

Le ONLUS e la loro collocazione nel RUNTS

di **Maria Nives Iannaccone***
ed **Edoardo Rinaldi***

Le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) non costituiscono una specifica tipologia civilistica ma un corpus non omogeneo di enti non profit disciplinati dal D. Lgs. n. 460/1997, iscritti al relativo registro istituito presso il Ministero delle Finanze.

Al gennaio 2019 erano presenti in Italia 22.907 ONLUS (delle quali più di 3750 in Lombardia) che costituiscono una percentuale di circa il 7% di tutti gli enti non profit attivi sul territorio. In larga maggioranza operano nell'assistenza sociale e socio-sanitaria (circa il 52,5%) e nella beneficenza (circa il 19%). Godono della fiducia dei cittadini e di una buona reputazione. Questo è dovuto sia alla consapevolezza del rigoroso regime di controlli cui sono soggette che porta ad avere maggiore fiducia in loro, sia alle regole di trasparenza cui gli stessi enti si sono sottoposti, sia al sistema di deduzioni e detrazioni previsto per i benefattori delle Onlus. Tutto ciò ha contribuito a incrementare il terzo settore sino ad oggi e vi ha convogliato importanti risorse economiche a titolo di lasciti testamentari e donazioni.

Il codice del Terzo Settore (d'ora in avanti anche CdTS) contenuto nel D. Lgs. n. 117 del 3 luglio 2017, mantiene la disciplina delle ONLUS ancora in vigore sino al verificarsi di due 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 ab-

bia autorizzato alcune delle disposizioni fiscali contenute nel CdTS.

Quindi dal primo gennaio dell'anno successivo al verificarsi dell'ultima delle due condizioni, 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 (norma che le ha definite e disciplinate).

La legge pertanto 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. Il termine entro il quale le ONLUS devono adeguarsi è attualmente fissato al 31 ottobre 2020. 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.

* **Notaio**

GLI ENTI DEL TERZO SETTORE ALLA LUCE DEL RUNTS

Per agevolare la decisione in ordine all'adeguamento richiesto, il CdTS stabilisce che entro il 31 ottobre 2020, le ONLUS 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 circolare del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali n. 20 del 27 dicembre 2018, con riferimento agli adeguamenti statutari resi obbligatori da questa normativa, ha chiarito che esistono tre diverse categorie di norme del CdTS che possono formare oggetto di modifiche statutarie: a) le norme inderogabili; b) le norme derogabili solo per espressa previsione statutaria; c) le norme che riconoscono allo statuto l'autonomia di regolare la materia in modo diverso dalla previsione di legge. Solo le modifiche inerenti le norme sub a) e b) possono essere adottate con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria.

La circolare di cui sopra conferma che, per le ONLUS dotate di personalità giuridica iscritte al RPG, il termine di adeguamento (del 31 ottobre) è quello entro cui le modifiche possono essere adottate utilizzando le maggioranze ordinarie e senza che sia necessario completare, entro la citata scadenza, l'intero iter di perfezionamento delle delibera che includerebbe anche l'approvazione prefettizia o della Regione/Provincia autonoma.

Ma cosa succede se una ONLUS non anticipa la sua scelta e non adegua il suo statuto alla nuova disciplina del CdTS entro il 31 ottobre 2020?

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.

In tal senso si era già espresso anche il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali. Pertanto l'unica conseguenza sembra essere quella del venir meno della possibilità di modificare il proprio statuto con le modalità ed i quorum previsti per le decisioni dell'assemblea ordinaria.

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'Agenzia delle Entrate ha precisato che le ONLUS sono tenute ad apportare al proprio statuto entro il 31 ottobre del 2020 gli adeguamenti necessari, subordinandone l'efficacia alla decorrenza del termine come sopra previsto per l'abrogazione della loro disciplina. Allo stesso termine deve essere collegata, con espressa previsione statutaria, la cessazione di efficacia delle vecchie clausole rese necessarie dall'adesione al regime ONLUS ma divenute incompatibili con la sopravvenuta disciplina del CdTS.

Il decreto ministeriale attuativo inerente l'art. 53 del CdTS relativo al funzionamento del nuovo RUNTS, in corso di pubblicazione, chiarisce la procedura di iscrizione delle ONLUS nel nuovo registro e 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 l'operatività del nuovo registro e il trasferimento dei dati inerenti ODV e

GLI ENTI DEL TERZO SETTORE ALLA LUCE DEL RUNTS

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, la quale trasmetterà i dati essenziali (denominazione, sede legale, generalità e codice fiscale del rappresentante legale), mentre i restanti documenti dell'ente verranno depositati al RUNTS al momento della domanda di iscrizione. Le ONLUS che alla data sopra indicata avessero pendenti procedimenti di iscrizione o cancellazione non verranno comprese nell'elenco 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.

Gli enti religiosi con ramo ONLUS dovranno allegare anche il regolamento relativo alle attività che intendono svolgere nelle loro ramo ETS, come chiesto dall'art. 4 terzo comma del CdTS. Le reti associative devono presentare domanda di iscrizione all'ufficio statale del RUNTS.

Le ONLUS con personalità giuridica che presentano la domanda di iscrizione realizzano di fatto un passaggio dal registro delle persone giuridiche cui sono iscritte, al RUNTS; pertanto, in questo caso, troverà applicazione la procedura stabilita dall'art. 22 del CdTS. L'ente dovrà rivolgersi ad un notaio che verificherà la sussistenza sia delle condizioni previ-

ste dal CdTS per l'iscrizione (ed a tal fine controllerà lo statuto), sia del patrimonio minimo richiesto per la sua forma giuridica. Sarà il notaio a verbalizzare l'assemblea degli associati della associazione, o la riunione del consiglio di amministrazione della fondazione, e a depositarne copia con la documentazione richiesta al RUNTS per la relativa iscrizione; in questo caso il controllo del RUNTS sarà soltanto formale.

L'ufficio del RUNTS, ricevuta la domanda, entro 60 giorni dispone l'iscrizione nello stesso registro, nella sezione scelta dall'ente. Se l'ente non ha personalità giuridica il controllo dell'ufficio non sarà soltanto formale ma includerà la verifica di conformità alle norme del CdTS. Entro lo stesso termine l'ufficio può chiedere ulteriore documentazione o comunicare eventuali motivi ostativi all'iscrizione. Il decreto ministeriale attuativo dell'art. 53 del CdTS stabilisce che dalla data di operatività del RUNTS cesseranno le iscrizioni all'anagrafe delle ONLUS, fatta eccezione per quei procedimenti di iscrizione o cancellazione che a tale data risultassero ancora sospesi.

Fermo restando il termine stabilito dal Ministero per la presentazione della domanda, qualora la procedura di iscrizione dell'ente venga completata nel corso del periodo d'imposta successivo al verificarsi della seconda delle condizioni sopra indicate (che, stante la prospettiva di un'operatività del RUNTS entro il primo semestre del 2021, dovrebbe essere l'autorizzazione della Commissione europea), la qualifica di ETS si intenderà acquisita, in caso di esito positivo, a decorrere dall'inizio del predetto periodo di imposta. In questo modo gli effetti della iscrizione, avvenuta entro l'anno successivo a quello in cui sia stata rilasciata l'autorizzazione della Commissione europea, retroagiscono al primo gennaio di quello stesso anno, purché la domanda sia presentata entro il termine stabilito dalla circolare

ministeriale.

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; 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.

Il punto più delicato è questo: qualora, decorso il termine del primo gennaio sopra indicato, nonché dell'ulteriore "cuscinetto" di tre mesi stabilito dal decreto ministeriale 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 prospettino 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 dal Ministero.

Quanto sin qui descritto non vale per le Organizzazioni di volontariato che so-

no ONLUS di diritto e per le associazioni di promozione sociale ONLUS per le quali è previsto un diverso percorso di trasmissione automatica al RUNTS.

Con quali criteri le ONLUS faranno la loro scelta? Quelle di tipo erogativo, che coprono i loro costi con entrate non corrispettive (cioè quegli enti che non cedono beni o non erogano servizi a fronte dei quali siano stabiliti dei corrispettivi), quali erogazioni liberali, lasciti e frutti civili derivanti dal loro patrimonio, tenderanno ad iscriversi in una sezione del RUNTS classificandosi fiscalmente come non commerciali. Le Onlus non erogative, che svolgono in via prevalente attività commerciali di interesse generale, saranno attratte dalla qualifica di impresa sociale (che costituisce una delle qualifiche che possono assumere gli ETS) perché tale forma, con la riforma del terzo settore, è l'unica a permettere l'esercizio di un'attività commerciale con la possibilità di detassare gli utili reinvestiti e contestualmente remunerare, anche se in piccola parte, gli investimenti di capitale.

Abbiamo già chiarito che, una volta eseguita l'iscrizione da parte dell'ufficio del RUNTS nel relativo registro, l'ente non sarà più ONLUS e non avranno più applicazione le condizioni statutarie elencate nell'art. 10 del D. Lgs. n. 460/1997 perché l'unica disciplina applicabile sarà quella contenuta nello stesso CdTS; tuttavia l'ente potrà continuare ad avvalersi della normativa fiscale inerente le imposte dirette relativa alle ONLUS fino alla sua abrogazione; quanto alle imposte indirette, il CdTS, a decorrere dal primo gennaio 2018 ha anticipato anche per le ONLUS (oltre che per ODV e APS) alcune agevolazioni che non interferiscono con quelle ancora in vigore. In proposito il legislatore ha inteso non lasciare alcuna soluzione di continuità tra le attuali agevolazioni e quelle contenute nella riforma, come più volte confermato anche dall'Agenzia delle Entrate.