta espressione di una libera scelta da parte della singola fabbriceria, non esistendo alcun obbligo di ingresso nel Terzo settore.

Per quanto riguarda i profili legati alla governance del ramo, poiché le attività di interesse generale svolte dal ramo, ovvero la manutenzione e il restauro dell'edificio sacro quale bene riconducibile al patrimonio culturale (da svolgere quindi secondo il regime del CTS o del d.lgs. n. 112/2017) costituirebbero *magna pars* delle attività cui sono preposte le fabbricerie, l'organo amministrativo del ramo non potrebbe essere diverso dall'organo di governo della fabbriceria. Una soluzione diversa, difatti, determinerebbe l'aggravamento sostanziale delle regole di fonte concordataria riguardanti l'assetto organizzativo della fabbriceria.

Pur essendo pertanto, il ramo amministrato dal medesimo organo di amministrazione dell'ente, composto in maggioranza da membri nominati dalla pubblica amministrazione, si deve ritenere che nel caso specifico il ramo non versi in una situazione di controllo pubblico ex articolo 4, comma 2 del CTS o ex articolo 4, comma 3, del d.lgs. n. 112/2017, poiché, da un lato i poteri prefettizi di vigilanza e tutela sulle fabbricerie (articolo 16 della L. n. 848/1929 e articolo 39 del D.P.R. n. 33/1987) non si discostano dai poteri di controllo esercitati dall'autorità governativa sugli enti del libro primo del codice civile dotati di personalità giuridica; dall'altro, il potere prefettizio di nomina della maggioranza dei fabbricieri deve essere esercitato sempre d'intesa con l'Autorità ecclesiastica (si veda in tal senso la già richiamata sentenza n. 7742/2022).

In relazione agli aspetti funzionali, dopo aver ricordato che nel regolamento (da depositarsi presso il RUNTS o presso la sezione "imprese sociali" del Registro delle imprese per quanto riguarda i rami assoggettati al d.lgs. n. 112/2017) devono essere individuate le attività di interesse generale e le eventuali attività diverse esercitabili dal ramo, rimangono estranee alla disciplina del Codice o del d.lgs. n. 112/2017 le attività di ufficiatura e di culto (sul punto, più in generale si fa richiamo alla ministeriale n. 3734 del 15 aprile 2019, consultabile al seguente link: <https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2019/Nota-prot-3734-del-15042019-relativa-alle-attivita-di-culto.pdf>).

Il patrimonio destinato allo svolgimento delle attività del ramo, nella sua entità e composizione, è individuato in autonomia dall'ente interessato: non deve confondersi con il patrimonio minimo richiesto dall'articolo 22, comma 4, del CTS ai fini dell'acquisto della personalità giuridica ovvero ai fini dell'iscrizione al RUNTS per gli enti del libro I del codice civile che ne siano già dotati. Stante l'assoluta identità delle fattispecie, deve escludersi anche qui l'applicazione dell'articolo 22 del CTS alle fabbricerie, come previsto dall'articolo 15, comma 2 del già citato D.M. n. 106/2020, con riguardo agli enti religiosi civilmente riconosciuti.

Il patrimonio destinato, infatti, nel caso specifico delle fabbricerie e degli enti religiosi, assolve ad una duplice funzione: la prima è quella di consentire lo svolgimento delle attività di interesse generale usufruendo del regime giuridico di favor previsto per gli ETS o per l'impresa sociale. Non appare necessario che di esso faccia parte il bene oggetto delle attività di interesse generale (ovvero, ad esempio, l'edificio di culto con le relative pertinenze, aventi valore artistico, cui sono rivolti gli interventi di tutela e valorizzazione).

La seconda è quella di garantire ai terzi creditori la possibilità di veder soddisfatte le proprie pretese in presenza di eventuali inadempimenti afferenti alle attività del ramo medesimo, senza che tuttavia agli stessi sia consentito aggredire il restante patrimonio dell'ente ai fini del soddisfacimento dei propri crediti (si tratta del cd. "effetto segregativo").

Nel caso delle fabbricerie, una parziale deroga al principio di segregazione del patrimonio destinato è riscontrabile nella previsione dell'articolo 37, comma 2 del D.P.R. n. 33/1987, che impone alle fabbricerie l'obbligo di versare all'Autorità ecclesiastica una parte delle rendite, destinate a sostenere spese di ufficiatura e di culto. Anche ove tali rendite costituiscano proventi di attività rientranti tra quelle di interesse generale – che in via ordinaria dovrebbero alimentare il "patrimonio destinato" - l'obbligo di versamento di parte di esse al rappresentante diocesano per le spese di ufficiatura e culto, avente fonte concordataria, consente di superare tale vincolo.

Con riguardo alle attività di cui al citato articolo 37 del D.P.R. n. 33 del 1987, si è avuto già modo di evidenziare in precedenza che possono rientrare nel ramo ETS o nel ramo impresa sociale, quelle riconducibili alle attività di interesse generale di cui rispettivamente all'articolo 5, comma 1 del d.lgs. 117/2017 e all'articolo 2, comma 1 del d.lgs. 112/2017; ci si riferisce in particolare alle attività di cui alla lettera f) di entrambi gli articoli, ovvero gli "interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto

legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni". Le attività di interesse generale devono essere svolte in via principale: rispetto alle eventuali attività diverse di cui all'articolo 6 del d.lgs. 117/2017, aventi carattere secondario e strumentale rispetto a quelle di cui al comma 5 ed esercitate nei limiti di cui al dm [19 maggio 2021, n. 107](#) (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 177 del 26 luglio 2021), con riferimento ai rami ETS; nel caso di ramo Impresa sociale, i relativi ricavi devono essere superiori al settanta per cento dei ricavi complessivi dell'impresa sociale, ai sensi dell'articolo 2, comma 3 del d.lgs. 112/2017, secondo i criteri di computo definiti con il [decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali 22 giugno 2021](#), pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 203 del 25 agosto 2021.

Non possono, invece, essere considerate rientranti tra le attività di interesse generale del "ramo" le attività di ufficiatura e di culto ovvero quelle che non consistono nella tutela e valorizzazione del patrimonio culturale, ma attengono strettamente allo svolgimento dell'attività di religione e di culto.

Ciò premesso, ferma restando la necessaria ricomprensione tra le attività di interesse generale, si terrà conto sia dei componenti positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività di gestione tutela e valorizzazione del complesso monumentale (ad esempio, i ricavi relativi alla vendita dei biglietti per la visita dello stesso) sia i costi sostenuti per le spese di manutenzione e restauro della chiesa e degli edifici annessi gestiti dalla fabbrica, nonché per l'amministrazione dei beni patrimoniali, riconducibili, come detto, al settore f) di cui rispettivamente all'articolo 5 del d.lgs. 117/2017 e all'articolo 2 del d.lgs. n. 112/2017 nonché gli ulteriori costi direttamente riconducibili alla gestione dell'attività in questione quali, ad esempio, i costi del personale.

Si ricorda che ai sensi dell'articolo 11 comma 2 del Codice del terzo settore, gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale sono soggetti all'obbligo di iscrizione anche nel Registro delle imprese, oltre che nel RUNTS; ai sensi del comma 3 del medesimo articolo, per le imprese sociali l'iscrizione nell'apposita sezione del Registro delle imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nel RUNTS.

Gli ETS che esercitano attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale ma diversi dalle imprese sociali, possono redigere, in applicazione dell'articolo 13, comma 1 del CTS, il bilancio di esercizio utilizzando il modello ministeriale economico patrimoniale, identificati sub lettere A, B e C allegati al [D.M. 5 marzo 2020](#) (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 102 del 18 aprile 2020) o quello civilistico dell'articolo 13 comma 5 del CTS; devono comunque tenere le scritture contabili di cui all'art. 2214 del codice civile. Le imprese sociali, dal canto loro, sono tenute a redigere il bilancio civilistico, ai sensi della previsione contenuta nell'articolo 9, comma 1 del d.lgs. n. 112/2017.

In ogni caso, qualora l'ente svolga in misura prevalente un'attività avente natura d'impresa, esso è tenuto all'osservanza delle ordinarie regole di contabilità previste per gli enti commerciali.

Ne deriva, in particolare, l'applicazione del principio di competenza economica e la necessità di assicurare la corretta correlazione tra i componenti positivi e quelli negativi di reddito

Con riferimento al principio di competenza, si evidenzia che tali spese, in questo specifico contesto, devono essere considerati oneri relativi alla gestione caratteristica dell'ente. Pertanto, vanno qualificati come oneri d'esercizio oppure come oneri pluriennali, a seconda che, in base ai principi civilistici e contabili, la loro utilità si esaurisca nell'esercizio in cui sono sostenuti oppure si estenda a più esercizi successivi.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 31/E del 24 settembre 2013 per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali, l'articolo 2423-bis del codice civile stabilisce che nella redazione del bilancio si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento.

Sul piano fiscale, il principio di competenza rileva in *primis* per effetto del principio di derivazione del reddito dall'utile di bilancio contenuto nell'articolo 83 del TUIR.

Con riferimento agli oneri pluriennali, come chiarito dalla medesima Agenzia con la risposta a interpello n. 63 pubblicata il 18 gennaio 2023, sul piano fiscale, «trova applicazione l'articolo 108, comma 1, del TUIR, in base al quale "Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio".

Tale disposizione stabilisce il principio secondo cui per gli oneri pluriennali assumono piena rilevanza sul piano fiscale le scelte operate in sede di bilancio.

Pertanto, assumeranno piena rilevanza sul piano fiscale, ad esempio, le quote di ammortamento delle spese che, sulla base del relativo piano, saranno imputate a conto economico nel corso degli anni.

Diversamente, con riferimento alle spese di ufficiatura e culto, tali costi non possono essere considerati oneri deducibili né rispetto ai proventi delle attività di interesse generale (articolo 5 CTS), né rispetto ai proventi delle attività diverse (articolo 6 CTS). Essi, infatti, non risultano inerenti alle attività tipiche del “Ramo”, ma configurano erogazioni effettuate dal Ramo a favore di attività esterne allo stesso; essendo ammesse, poiché, come sopra chiarito, espressamente previste dell’articolo 37, comma 2 del D.P.R. n. 33/1987, non integrano una forma di distribuzione indiretta di utili ai sensi dell’articolo 8 del d.lgs. 117/2017 o dell’articolo 3 del d.lgs. n. 112 del 2017.

Resta fermo che, al di fuori dei casi previsti dal citato articolo 37, non sono ammesse, da parte delle fabbricerie, erogazioni di fondi per finalità diverse dallo svolgimento dell’attività statutaria o dall’incremento del patrimonio, poiché tali operazioni configurerebbero una violazione del divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili.

Con specifico riferimento alla disciplina sulle imposte sui redditi relativa all’“Impresa sociale”, e quindi anche al ramo “impresa sociale” si evidenzia che l’articolo 18 del d.lgs. n. 112 del 2017 prevede che non concorrono alla formazione del reddito imponibile le somme destinate:

- al versamento del contributo per l’attività ispettiva di cui all’articolo 15 dello stesso d.lgs. n. 112 del 2017;
- ad apposite riserve indivisibili destinate allo svolgimento dell’attività statutaria.

Non concorrono, inoltre, a formare il reddito imponibile delle imprese sociali le imposte sui redditi riferibili alle variazioni effettuate ai sensi dell’articolo 83 del TUIR (c.d. effetto “imposte su imposte”).

IL CAPO DIPARTIMENTO
Alessandro Lombardi

Documento firmato digitalmente secondo le indicazioni sulla dematerializzazione ai sensi e per gli effetti degli articoli 20 e 21 del D.lgs. 7 marzo 2005 n. 82 “Codice dell’Amministrazione Digitale”.