

**Articolo pubblicato dalla rivista online FEDERNOTIZIE il giorno 28 settembre 2020**

Federnotizie è la pubblicazione online dei notai d'Italia. Testata edita da Assonotailombardia. Nata nel 1988 e dal 2015 disponibile online, libera e gratuita.

## **Gli adeguamenti statutari per OdV APS e ONLUS**

Il secondo comma dell'art. 101 del D. Lgs. n. 117/2017 (Codice Del Terzo Settore o anche CdTS) dispone che le Organizzazioni di Volontariato (OdV), le Associazioni di promozione sociale (APS) e le ONLUS devono adeguarsi alle disposizioni inderogabili contenute nello stesso decreto entro il termine, più volte prorogato, ed attualmente fissato al 31 ottobre 2020 (ai sensi dell'art.35, comma 1, del D.L. 17 marzo 2020, n.18, convertito con modificazioni dalla L. 24 aprile 2020, n. 27. Agli stessi enti, fino all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS), continuano ad applicarsi le norme inerenti i registri speciali cui risultano iscritti come previste dalle rispettive normative. Il CdTS continua: *“Entro il medesimo termine, esse possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria al fine di adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o di introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria.”*

La richiesta di adeguamento riguarda ugualmente gli enti riconosciuti come persone giuridiche e quelli non riconosciuti.

Bisogna ricordare che il Codice Del Terzo Settore (all'art. 102 primo comma) ha abrogato la legge sul volontariato (n. 266/1991) e la legge sulle associazioni di promozione sociale (n. 383/2000), lasciando in vigore soltanto gli articoli relativi alla tenuta dei registri speciali. che a loro volta cesseranno, a decorrere dalla piena operatività del RUNTS.

E qui è necessario quindi fare una distinzione perché, in seguito all'abrogazione delle leggi n. 266/1991 e 383/2000, le OdV e le APS ad oggi sono disciplinate esclusivamente dagli artt. dal 32 al 36 del CdTS ed in generale da quelle norme ivi contenute che non “presentano un nesso di diretta riconducibilità alla istituzione ed all'operatività del registro unico nazionale ovvero all'adozione di successivi provvedimenti attuativi”.

Al contrario le Onlus continuano ad essere soggette al D. Lgs n. 460/1997, decreto che le ha istituite e che contiene l'intera loro disciplina. Questa verrà abrogata soltanto il primo gennaio dell'anno successivo a quello in cui si sarà verificata la seconda delle seguenti condizioni: che si sia reso operativo il nuovo Registro Generale (RUNTS), al quale andranno iscritti tutti gli Enti del Terzo Settore (detti anche ETS), e che la Commissione Europea abbia autorizzato alcune delle disposizioni fiscali contenute nel CdTS; a decorrere da quell'inizio di anno verranno meno non soltanto la normativa statutaria inerente le Onlus ma anche le agevolazioni fiscali di cui hanno goduto ed in particolare la presunzione di non commercialità dell'attività istituzionale prevista dall'art. 150 del TUIR; sino a quella data le Onlus continuano ad avere la disciplina vigente alla quale non possono derogare in quanto ancora soggette al controllo dell'Agenzia delle Entrate previsto dal D. Lgs. 460/1997.

Inoltre soltanto le OdV e le APS saranno trasferite dagli attuali registri in quello unico nazionale in forza del procedimento di “trasmigrazione” automatica previsto dall'art. 54 del CdTS. E il motivo di tale differenza è

proprio nella natura della disciplina delle Onlus che ne fa una categoria fiscale priva di omogeneità giuridica, per la quale non si poteva prescindere dalla scelta di ogni singolo ente per individuarne una sezione di riferimento tra quelle in cui si dividono gli ETS.

Tuttavia, malgrado tali differenze, l'art. 101 secondo comma stabilisce che tutte e tre le categorie di enti debbano adeguarsi alle disposizioni inderogabili del CdTS entro il 31 ottobre 2020.

## **Trasmigrazione**

L'adeguamento per OdV e APS costituisce espressione della volontà di mantenere l'attuale qualifica e facilita l'iscrizione al RUNTS al momento della trasmigrazione prevista dall'art. 54 del CdTS. Infatti il decreto attuativo relativo al funzionamento del nuovo RUNTS, in corso di pubblicazione, prevede che entro i novanta giorni successivi al termine in cui avrà inizio il popolamento del RUNTS (data che verrà pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale e sul sito del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali), i competenti uffici delle Regioni e delle province autonome comunichino telematicamente al medesimo RUNTS i dati in loro possesso relativi alle APS e alle ODV già iscritte nei rispettivi registri al giorno antecedente il suddetto termine, per le quali non siano in corso procedimenti di cancellazione.

Gli uffici di questo registro, ricevute le informazioni loro trasmesse, provvedono entro centottanta giorni a verificare la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione ed a richiedere agli enti le eventuali informazioni o documenti mancanti che dovranno da questi essere prodotti entro i successivi sessanta giorni. Se l'Ufficio del RUNTS dovesse rifiutare l'iscrizione, l'ente non farebbe più parte delle categorie degli OdV e APS e resterebbe un ente non profit fuori degli ETS, regolamentato dagli artt. 14 e ss. del codice civile, ferma restando la possibilità che successivamente scelga di diventare ETS iscrivendosi ad una delle altre sezioni dello stesso registro. L'adeguamento preventivo, senza attendere la richiesta dell'ufficio del RUNTS, è comunque consigliabile per le OdV e APS perché, qualora fossero richieste di adeguarsi alle norme inderogabili della nuova normativa in sede di iscrizione, avrebbero solo sessanta giorni di tempo per farlo e le decisioni dovrebbero essere assunte con le maggioranze previste per le modifiche statutarie, con grave disagio per quelle associazioni con una larga base associativa.

Quindi **la richiesta di adeguamento per questi enti ha una sua logica**: la disciplina di entrambi è stata abrogata e per entrambi è essenziale che il controllo del RUNTS, preventivo alla relativa iscrizione, sia facilitato dall'adeguamento degli statuti alla nuova disciplina.

Meno chiara è la scelta di accomunare a queste due categorie le Onlus perché queste ultime continuano ad avere una disciplina vigente che devono continuare a rispettare; inoltre per le stesse non è prevista la trasmigrazione automatica stabilita per OdV e APS.

La nuova normativa che disciplina le OdV e APS (art. 32, 33 e 34 per ODV e artt. 35 e 36 per APS) è loro immediatamente applicabile, pertanto i "nuovi" statuti devono avere efficacia immediata e si chiede che vengano adottati entro il 31 ottobre 2020 per far trovare gli enti pronti al momento della trasmigrazione prevista dall'art. 54.

Per adeguare gli statuti occorre in primis partire dalla normativa speciale loro dedicata e poi quella “generale” dettata per tutti gli ETS in materia di statuto, ammissione associati, assemblee, competenze dell’assemblea, organo di amministrazione, organo di controllo, etc (art.21 e ss del CdTS)

Le **principali modifiche** che dovranno operare le **OdV** riguardano:

- (i) la forma; l’art. 32 stabilisce che le Organizzazioni di volontariato possano assumere unicamente la forma di associazione riconosciuta o non riconosciuta; pertanto eventuali Fondazioni (o comitati) Odv devono trasformarsi in associazioni ai sensi dell’art. 42 bis del c.c.;
- (ii) la denominazione che dovrà contenere la dizione “organizzazione di volontariato” o l’acronimo ODV;
- (iii) le clausole statutarie inerenti le finalità perseguite, le attività (ex art. 5 del CdTS) con espressa previsione che queste dovranno essere svolte prevalentemente a favore di terzi con l’apporto prevalente dei volontari associati oppure di persone che fanno parte degli enti associati;
- (iv) l’indicazione nello statuto che gli amministratori debbano essere nominati tra gli associati o tra gli associati delle associazioni associate all’ODV e che ai componenti degli organi sociali (fatta eccezione per i membri dell’organo di controllo e per i revisori) non possa essere attribuito alcun compenso.

Per le **APS** le **principali modifiche statutarie** sono:

- (i) la denominazione che dovrà contenere la dizione “associazioni di promozione sociale” o l’acronimo APS;
- (ii) le clausole inerenti le finalità perseguite,
- (iii) le clausole inerenti le attività (ex art. 5 del CdTS) con specificazione dei destinatari di quelle di interesse generale e con la precisazione di avvalersi in modo prevalente dell’attività di volontariato dei propri associati o di persone che fanno parte degli enti associati;
- (iv) lo statuto deve garantire l’ammissione di nuovi associati e le condizioni di democraticità tra gli stessi.

Inoltre il numero degli associati delle ODV e delle APS dovrà essere non inferiore a sette oppure a tre enti associati rispettivamente ODV o APS

### **ODV e APS che hanno personalità giuridica**

A questo proposito merita osservare che il procedimento di acquisto della persona giuridica e' diversamente disciplinato: il codice civile (implementato dal **DPR 361/2000**) prevede un **controllo amministrativo** che è e resterà ancora in vigore; il codice del Terzo Settore (art.22) prevede invece il **controllo da parte del Notaio** che ha ricevuto l'atto costitutivo o modificativo; tuttavia tale competenza del notaio si avrà a decorrere dalla operatività del RUNTS (registro unico nazionale del terzo settore).

Con riferimento a questo problema, dobbiamo illustrare la posizione della Regione Lombardia che rifiuta di approvare le modifiche statutarie ai sensi dell’art. 2 del DPR n. 361/2000 e ciò malgrado l’intero sistema stabilisca che le modifiche statutarie degli enti con personalità giuridica siano soggetti all’approvazione o dell’autorità governativa ex DPR n. 361/2000, prima della operatività del RUNTS (e anche dopo per gli enti che non siano ETS) oppure, dopo l’operatività di questo registro, al controllo del notaio, unico soggetto competente per le verifiche degli ETS con personalità giuridica, ex art. 22. Non esistono altre alternative. Purtroppo, se la Regione non cambia atteggiamento, il nuovo statuto non può assumere efficacia e l’ente rimarrà con uno statuto inadeguato, anche se non gli si potrà contestare il mancato adeguamento.

Il notaio che nel periodo transitorio verbalizza per atto pubblico la delibera di adeguamento, la deposita presso la Prefettura/Regione (in realtà a farlo dovrebbe essere lo stesso ente perché non è previsto a carico del notaio un obbligo in merito come sarà invece per gli ETS con personalità giuridica, dopo l'operatività del RUNTS ); non essendo efficace non può inviare la delibera ai registri delle OdV e APS tenuti dalla Regione. Ricordiamo infatti che fino alla operatività del RUNTS il notaio non è ancora competente alla "omologa" dello statuto e alla verifica del patrimonio minimo, come previsto dall'art. 22.

La norma (art. 54 del CTS e Circolare ministeriale attuativa dell'art. 53) stabilisce che i competenti uffici delle Regioni e delle province autonome devono trasferire telematicamente al RUNTS i dati in loro possesso nonché copia dell'atto costitutivo e "dell'ultimo statuto"; quindi se non approvato dall'autorità amministrativa ai sensi dell'art. 2 del DPR n. 361/2000, al RUNTS verrà spedito lo statuto "pre adeguamento" che risulta essere "l'ultimo statuto". L'Ufficio del RUNTS ha di tempo centottanta giorni per verificare la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione; qualora ritenesse che esistano motivi ostativi all'iscrizione, deve comunicarlo all'ente, il quale entro dieci giorni deve manifestare la propria intenzione di procedere alla regolarizzazione che dovrà necessariamente essere eseguita entro i successivi sessanta giorni.

I tempi consentono tuttavia di far sì che l'ente torni dal notaio per chiedere la verifica della sussistenza del patrimonio minimo e, qualora lo statuto "aggiornato" non fosse stato ancora approvato dalla Prefettura/Regione, anche la verifica delle condizioni di legge per essere iscritto al RUNTS.

Pertanto è consigliabile, in sede di verbalizzazione per atto pubblico della delibera di adeguamento portante le relative modifiche statutarie, far deliberare anche in ordine ad una delega conferita al Presidente (o altro membro del CdA) affinché, qualora alla data della operatività del RUNTS non fosse ancora intervenuta l'approvazione della Prefettura/Regione, il Presidente possa chiedere al notaio di procedere ai controlli di cui all'art. 22 ed al successivo deposito al RUNTS. Infatti in quel momento, il notaio avrà già la competenza per farlo. Non è necessario che il notaio sia il medesimo che ha verbalizzato la decisione di adeguamento, anche se è preferibile, avendo già controllato la correttezza dello statuto. In quel momento al notaio andrà consegnata anche una situazione patrimoniale aggiornata per consentirgli di verificare la sussistenza patrimoniale che dovrà emergere dal patrimonio netto. L'ufficio del RUNTS si troverebbe ad avere l'atto costitutivo e il "vecchio" statuto a lui inviati dalla regione ed anche lo statuto adeguato con la relativa verifica patrimoniale e questo senza dover attendere le richieste dell'ufficio del RUNTS. Così operando, deve ritenersi che il termine di venti giorni entro il quale il notaio è tenuto a depositare la domanda di iscrizione nel RUNTS (ex art. 22 del CdTS) decorra dalla data dell'atto di deposito della documentazione contabile. Appare evidente come la data dell'atto di deposito della documentazione presso il notaio costituisca, altresì, il momento dal quale decorre il termine (di trenta giorni) per l'eventuale comunicazione agli amministratori dell'insussistenza delle condizioni previste dalla legge per l'approvazione delle modifiche statutarie e per l'iscrizione nel RUNTS.

Ma anche qualora l'approvazione della Prefettura/Regione ci fosse già stata, in coerenza con l'intero sistema che considera il notaio unico soggetto competente alle verifiche richieste dalla legge ed inerenti gli ETS con personalità giuridica, sarebbe opportuno utilizzare la medesima procedura limitatamente al controllo della sussistenza del patrimonio minimo.

#### **Perdita della qualifica di ONLUS per tutti gli OdV e per le APS iscritte alla relativa anagrafe.**

Altro problema è quello relativo alla perdita della qualifica di ONLUS per tutti gli OdV e per le APS iscritte alla relativa anagrafe. Per questi enti, con la trasmigrazione automatica la perdita della qualifica si avrà de iure con l'iscrizione al RUNTS (art. 101 ottavo comma); tuttavia la Risoluzione n. 158/E del 21 dicembre 2017 e la

risoluzione n. 89/E del 25 ottobre 2019, con riferimento anche all'art. 5-sexies del decreto legge 16 ottobre 2017 n. 148, convertito dalla legge 4 dicembre 2017 n. 172, confermavano che le disposizioni di carattere fiscale vigenti prima della data di entrata in vigore del medesimo codice continuano a trovare applicazione senza soluzione di continuità fino a quando non saranno applicabili le nuove disposizioni fiscali previste dal CTS. Pertanto, è vero che con l'iscrizione questi enti perdono la qualifica di ONLUS, ma dal momento che l'unica normativa applicabile alle OdV e APS attualmente è quella del CTS, fatta eccezione per quanto infra precisato per le APS, non possiamo ricorrere a un doppio statuto (il primo ancora disciplinato dal D. Lgs. n. 460 e quello successivo efficace al termine dell'art. 104) e gli adeguamenti devono essere fatti tutti in applicazione della disciplina del CTS anche qualora questa derogasse alle norme del D. Lgs. n. 460/1997.

Sarebbe auspicabile che l'Agenzia delle Entrate dichiarasse che a questi enti continueranno ad applicarsi le norme fiscali delle ONLUS se non sostituite dalle nuove disposizioni fiscali stabilite dal CTS, anche se non più ONLUS dopo la loro iscrizione al RUNTS.

In mancanza di questa precisazione il problema rimane in particolare per le APS che abbiano anche la qualifica di ONLUS. Per questi enti è consigliabile far presente che se adeguano lo statuto con effetto immediato in forza della trasmigrazione automatica verranno iscritti al RUNTS con conseguente perdita della qualifica ONLUS; quindi se volessero essere certi di poter mantenere sino alla sua abrogazione la normativa fiscale prevista dal D. Lgs. n. 460/1997, dovrebbero anche loro, come tutte le ONLUS, adeguarsi con la sospensione del termine iniziale dell'art. 104 secondo comma. In tal caso al momento del passaggio automatico al RUNTS l'Ufficio le troverebbe non adeguate alla nuova normativa e pertanto non le iscriverebbe; l'ente però manterrebbe la sua qualifica di ONLUS e, una volta superato il primo gennaio dell'esercizio indicato dall'art. 104, avrebbe di tempo tre mesi per fare domanda di iscrizione nella sezione APS del RUNTS. In pratica l'ente dovrebbe fare una scelta: se prevale la convenienza di restare ONLUS deve adeguarsi con termine sospeso, se invece conviene non perdere la qualifica di APS deve essere consapevole che dalla iscrizione automatica al RUNTS non sarà più ONLUS con tutte le conseguenze del caso.

### **Conseguenze del mancato adempimento per OdV, APS e Onlus**

Con riguardo alle conseguenze del **mancato adempimento per OdV, APS e Onlus** entro il termine del 31 ottobre 2020, dopo ampio dibattito dottrinale, è stato ormai confermato anche dall'Agenzia delle Entrate e dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali (dicastero di competenza per il terzo settore), **che il termine non sia perentorio** ma collegato solo alle modalità agevolative previste per adottare uno statuto adeguato alla nuova normativa; decorsa la data fatidica l'ente potrà sempre adeguarsi senza sanzioni, ma in tal caso dovrà avvalersi delle modalità e dei quorum decisionali previsti dal proprio statuto per le modifiche statutarie o, in mancanza, ove si tratti di associazione, delle maggioranze indicate nel secondo comma dell'art. 21 del c.c.. Per le fondazioni la sanzione avrebbe ancora meno rilevanza mancando un'assemblea cui applicare i quorum agevolati.

**L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione del 25 ottobre 2019 n. 89**, in seguito ad un espresso quesito del Forum del Terzo settore, riconosceva che *“un ente iscritto all'Anagrafe delle ONLUS [...] possa continuare ad applicare le disposizioni fiscali discendenti dal D.Lgs. 4 dicembre 1997 n. 460, sempre che sia in possesso dei requisiti formali e sostanziali previsti nel citato decreto, fino al termine di cui al comma 2 dell'articolo 104 del Codice...”* (vale a dire fino al primo gennaio dell'anno successivo quello in cui si verificherà la seconda delle condizioni sopra citate), anche nel caso in cui non proceda ad adeguare lo statuto entro il 31 ottobre 2020 alle disposizioni inderogabili del Codice.

## **Discorso a parte meritano le ONLUS.**

L'intera normativa delle Onlus sta per essere abrogata e allo scadere del 31 dicembre di un anno futuro in cui si verificherà la seconda delle condizioni previste dall'art. 104 del CTS, questi enti perderanno tale qualifica. Il legislatore della riforma sollecita una loro scelta anche al fine di evitare che la perdita della qualifica di Onlus determini l'obbligo di devoluzione dell'incremento patrimoniale realizzato avvalendosi del regime fiscale agevolato (come previsto dall'art. 10 primo comma lettera f) del D. Lgs. n. 460/1997).

La prima decisione riguarderà se divenire ETS; la seconda riguarderà la individuazione della sezione di competenza.

La legge chiede alle ONLUS di "prepararsi" per il momento in cui verrà meno la loro normativa, scegliendo sin d'ora se vogliono diventare ETS. In caso affermativo devono anche scegliere quale qualifica assumere tra quelle che sono previste dalla riforma e adeguare il proprio statuto in modo coerente alla scelta fatta. Siccome le Onlus costituiscono un variegato insieme di enti legati tra loro soltanto dalle finalità di utilità sociale e da norme di carattere fiscale, è necessario, qualora decidano di entrare a far parte degli ETS, che esprimano la loro volontà in ordine alla tipologia che vorranno avere (quindi a quale delle sette sezioni del RUNTS iscriversi) ed alla attività che intendono esercitare, non più limitata a quelle elencate nell'art. 10 del D. Lgs. n. 460/1997 ma da scegliere più liberamente tra quelle considerate di interesse generale dal legislatore della riforma.

**Mancato adeguamento:** le ONLUS potrebbero quindi fare la loro scelta e adeguare gli statuti anche in data successiva il 31 ottobre 2020, ma in tal caso dovranno farlo con la procedura e i quorum previsti dal loro statuto, o in mancanza dal codice civile, per le delibere inerenti le modifiche statutarie. L'importante però è presentare la domanda di iscrizione al RUNTS in tempo per evitare l'obbligo di devoluzione del patrimonio formatosi durante il periodo in cui hanno mantenuto la qualifica di ONLUS.

## **Trasmigrazione su richiesta.**

Il decreto ministeriale attuativo dell'art.53 del CdTS e relativo al funzionamento del nuovo RUNTS, in corso di pubblicazione, prevede che l'Agenzia delle Entrate comunichi al RUNTS i dati e le informazioni relativi a tutti gli enti iscritti nell'anagrafe delle ONLUS il giorno precedente quello in cui inizia il trasferimento dei dati inerenti ODV e APS al RUNTS; tale data verrà pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale e sul sito del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali. L'elenco delle ONLUS verrà pubblicato anche sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate. A quel punto ciascuna ONLUS ha di tempo sino al 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui si è verificata la seconda delle citate condizioni (con la conseguente soppressione della disciplina ONLUS il primo gennaio di quello stesso anno) per presentare domanda di iscrizione al RUNTS, indicando in quale sezione intende iscriversi; il Ministero cioè ha concesso ulteriori tre mesi rispetto al 31 dicembre previsto dalla norma, anche se in quei tre mesi la disciplina delle ONLUS sarà già venuta meno. Unitamente alla domanda di iscrizione l'ente dovrà allegare copia dell'atto costitutivo, dello statuto adeguato alle disposizioni del CdTS e degli ultimi due bilanci approvati.

Se la domanda viene presentata in questi termini e se ha un esito positivo, un'iscrizione entro il periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea si intenderà acquisita a decorrere dall'inizio di quello stesso periodo di imposta.

## **Conseguenze della iscrizione**

La ONLUS che si iscrive al RUNTS o al Registro delle Imprese nella sezione imprese sociali, perde la qualifica di Onlus dal momento della sua iscrizione e non potrà più utilizzare il relativo acronimo nella sua denominazione; tuttavia tale perdita non si configura come un caso di scioglimento dell'ente che, come stabilito dal D. Lgs. n. 460/1997 istitutivo delle ONLUS, determina di norma il conseguente obbligo di devoluzione del patrimonio.

### **Conseguenze della mancata domanda di iscrizione**

Qualora, decorso il termine del 31 marzo sopra indicato per presentare domanda di iscrizione, la ONLUS che non abbia adeguato il suo statuto alla nuova disciplina degli ETS e che non abbia fatto domanda per l'iscrizione nel RUNTS si prospettano le seguenti conseguenze:

- si integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente, con conseguente obbligo di devolvere il patrimonio ad altre Onlus a fini di pubblica utilità, sentito il Ministero delle finanze, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato nei periodi di imposta in cui l'ente aveva fruito della qualifica di Onlus;
- l'ente ex ONLUS resta un'associazione, fondazione o comitato disciplinato dalle norme del codice civile (articoli dal 14 al 41) e, sotto l'aspetto fiscale, da quelle del TUIR che non prevederà più particolari agevolazioni per gli enti non profit (infatti solo quelli iscritti al RUNTS potranno godere delle norme fiscali contenute nel CdTS).

Quindi per non rischiare l'obbligo di devoluzione del patrimonio, non si dovrà mai verificare un periodo in cui l'ente non sia iscritto ad alcun registro: o è il registro delle ONLUS, finché questo è in vigore, oppure è il RUNTS (in qualunque sezione avvenga l'iscrizione e quindi anche come impresa sociale), fermo restando il periodo "cuscinetto" concesso da Ministero.

Le ONLUS attualmente iscritte alla relativa anagrafe e quelle che vi si iscriveranno prima del venir meno della disciplina contenuta negli articoli dal 10 al 26 del D. Lgs. n. 460/1997, sono facilitate, rispetto agli altri enti non profit, nel verificare la sussistenza delle condizioni richieste dal legislatore per essere ETS. Ad oggi tutte le ONLUS sono "preparate" a farne parte e l'adeguamento richiesto entro il 30 giugno 2020 sarà poco modificativo delle loro norme statutarie. Questo in quanto la nuova disciplina contenuta nel Codice del terzo settore è in larga parte presa da quella ancora loro applicabile; inoltre l'Agenzia delle Entrate competente a vigilare sulle ONLUS ha già selezionato questi enti come meritevoli di tutela. Quindi, fatta eccezione per la questione ancora aperta dei trust Onlus e per pochi altri casi, la scelta che questi enti si trovano a fare non richiede un approfondito esame relativo alla loro idoneità ad essere ETS.

E' vero che devono decidere se entrare a far parte degli ETS; ma anche su questo punto, relativamente al quale sarà molto utile la conoscenza dei profili fiscali contenuti nella riforma, non potrà non prevalere una risposta positiva, proprio per questa "familiarità" tra questi enti e le ONLUS.

Resta piuttosto da decidere quale qualifica di ETS intendano assumere, in considerazione dell'attività svolta, e della modalità con cui si esercita.

### **PROBLEMI**

L'Agenzia delle entrate nel corso dell'appuntamento con il "Telefisco" del febbraio 2018 ha chiarito che la disciplina delle ONLUS rimarrà in vigore sino a quando non troveranno applicazione le nuove disposizioni fiscali recate dal titolo X del Codice del Terzo settore, e ha precisato che le ONLUS sono tenute ad apportare al proprio statuto gli adeguamenti necessari, subordinandone l'efficacia alla decorrenza del termine di cui

all'articolo 104, comma 2, del CTS, termine confermato dalla circolare ministeriale n. 20 del 27/12/2018. Nel contempo, allo stesso termine deve essere collegata, con espressa previsione statutaria, la cessazione di efficacia delle vecchie clausole statutarie rese necessarie dall'adesione al regime ONLUS ma divenute incompatibili con la sopravvenuta disciplina degli enti del Terzo settore.

Dalla stretta lettura delle dichiarazioni dell'Agenzia delle Entrate, della citata circolare ministeriale e dell'art. 34 del decreto attuativo dell'art. 53 del CdTS, sembrerebbe possibile per una ONLUS iscriversi nel nuovo RUNTS non appena questo diventi operativo. Tuttavia questa procedura desta non poche perplessità qualora si intenda conservare la disciplina fiscale ONLUS sino alla sua abrogazione:

- per iscriversi al RUNTS l'ONLUS deve avere uno statuto adeguato al Codice del Terzo Settore (che potrebbe essere in contrasto con la disciplina ONLUS);
- tuttavia l'efficacia dello statuto adeguato, aderendo alle richieste dell'AE e del Ministero è sospesa fino al termine previsto dall'art. 104 secondo comma del CdTS (termine che coincide con l'abrogazione del D. Lgs. n. 460/1997 artt. 10 e ss.; la durata della sospensione non è attualmente valutabile, dal momento che ancora non mi risulta partita la richiesta di autorizzazione per la Commissione Europea;
- quando si iscrive al RUNTS la ONLUS cessa di essere tale e viene cancellata dalla relativa anagrafe ai sensi dell'ottavo comma dell'art. 101 del CTS; quindi non potrebbe neanche mantenere l'acronimo ONLUS nella sua denominazione;
- come essere sicuri che il RUNTS accetti che l'ente che si iscrive mantenga la disciplina ONLUS se l'ufficio deve controllare la sussistenza delle condizioni previste dal CTS?
- e se anche il RUNTS accettasse l'iscrizione, come possiamo essere sicuri che la cancellazione dell'ente dall'anagrafe delle ONLUS e la perdita della qualifica prima del venir meno della relativa disciplina, non comporti il venir meno delle agevolazioni fiscali delle ONLUS?

La risoluzione dell'AE n. 89/2019, rispondendo alla questione se una ONLUS possa continuare a godere del regime agevolato fino alla sua abrogazione malgrado non si sia "adeguato" alla nuova disciplina così rispondeva: *"Si ritiene che... un ente iscritto all'Anagrafe delle ONLUS prevista dall'articolo 11 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, possa continuare ad applicare le disposizioni fiscali discendenti dal d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, sempre che sia in possesso dei requisiti formali e sostanziali previsti nel citato decreto, fino al termine di cui al comma 2, dell'articolo 104 del Codice, anche nel caso in cui non proceda ad adeguare lo statuto entro il 30 giugno 2020 alle disposizioni inderogabili del Codice"*.

Quindi l'ente deve continuare a mantenere i requisiti; ma l'iscrizione al RUNTS, con la relativa cancellazione dall'anagrafe Onlus, glieli farebbe perdere; del resto sarebbe del tutto incoerente che una ONLUS che si iscriva al RUNTS diventi un ETS con uno statuto ONLUS (l'altro, quello adeguato ha l'efficacia sospesa), venga cancellata dalla relativa anagrafe e continui lo stesso a mantenere il trattamento fiscale delle ONLUS.

La procedura presenta quindi delle incoerenze; stante questa situazione non chiara, è estremamente pericoloso, in mancanza di una modifica legislativa o di chiarimenti del Ministero e dell'Agenzia delle Entrate, che una ONLUS si iscriva al RUNTS prima del termine stabilito dal secondo comma dell'art. 104 del CdTS.

Alle ONLUS che non siano sottoposte alla trasmigrazione automatica è opportuno consigliare di fare l'iscrizione al RUNTS solo dopo detto termine, in quella finestra temporale che va dal primo gennaio al 31



marzo dell'anno successivo a quello in cui è stata approvata la normativa fiscale degli ETS da parte della commissione Europea (fermo restando che sia già operativo il RUNTS come tutto sembrerebbe far sperare, termine indicato dall'art. 104 del CdTS).

Questa strada è sicuramente difficile perché porterebbe a restringere il tempo concesso per l'iscrizione a soli tre mesi nei quali le ONLUS con personalità giuridica dovranno anche ricorrere al notaio per la verifica della sussistenza delle condizioni di legge (in quel momento lo statuto adeguato avrà efficacia essendo trascorso il termine di cui all'art. 104) e del patrimonio minimo.

E' ovviamente sempre possibile che una ONLUS si iscriva al RUNTS prima del termine più volte citato in cui verrà meno la sua disciplina, ma il rischio che non possa più godere delle agevolazioni fiscali previste per le ONLUS rimane alto.

E' auspicabile che questo problema venga risolto dal legislatore.

E' bene ricordare che tutte le ONLUS possono adeguare nel termine di legge (31 ottobre 2020) il loro statuto adottando uno statuto B (disciplinato dal CTS) che entrerà in vigore dal termine dell'art. 104 secondo comma; ma mentre quelle prive di personalità giuridica potranno fare l'iscrizione al RUNTS ai sensi dell'art. 47 del CTS e quindi a cura dell'organo amministrativo, le ONLUS che abbiano personalità giuridica dovranno comunque tornare dal notaio per iscriversi al RUNTS perché il notaio è l'unico soggetto competente al controllo del "passaggio" dal Registro delle persone giuridiche al RUNTS e questo, oltre ad essere previsto dall'art. 22 del CTS è confermato dal decreto ministeriale attuativo dell'art. 53, all'art. 34 settimo comma.

Il notaio dovrà anche controllare in quel momento l'esistenza del patrimonio minimo richiesto.

Quindi è necessario avvertire tutte le ONLUS persone giuridiche che intendano adeguarsi entro il termine del 31 ottobre 2020, del nuovo successivo e necessario passaggio per la definitiva iscrizione al RUNTS.

Nei verbali di adeguamento delle ONLUS persone giuridiche è quindi necessario:

- indicare come termine di efficacia quello indicato dall'art. 104 secondo comma
- potrebbe essere opportuno condizionare l'efficacia alla presentazione della domanda di iscrizione nei termini stabiliti dalla legge e dai decreti attuativi;
- delegare il Presidente, una volta diventato operativo il RUNTS e decorso il termine dell'art. 104, a fare richiesta al Notaio per verificare la sussistenza del patrimonio minimo e della condizioni di legge (come per ODV e APS).

### **Cosa devono fare gli enti non profit che non siano OdV, APS e ONLUS?**

Fatta eccezione per quanto sopra esposto in materia di organizzazione di volontariato e associazioni di promozione sociale, la riforma non prevede alcun meccanismo forzato per la iscrizione al RUNTS degli enti non profit e pertanto non occorre ancora adeguare i loro statuti. Soltanto qualora, una volta divenuto operativo il nuovo registro, questi enti decidano di assumere la qualifica di ETS, dovranno (così come già detto per le ONLUS) scegliere, tra le sette categorie in cui sono divisi gli ETS, a quale iscriversi e dovranno adeguare il loro statuto. L'adeguamento dovrà tenere conto della nuova disciplina generale contenuta per tutti gli ETS negli articoli dal 21 al 31 entrambi compresi del CdTS, cui andranno aggiunte le previsioni "particolari" dettate per le singole categorie delle OdV, Aps, degli Enti Filantropici, delle reti associative, delle società di mutuo soccorso ed infine delle imprese sociali, con la precisazione che la disciplina di queste ultime, presentando dei caratteri specifici differenti dagli altri ETS, è contenuta nel D. Lgs. n. 112/2017.

## Quali sono le attuali ONLUS

Partendo dalla situazione attuale, le attuali ONLUS che possono chiedere al notaio di verbalizzare la decisione inerente l'adeguamento sono: a) Le organizzazioni di volontariato; b) le associazioni di promozione sociale; c) L

le organizzazioni non governative; d) le cooperative sociali; e) le imprese sociali; f) rami Onlus di enti ecclesiastici; g) i trust Onlus; h) le associazioni, riconosciute o non riconosciute, e le fondazioni Onlus.

Delle prime due categorie di enti abbiamo già parlato; qui di seguito si sintetizzano le posizioni degli altri.

**ONG:** l'art. 32, comma 7, della legge 125 del 2014 ha previsto la possibilità per le organizzazioni non governative già riconosciute idonee alla data del 29 agosto 2014 di mantenere la qualifica di ONLUS chiedendo l'iscrizione nell'Anagrafe unica delle ONLUS. Pertanto non sono più ONLUS di diritto

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 22/E del 24 febbraio 2015, ha precisato che in forza della previsione del citato articolo 32, le organizzazioni non governative, già ONLUS di diritto, iscritte su apposita istanza, costituiscono nell'ambito dell'Anagrafe delle ONLUS una particolare categoria "ad esaurimento".

L'art. 32 comma 7 della legge n. 125/2014, come integrato dall'articolo 89, comma 9 del codice del Terzo settore, stabilisce che le Organizzazioni non governative con la qualifica di ONLUS "sono iscritte nel Registro unico nazionale del Terzo settore", senza tuttavia specificare quale sia la procedura da seguire.

La nota del ministero del Lavoro e delle politiche sociali n. 4787 del 22 maggio 2019 chiarisce che tale previsione non dà luogo ad una automatica iscrizione al RUNTS, in quanto nessun ente non profit che diventi o intenda diventare ETS è esonerato dal controllo sulla sussistenza dei requisiti per assumere tale qualifica; anche laddove è prevista una trasmigrazione automatica, prima della iscrizione, l'ufficio del RUNTS provvede a verificare che l'ente sia adeguato alla nuova disciplina. Pertanto anche le Organizzazioni non governative che siano OdV, APS o ONLUS, dovranno modificare entro il 31 ottobre 2020 i propri statuti per allinearsi alle nuove disposizioni e per farlo potranno fruire del regime alleggerito di adeguamento statutario configurato nell'articolo 101, comma 2 del CdTS.

## Cooperative Sociali

Con la riforma del Terzo Settore non è cambiata la legge n. 381/1991 che disciplina le cooperative sociali: come l'art 10 del D. Lgs. n. 460/1997 le considerava ONLUS di diritto, il CdTS le integra ex lege tra le imprese sociali. Per questi enti non è necessario alcun adeguamento e saranno soggetti, in forza del combinato disposto degli artt. 3, comma 1 («*le disposizioni del presente Codice si applicano, ove non derogate ed in quanto compatibili, anche alle categorie di enti del Terzo settore che hanno una disciplina particolare*») e 40, comma 2, D. Lgs. n. 117/2017 («*le cooperative sociali e i loro consorzi sono disciplinati dalla legge 8 novembre 1991, n. 381*») in ordine, a:

- (i) la Legge n. 381/1991,
- (ii) la disciplina comune delle cooperative a mutualità prevalente
- (iii) la disciplina comune delle cooperative;
- (iv) il D.Lgs. n. 112/2017;
- v) il D.Lgs. n. 117/2017,.

L'art. 17 del D. Lgs. n. 112/2017 include tra le attività che possono essere esercitate dalle cooperative sociali quelle indicate alle lettere a) b) c) d) l) p), dell'art. 2 dello stesso decreto, aggiungendo alle attività di

assistenza sanitaria e socio sanitaria anche l'educazione istruzione e formazione professionale, la formazione extra scolastica e servizi finalizzati all'inserimento o reinserimento nel mondo del lavoro

### **Imprese Sociali**

L'art. 17 del D. Lgs. n. 155/2006 (Disciplina dell'impresa sociale) abrogato dal successivo D. Lgs. n. 112/2017, prevedeva espressamente la possibilità che una ONLUS acquisisse anche la qualifica di impresa sociale. Quindi le attuali imprese sociali/ONLUS, che dovranno necessariamente avere la forma di associazioni, fondazioni o società cooperative, sono già oggi disciplinate dalla nuova normativa dettata per le imprese sociali in quanto il terzo comma dell'art. 11 del CTS dispone che *“ Per le imprese sociali, l'iscrizione nell'apposita sezione del registro delle imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore”*.

Se una ONLUS volesse assumere la qualifica di impresa sociale ed iscriversi ora al relativo registro, consapevole di perdere le agevolazioni, come potrebbe fare il passaggio? La legge non prevede la preventiva verifica della sussistenza delle condizioni di legge per essere impresa sociale però richiede l'atto pubblico e con ciò investe il notaio della relativa competenza.

Qualora si trattasse di una fondazione/associazione riconosciuta il notaio è tenuto a controllarne il patrimonio? Anche per questo non esiste alcuna previsione; la carenza normativa realizza di fatto l'ingresso tra gli ETS di enti con personalità giuridica per i quali non è stata verificata la sussistenza del patrimonio minimo. Questi enti non manterranno comunque la loro iscrizione al RPG perché compiono un passaggio al RUNTS ai sensi dell'art. 11 terzo comma del CTS, “passaggio” che tuttavia, nel periodo che precede l'operatività del RUNTS, non sembrerebbe assoggettato alla disciplina dell'art. 22. Anche questa procedura solleva comunque non pochi dubbi che saranno superati solo dopo che il notaio sarà investito della piena competenza alle verifiche indicate all'art. 22 del CdTS e quindi dopo la operatività del RUNTS.

### **Rami ONLUS degli enti ecclesiastici**

Il CdTS esclude che gli enti religiosi civilmente riconosciuti possano assumere la qualifica di enti di Terzo Settore o d'impresa Sociale, tuttavia mantiene la possibilità, già sperimentata per le ONLUS, che sia loro applicabile la disciplina del terzo settore limitatamente all'esercizio di una o più delle attività elencate nell'art. 5 del D. Lgs. n. 117/2017 o nell'art. 2 del D.Lgs. n. 112/2017.

### **Trust ONLUS**

La sorte dei trust Onlus attualmente esistenti è assai dubbia. Non essendo “enti” non hanno il requisito per essere ETS, quindi una volta abrogati gli artt. dal 10 al 29 del decreto legislativo n. 460/1997, questi trust potrebbero essere equiparati a tutti gli altri trust, senza potersi più avvalere delle agevolazioni fiscali sinora godute nella loro qualità di ONLUS, e senza potersi neanche trasformare in associazione o fondazione mancando i presupposti per tale trasformazione.

Con la conseguenza che, in mancanza di una espressa previsione legislativa che affermi, senza lasciare dubbi in proposito, che un trust, presenti tutte le condizioni richieste, possa assumere la qualifica di ETS, gli attuali trust Onlus non dovrebbero essere coinvolti dall'obbligo di adeguamento previsto dal secondo comma dell'art. 101 del CdTS e, con il venir meno della relativa normativa, sarebbero soggetti alle norme previste dal TUIR per gli enti non commerciali diversi dalle associazioni.

Maria Nives Iannaccone

