



# LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE



# GLI ENTI DEL TERZO SETTORE ELEMENTI QUALIFICANTI SOGGETTI AMMESSI SOGGETTI ESCLUSI

2

## Riforma del «Terzo settore»

In attuazione della legge delega n. 106/2016, sono stati emanati, nel quadro della riforma del Terzo settore:

- Il D.Lgs. 117/2017 (Codice del Terzo settore, c.d. CTS);
- Il D.Lgs. 112/2017 (nuova disciplina dell'impresa sociale);
- Altri decreti che regolano alcuni aspetti di rilievo (ad es. il D.Lgs. 111/2017, sulla nuova disciplina del 5x1000).

Si è provveduto, in tal modo, ad una revisione complessiva della legislazione in materia, al fine di:

- conferire al Terzo settore una **specificità identità sotto il profilo giuridico**;
- **semplificare e armonizzare** le molteplici normative di dettaglio, talvolta sovrapponibili, indirizzate a diverse tipologie di soggetti *no profit*;
- valorizzare un **settore centrale per l'economia** del Paese (in termini di addetti, di utenti e di volume d'affari).

## Codice del «Terzo settore»

Il Codice del Terzo settore (CTS) costituisce un **corpo normativo organico**, volto a regolare sia sul piano **civilistico** che sul piano **tributario** gli enti non lucrativi che perseguono finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale.

Il nuovo Codice, in particolare, abroga e sostituisce (con tempistiche diverse):

- La legge 266/1991 (legge quadro sul volontariato);
- La legge 383/2000 (che disciplina le associazioni di promozione sociale);
- La disciplina delle Onlus di cui al D.Lgs. 460/1997.

Le **organizzazioni di volontariato** e le **associazioni di promozione sociale** costituiscono una specifica tipologia di ente del Terzo settore (ETS) e vengono disciplinate direttamente all'interno del nuovo Codice.

La qualifica di **Onlus** verrà definitivamente abrogata con la piena operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS). Gli enti che si avvalgono di questa qualifica dovranno valutare se iscriversi al Registro unico ed in quale **sezione** collocarsi.

## Definizione di ente del Terzo settore

L'art. 4, comma 1 del Codice del Terzo settore stabilisce che sono **enti del Terzo settore** *«le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli **altri enti di carattere privato** diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di **finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale** mediante lo svolgimento di **una o più attività di interesse generale** in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed **iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore**».*

## Gli elementi che qualificano gli ETS

I principali elementi che qualificano gli enti del Terzo settore sono:

- Il carattere privato;
- L'assenza di scopo di lucro;
- Il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- Lo svolgimento dell'attività in via esclusiva o prevalente in uno (o più) dei settori di interesse generale elencati dall'art. 5 del CTS;
- La regolare iscrizione in una delle sezioni del Registro unico nazionale del Terzo settore.

## Gli elementi che qualificano gli ETS

Potranno quindi rientrare **tra gli enti del Terzo settore**, ad esempio:

- una organizzazione di volontariato che svolga con i bambini attività di doposcuola, finalizzate a prevenire la dispersione scolastica (attività di **formazione extra-scolastica** di cui all'art. 5, comma 1, lettera l) del CTS);
- una associazione di promozione sociale che svolga, a favore dei propri associati e di terzi, iniziative e campagne di sensibilizzazione volte alla riduzione degli sprechi (interventi e servizi finalizzati alla **salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali**, di cui all'art. 5, comma 1, lettera e) del CTS);
- una associazione ex-Onlus che organizzi corsi di teatro indirizzati a persone detenute (attività **culturale artistica o ricreativa di interesse sociale** di cui all'art. 5, comma 1, lettera i) del CTS);
- Una fondazione senza scopo di lucro non rientrante nel regime Onlus che sostenga e promuova iniziative rientranti nell'ambito del **commercio equo e solidale** (art. 5, comma 1, lettera o) del CTS).

## Gli enti che possono assumere la qualifica di ETS

L'art. 4, comma 1 del CTS specifica che possono assumere la qualifica di ETS (nel rispetto degli altri requisiti stabiliti dal Codice):

- organizzazioni di volontariato (ODV);
- associazioni di promozione sociale (APS);
- enti filantropici;
- imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- reti associative;
- società di mutuo soccorso;
- associazioni, riconosciute o non riconosciute;
- fondazioni;
- altri enti di carattere privato, diversi dalle società.



## Gli enti che possono assumere la qualifica di ETS

In parallelo, l'art. 46 del CTS stabilisce che il Registro unico nazionale del Terzo settore è composto da:

- **sei sezioni** dedicate a **particolari tipologie di enti del Terzo settore** (organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, enti filantropici, imprese sociali, società di mutuo soccorso e reti associative);
- **una sezione residuale** dedicata agli «**altri enti del Terzo settore**».

Nella sezione dedicata agli «**altri enti del Terzo settore**» potranno iscriversi, ad esempio, le associazioni (riconosciute e non) e le fondazioni non classificate nelle precedenti categorie, nonché «gli altri enti di carattere privato diversi dalle società» di cui all'art. 4 del Codice.

## Gli enti che possono assumere la qualifica di ETS

Tra gli enti che possono assumere la qualifica di ETS, l'art. 4, comma 1 del Codice menziona le **fondazioni e le associazioni** (riconosciute e non riconosciute).

Tali enti sono disciplinati all'interno del Libro I del codice civile e, pertanto, sono **già dotati di una propria identità giuridica** (a prescindere dall'iscrizione nel Registro unico del Terzo settore).

Alle **fondazioni e alle associazioni che assumono la qualifica di ETS** il Codice dedica **specifiche disposizioni** in materia di *governance*, acquisto della personalità giuridica, controlli, conflitto d'interessi e responsabilità degli amministratori (contenute nel Titolo IV del Codice del Terzo settore).

Per le associazioni e fondazioni che adottano la qualifica di ETS, tali disposizioni si pongono come **norme speciali** rispetto a quelle contenute nel Libro I del codice civile (con la conseguenza che, in caso di contrasto, prevarranno le norme contenute nel CTS).

## Gli enti che possono assumere la qualifica di ETS

In riferimento agli enti di cui al Libro I del codice civile, va evidenziato che l'art. 4, comma 1 del CTS non menziona espressamente tra gli enti del Terzo settore i **comitati** (che venivano espressamente richiamati, invece, dall'art. 10 del D.Lgs. 460/1997 in materia di Onlus).

Questa scelta del legislatore è riconducibile al fatto che la disciplina degli ETS è pensata per enti che hanno durata **tendenzialmente stabile** nel tempo, mentre i comitati hanno durata a termine.

D'altra parte, dal momento che l'art. 4 comma 1 del CTS fa riferimento anche agli «altri enti di carattere privato diversi dalle società», si ritiene comunque possibile l'impiego della forma giuridica del comitato da parte di soggetti rientranti nell'ambito del Terzo settore.

## Gli enti che possono assumere la qualifica di ETS

L'art. 4, comma 1 menziona espressamente tra gli enti che assumono la qualifica di ETS le **organizzazioni di volontariato** e le **associazioni di promozione sociale** (disciplinate nel sistema ante-riforma, rispettivamente dalla legge 266/1991 e dalla legge 383/2000).

Con la riforma, vengono **abrogate le legislazioni di settore** indirizzate a tali enti, che vengono **ora disciplinati all'interno del Titolo V del Codice**, tra le particolari categorie di enti del Terzo settore.

Le qualifiche di organizzazione di volontariato (ODV) e di associazione di promozione sociale (APS) potranno quindi essere adottate, a regime, **solo dagli enti che si iscriveranno nelle apposite sezioni speciali del Registro unico nazionale.**

## Gli enti religiosi civilmente riconosciuti

Agli **enti religiosi civilmente riconosciuti** le norme del CTS si applicano **limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse generale** di cui all'articolo 5, a condizione che per tali attività gli enti:

- adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata che - ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti - recepisca le norme del CTS e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore;
- costituiscano un patrimonio destinato;
- tengano separatamente le scritture contabili.

## Gli enti religiosi civilmente riconosciuti

Una diversa formulazione è contenuta all'interno del decreto ONLUS, il quale fa riferimento agli **enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato abbia stipulato patti, accordi o intese**.

Similmente a quanto previsto dal CTS, tali enti sono considerati ONLUS limitatamente all'esercizio delle specifiche attività elencate dall'art. 10 D.Lgs. 460/1997, a condizione che in relazione ad esse tengano scritture contabili separate.

La legge delega 106/2016 per la riforma del Terzo settore faceva riferimento, invece, alla previsione di specifiche disposizioni per gli **«enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti o intese con lo Stato»**.

Tale formulazione è stata modificata nel corso dell'iter di approvazione del decreto delegato, anche a seguito del parere del Consiglio di Stato, il quale ha ritenuto che tale norma potesse profilare una questione di legittimità costituzionale.

Il testo definitivo dell'art. 4, comma 3 si limita a fare riferimento, pertanto, alle finalità religiose degli enti e al riconoscimento degli stessi.

## Gli enti esclusi dal Registro

**Non possono assumere la qualifica di enti del Terzo settore (art. 4, comma 2 del CTS):**

- le amministrazioni pubbliche;
- le formazioni e le associazioni politiche;
- i sindacati;
- le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche;
- le associazioni di datori di lavoro;
- gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti, ad esclusione degli enti operanti nel settore della protezione civile (che possono assumere la qualifica di ETS anche se controllati dai predetti enti).

## Enti operanti nel settore della protezione civile

In particolare, gli enti del Terzo settore che operano nel **settore della protezione civile**, ricompreso tra le attività di interesse generale individuate dal CTS (art. 5, lettera y)) dovranno essere iscritti, oltre che nel Registro unico nazionale del Terzo settore, all'**Elenco nazionale del volontariato di protezione civile**.

A tal fine, con il provvedimento volto a disciplinare il funzionamento del Registro unico (ai sensi dell'art. 53 del CTS) dovranno essere previste, sentito il Dipartimento della protezione civile, **forme di coordinamento** tra la disciplina dell'iscrizione nel Registro unico e quella dell'iscrizione nell'Elenco nazionale del volontariato di protezione civile.

Le funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo pubblico sugli ETS operanti in questo specifico settore verranno esercitate in collaborazione con il Dipartimento della protezione civile e con le strutture di protezione civile delle Regioni e delle Province autonome.



## Gli enti che rimarranno al di fuori del Terzo settore

Accanto agli ETS continueranno ad esistere enti senza scopo di lucro che, per mancanza dei requisiti dettati dal CTS, non si iscriveranno al RUNTS.

Tali enti rimarranno al di fuori del Terzo settore e continueranno ad essere disciplinati dal Codice civile o dalle leggi speciali loro applicabili.

Può trattarsi, ad esempio, di enti che non svolgono in via principale o esclusiva una o più delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 del CTS o che svolgono tali attività con finalità diverse da quelle civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

È importante sottolineare che l'iscrizione al RUNTS rappresenta una facoltà. Gli enti *no profit*, dunque potranno **scegliere** (pur essendo astrattamente in possesso dei requisiti per l'adozione della qualifica di ETS) di non iscriversi al Registro unico.

Tale scelta potrebbe essere dettata, ad esempio, dalla volontà di evitare gli oneri organizzativi e amministrativi connessi all'iscrizione (oltre che il controllo da parte degli uffici competenti).

Tuttavia, la mancata iscrizione al Registro unico farà venir meno la possibilità di fruire dei vantaggi (fiscali e di altra natura) previsti dal Codice.

## Gli enti che rimarranno al di fuori del Terzo settore

La scelta di un ente *no profit* di non iscriversi al Registro unico potrebbe essere effettuata dalla volontà di continuare ad avvalersi di **un diverso regime fiscale**. È il caso, ad esempio, delle **Associazioni sportive dilettantistiche (ASD)** le quali, con l'applicazione a regime della riforma (ossia dal periodo d'imposta successivo alla piena operatività del RUNTS) dovranno scegliere:

- se qualificarsi come enti del Terzo settore, beneficiando delle misure di sostegno e delle disposizioni fiscali previste dal Codice (l'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche rientra infatti, ai sensi dell'art. 5, comma 1, lettera t) del Codice, tra le attività di interesse generale esercitabili dagli ETS);
- oppure se rimanere al di fuori del RUNTS, mantenendo così la possibilità di fruire dello speciale regime fiscale loro applicabile ai sensi della L. 398/1991.

A seguito delle modifiche introdotte dal CTS, infatti, permane la possibilità per le ASD di applicare le disposizioni di cui alla L. 398/1991. L'art. 89, comma 1, lett. c) del CTS, tuttavia, disapplica tale regime per i soggetti iscritti al Registro unico del Terzo settore.

## Gli enti che rimarranno al di fuori del Terzo settore

Si consideri, ad esempio, una attuale Onlus che svolga la propria attività finanziandosi prevalentemente tramite donazioni di soggetti terzi.

In caso di mancata iscrizione al RUNTS, tale ente non potrà accedere ai vantaggi tributari né alle altre misure di sostegno previste dal Codice e, inoltre, non potrà presentarsi al pubblico nella veste di ETS, ma applicherà le norme del TUIR.

In caso di **mancata iscrizione al RUNTS**, l'ente perderà la qualifica di ONLUS, con conseguente **obbligo di devoluzione del patrimonio a fini di pubblica utilità**.

Al contrario, la perdita della qualifica a seguito di iscrizione al RUNTS, **non costituirà** un'ipotesi di scioglimento dell'ente e non comporterà l'obbligo di devoluzione del patrimonio (ai sensi dell'art. 101, comma 8 del CTS)



# IL REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE

20

## Riforma del «Terzo settore»

In attuazione della legge delega n. 106/2016, sono stati emanati, nel quadro della riforma del Terzo settore:

- Il D.Lgs. 117/2017 (Codice del Terzo settore, c.d. CTS);
- Il D.Lgs. 112/2017 (nuova disciplina dell'impresa sociale);
- Altri decreti che regolano alcuni aspetti di rilievo (ad es. il D.Lgs. 111/2017, sulla nuova disciplina del 5x1000).

Si è provveduto, in tal modo, ad una revisione complessiva della legislazione in materia, al fine di:

- conferire al Terzo settore una **specificità identità sotto il profilo giuridico**;
- **semplificare e armonizzare** le molteplici normative di dettaglio, talvolta sovrapponibili, indirizzate a diverse tipologie di soggetti *no profit*;
- valorizzare un **settore centrale per l'economia** del Paese (in termini di addetti, di utenti e di volume d'affari).

## Codice del «Terzo settore»

Il Codice del Terzo settore (CTS) costituisce un **corpo normativo organico**, volto a regolare sia sul piano **civilistico** che sul piano **tributario** gli enti non lucrativi che perseguono finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale.

Il nuovo Codice, in particolare, abroga e sostituisce (con tempistiche diverse):

- La legge 266/1991 (legge quadro sul volontariato);
- La legge 383/2000 (che disciplina le associazioni di promozione sociale);
- La disciplina delle Onlus di cui al D.Lgs. 460/1997.

Le **organizzazioni di volontariato** e le **associazioni di promozione sociale** costituiscono una specifica tipologia di ente del Terzo settore (ETS) e vengono disciplinate direttamente all'interno del nuovo Codice.

La qualifica di **Onlus** verrà definitivamente abrogata con la piena operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS). Gli enti che si avvalgono di questa qualifica dovranno valutare se iscriversi al Registro unico ed in quale **sezione** collocarsi.

## Gli elementi che qualificano gli ETS

I principali elementi che qualificano gli enti del Terzo settore sono:

- Il carattere privato;
- L'assenza di scopo di lucro;
- Il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- Lo svolgimento dell'attività in via esclusiva o prevalente in uno (o più) dei settori di interesse generale elencati dall'art. 5 del CTS;
- La regolare iscrizione in una delle sezioni del Registro unico nazionale del Terzo settore.

## Gli elementi che qualificano gli ETS

Potranno quindi rientrare **tra gli enti del Terzo settore**, ad esempio:

- una organizzazione di volontariato che svolga con i bambini attività di doposcuola, finalizzate a prevenire la dispersione scolastica (attività di **formazione extra-scolastica** di cui all'art. 5, comma 1, lettera l) del CTS);
- una associazione di promozione sociale che svolga, a favore dei propri associati e di terzi, iniziative e campagne di sensibilizzazione volte alla riduzione degli sprechi (interventi e servizi finalizzati alla **salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali**, di cui all'art. 5, comma 1, lettera e) del CTS);
- una associazione ex-Onlus che organizzi corsi di teatro indirizzati a persone detenute (attività **culturale artistica o ricreativa di interesse sociale** di cui all'art. 5, comma 1, lettera i) del CTS);
- Una fondazione senza scopo di lucro non rientrante nel regime Onlus che sostenga e promuova iniziative rientranti nell'ambito del **commercio equo e solidale** (art. 5, comma 1, lettera o) del CTS).



## Gli enti che possono assumere la qualifica di ETS

L'art. 4, comma 1 del CTS specifica che possono assumere la qualifica di ETS (nel rispetto degli altri requisiti stabiliti dal Codice):

- organizzazioni di volontariato (ODV);
- associazioni di promozione sociale (APS);
- enti filantropici;
- imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- reti associative;
- società di mutuo soccorso;
- associazioni, riconosciute o non riconosciute;
- fondazioni;
- altri enti di carattere privato, diversi dalle società.

## Gli enti che possono assumere la qualifica di ETS

In parallelo, l'art. 46 del CTS stabilisce che il Registro unico nazionale del Terzo settore è composto da:

- **sei sezioni** dedicate a **particolari tipologie di enti del Terzo settore** (organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, enti filantropici, imprese sociali, società di mutuo soccorso e reti associative);
- **una sezione residuale** dedicata agli «**altri enti del Terzo settore**».

Nella sezione dedicata agli «**altri enti del Terzo settore**» potranno iscriversi, ad esempio, le associazioni (riconosciute e non) e le fondazioni non classificate nelle precedenti categorie, nonché «gli altri enti di carattere privato diversi dalle società» di cui all'art. 4 del Codice.

## Il Registro unico nazionale

Un importante aspetto della riforma è l'istituzione del **Registro unico nazionale del Terzo settore**, che andrà a sostituire i diversi registri speciali attualmente esistenti (Anagrafe delle Onlus, registri regionali del volontariato, registri regionali e provinciali delle Aps)

Il Registro sarà strutturato in apposite sezioni, che daranno evidenza delle singole categorie nelle quali gli ETS potranno scegliere di inquadrarsi e renderà pubblicamente accessibili le informazioni relative agli enti (ad es. bilanci)

Sono previste, in particolare, le seguenti sezioni:

- a) Organizzazioni di volontariato;
- b) Associazioni di promozione sociale;
- c) Enti filantropici;
- d) Imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- e) Reti associative;
- f) Società di mutuo soccorso;
- g) Altri enti del Terzo settore.

Gli ETS (ad eccezione delle reti associative) non possono essere contemporaneamente iscritti in due o più sezioni.

## Il Registro unico nazionale

Dal punto di vista operativo, il Registro unico sarà gestito su **base territoriale** in collaborazione con le Regioni e le Province autonome, attraverso **modalità informatiche**.

A tal fine, le Regioni e le Province autonome individuano apposite strutture competenti (Uffici regionali o provinciali del Registro unico nazionale del Terzo settore). Presso il Ministero del Lavoro è istituito, invece, l'Ufficio statale del Registro unico nazionale del Terzo settore.

Il Registro sarà **pubblico** e **reso accessibile a tutti gli interessati in modalità telematica**.

Il nuovo Registro unico sostituirà l'Anagrafe delle Onlus e i Registri regionali delle OdV ed APS e l'iscrizione al suo interno **costituirà condizione per l'applicazione di tutte le disposizioni (comprese le misure di sostegno e le agevolazioni fiscali) introdotte dalla riforma**.

L'istituzione di un unico Registro per tutti gli ETS consentirà una **riduzione e semplificazione** degli adempimenti (e dei relativi controlli).

## Trasmigrazione dai registri esistenti

Per le ODV e le APS è previsto un meccanismo automatico di **trasmigrazione** dai registri attualmente esistenti al Registro unico nazionale.

In particolare, l'art. 54 del CTS prevede che gli enti pubblici territoriali comunichino al Registro unico nazionale i dati in loro possesso in merito alle ODV e alle APS iscritte nei rispettivi registri speciali (con modalità che saranno definite dal decreto ministeriale volto a regolare il funzionamento del RUNTS).

Una volta ricevute queste informazioni, gli uffici del Registro unico nazionale, nel termine di 180 giorni, dovranno verificare la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione, richiedendo agli enti eventuali informazioni e documenti mancanti.

L'omessa trasmissione delle informazioni e dei documenti richiesti nel successivo termine di 60 giorni comporterà la mancata iscrizione nel Registro unico.

## Trasmigrazione dai registri esistenti

**Non sembra invece essere previsto** (a differenza di quanto stabilito dall'art. 54 del CTS per le ODV e le APS) un **meccanismo automatico** di trasmigrazione dall'**Anagrafe delle Onlus** (tenuta presso le Direzioni Regionali dell'Agenzia delle Entrate).

Le Onlus che intendono assumere la qualifica di ETS, pertanto, dovranno procedere alla **materiale iscrizione** nel Registro unico nazionale del Terzo settore, in base alle **ordinarie regole** previste dal CTS.

È importante sottolineare che, anche in caso di **mancata iscrizione al RUNTS**, tali enti non potranno comunque continuare ad utilizzare la qualifica di Onlus (che verrà abrogata a decorrere dal periodo d'imposta successivo alla messa in funzione del nuovo Registro).

Si ritiene che la perdita della qualifica di Onlus a seguito dell'abrogazione della relativa disciplina comporti, in mancanza di iscrizione al RUNTS, **l'obbligo di devoluzione del patrimonio**. L'abrogazione del D.Lgs. 460/1997 farebbe venir meno, infatti, le garanzie di non lucratività connesse all'adozione di tale qualifica.

La devoluzione del patrimonio della Onlus è espressamente esclusa, invece, in caso di iscrizione al RUNTS come ETS (art. 101, comma 8 del CTS).

## Cancellazione dal RUNTS

La **cancellazione** di un ente dal Registro unico nazionale del Terzo settore potrà avvenire a seguito di **istanza** da parte dell'ente stesso o a seguito di accertamento **d'ufficio** dello scioglimento dell'ente o della carenza dei requisiti necessari per la permanenza nel Registro.

I controlli sulla permanenza di tali requisiti verranno svolti dagli Uffici del Registro (art. 93 del CTS) e potranno essere eseguiti attraverso l'esame di documentazione e/o tramite visite ed ispezioni.

Nelle ipotesi di mancato aggiornamento delle informazioni che devono risultare obbligatoriamente nel Registro o di mancato o incompleto deposito di atti (come rendiconti o bilanci) è prevista una procedura di **diffida** (art. 48, comma 4, del CTS) in base alla quale l'ufficio del Registro, prima di procedere alla cancellazione, assegna all'ente un termine non superiore a 180 giorni per regolarizzare l'adempimento.

Avverso il provvedimento di cancellazione è ammesso il ricorso dinanzi al tribunale amministrativo.

## Migrazione da una sezione all'altra

Gli ETS avranno, a regime, la possibilità di **migrare** attraverso le varie sezioni del Registro unico senza che ciò comporti lo scioglimento dell'ente o la devoluzione del patrimonio (art. 50 del CTS).

In tal caso, la richiesta di migrazione dovrà essere approvata con le modalità e nei termini previsti per l'iscrizione nel Registro.

Ad esempio l'ETS non commerciale che, in concreto, vede incrementarsi i ricavi di natura commerciale potrà valutare se riqualificarsi come impresa sociale (e viceversa)

Allo stato attuale, un soggetto che perde la qualifica fiscale di Onlus e che continua comunque ad operare (come ente non commerciale ovvero come ente commerciale) è invece tenuto a devolvere gli incrementi patrimoniali realizzati nei periodi di imposta nei quali si è avvalso della qualifica (cfr. Circ. 59/E/2007 e, in generale, la Circ. 168/E/1998)



## Iscrizione nel registro imprese come impresa sociale

Gli enti che intendono acquisire la qualifica di **impresa sociale**, invece, dovranno presentare domanda di iscrizione nell'**apposita sezione del registro imprese**, depositando a cura del notaio o degli amministratori, per via telematica o su supporto informatico, l'atto costitutivo, lo statuto e gli altri documenti relativi all'impresa (art. 2 del decreto MISE 16 marzo 2018).

Le **cooperative sociali e i loro consorzi** di cui alla legge 381/1991 (imprese sociali "**di diritto**"), acquisiscono la qualifica in maniera automatica, attraverso l'interscambio dei dati tra l'albo delle società cooperative, gestito dal Ministero dello sviluppo economico, e il registro delle imprese.

L'iscrizione nella sezione speciale del registro imprese è **valida ai fini dell'iscrizione** nella sezione «imprese sociali» del **Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS)**.

## Controlli dell'ufficio del registro imprese

L'ufficio del registro delle imprese che riceve la domanda di deposito, prima di procedere all'iscrizione nell'apposita sezione, ne verifica la completezza formale e la presenza nell'atto costitutivo dell'oggetto sociale e dell'assenza dello scopo di lucro in base alle disposizioni del D.Lgs. 112/2017 (art. 4 del decreto Mise 16 marzo 2018).

L'ufficio del registro imprese acquisisce una dichiarazione del rappresentante legale dell'ente relativa all'**eventuale iscrizione presso un'altra sezione RUNTS.**

Dal momento che gli ETS possono essere iscritti in una sola sezione del RUNTS (ad eccezione delle reti associative), se l'ente risulta iscritto in una diversa sezione, **l'iscrizione è comunicata dall'ufficio del registro imprese al competente ufficio del RUNTS, che provvede a cancellare l'ente dalla diversa sezione.**

Laddove ne ravvisi la necessità, l'ufficio del registro delle imprese può invitare l'impresa sociale a completare, modificare o integrare la domanda entro un congruo termine, trascorso il quale, con provvedimento motivato, rifiuta il deposito dell'atto nella sezione delle imprese sociali.

## Gli effetti dell'iscrizione nel RUNTS

L'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore (e la conseguente adozione della qualifica di ETS) è facoltativa.

Essa, tuttavia, costituisce **presupposto necessario** per fruire delle agevolazioni fiscali (detrazioni e deduzioni per i donatori, agevolazioni in materia di imposte indirette e tributi locali, possibilità di autofinanziarsi attraverso attività commerciali secondarie tassate con regimi semplificati, eccetera) e delle altre misure di sostegno connesse all'adozione della qualifica di ETS (come, ad esempio, l'accesso a bandi pubblici o a fondi riservati al Terzo settore).

L'iscrizione, inoltre consente all'ente di **qualificarsi come ETS** nei rapporti con i terzi.

Dall'iscrizione nel Registro, d'altra parte, deriva l'obbligo di **adeguarsi** agli obblighi in materia di trasparenza e agli altri adempimenti previsti dal Codice.

Gli enti iscritti nel Registro, inoltre, potranno essere sottoposti ai **controlli** in merito ai requisiti necessari all'adozione della qualifica di ETS (svolti dagli uffici del Registro) e a quelli sulla corretta applicazione delle relative misure fiscali (svolti dall'amministrazione finanziaria).

## Gli effetti dell'iscrizione nel Registro unico

L'istituzione del Registro unico nazionale comporta importanti novità sul versante della **trasparenza e degli adempimenti**. Infatti:

- gli ETS sono tenuti a specifici obblighi di **trasparenza e pubblicità** (in particolare, in base alla dimensione, gli ETS avranno l'obbligo di pubblicare sul sito internet il bilancio sociale e gli eventuali emolumenti, corrispettivi o compensi attribuiti agli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti e agli associati);
- il nuovo codice prevede **obblighi contabili e amministrativi** che variano in base alla tipologia e alle dimensioni dell'ente;
- gli ETS saranno sottoposti a specifiche **verifiche e controlli** da parte delle amministrazioni pubbliche (sia al fine dell'iscrizione e della permanenza nel Registro unico, sia al fine dell'applicazione delle misure fiscali).

## Adozione della personalità giuridica tramite l'iscrizione al RUNTS

L'art. 22 del CTS prevede per le associazioni e le fondazioni dotate della qualifica di ETS una **procedura semplificata per l'adozione della personalità giuridica**.

**Attualmente**, l'acquisizione della personalità giuridica da parte degli enti no profit è subordinata ad un **controllo preventivo di Regioni e prefetture**, le quali devono verificare che ricorrano le condizioni per la costituzione dell'ente e che il patrimonio sia adeguato alla realizzazione dello scopo.

Si tratta di un procedimento che può durare anche 180 giorni per la sua conclusione e che **varia a seconda del luogo in cui ha sede l'ente**.

Inoltre, mancando una soglia minima di patrimonio fissata per legge, **ogni Regione adotta parametri diversi** per il riconoscimento.

## Personalità giuridica

L'art. 22 introduce una **procedura molto più snella**, vicina a quella prevista per le società.

Il riconoscimento, nel dettaglio, avviene in maniera automatica con l'iscrizione nel Registro, previo controllo notarile.

Il notaio che riceve l'atto costitutivo dell'associazione/fondazione deve accertare la sussistenza delle condizioni previste per la costituzione dell'ente e per assumere la qualifica di ETS, nonché del patrimonio minimo richiesto per il riconoscimento, che deve essere:

- non inferiore a 15.000 euro per le associazioni,
- non inferiore a 30.000 euro per le fondazioni.

In caso di esito positivo della verifica, il notaio:

- deposita entro 20 giorni a la documentazione presso il Registro unico;
- Richiede l'iscrizione dell'ente al registro (che dovrà solo verificare la regolarità formale dei documenti e procedere all'iscrizione, con la quale l'ente acquista la personalità giuridica).

## Personalità giuridica

Nel caso in cui il notaio ritenga che non sono rispettate le condizioni per la costituzione, invece, la verifica competerà direttamente all'ufficio del Registro unico.

I fondatori, gli amministratori o, in mancanza gli associati, potranno richiedere all'ufficio competente di disporre l'iscrizione al Registro unico.

L'iscrizione si intende negata se entro 60 giorni dalla domanda l'ufficio non comunica ai richiedenti il motivato diniego, non chiede documentazione integrativa o non provvede all'iscrizione.

Resta ferma, in ogni caso, la possibilità delle associazioni di iscriversi al Registro unico come associazioni non riconosciute.

## Personalità giuridica

Nella lettera direttoriale della Direzione Generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese del 29 dicembre 2017 il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ha precisato che questa procedura semplificata potrà essere utilizzata **solo una volta entrato in funzione il Registro unico**.

In ogni caso, ferma restando l'inapplicabilità di tale procedura fino alla messa in funzione del RUNTS, i limiti patrimoniali fissati dall'art. 22 potranno costituire nel periodo transitorio (in assenza di puntuali disposizioni normative in materia) un parametro ai fini della valutazione discrezionale dell'organo competente in merito all'adeguatezza della dotazione patrimoniale dell'ente.





# **IL PERIODO TRANSITORIO E LE MISURE FISCALI APPLICABILI FINO ALLA OPERATIVITÀ DEL REGISTRO**

41

## Efficacia delle norme fiscali del CTS

I decreti di riforma prevedono **tempistiche differenziate** per l'efficacia delle nuove disposizioni di carattere tributario.

In particolare sono entrate in vigore **il 1° gennaio 2018**:

- Il social bonus (art. 81)
- Le agevolazioni imposte indirette e tributi locali (art. 82)
- La disciplina delle erogazioni liberali (art. 83)
- L'esenzione IRES per i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte di OdV e APS (artt. 84, comma 2 e 85, comma 7)

Nella fase transitoria che va dal 1° gennaio 2018 alla piena operatività del Registro unico nazionale tali disposizioni sono applicabili in via transitoria alle Onlus, alle ODV e alle APS, sulla base dell'iscrizione nei relativi registri di settore.

A tal fine, gli enti sono chiamati ad **adeguare i propri statuti** alle prescrizioni del CTS entro febbraio 2019, potendo provvedere in tale termine con deliberazioni dell'assemblea ordinaria (art. 101, comma 2 del CTS).

## Efficacia delle norme fiscali del CTS

L'efficacia delle altre disposizioni fiscali è **subordinata all'autorizzazione comunitaria** delle misure sottoposte a notifica ed alla effettiva istituzione ed operatività del nuovo Registro unico (termine di cui all'art. 104, comma 2 del CTS).

Le norme fiscali in questione riguardano:

- Il credito d'imposta a favore dei soggetti che emettono titoli di solidarietà (art. 77, comma 10, da notificare alla Commissione europea);
- Il regime fiscale degli ETS ai fini delle imposte sul reddito (art. 79);
- Il regime forfetario per il reddito d'impresa degli ETS non commerciali (art. 80, da notificare alla Commissione europea);
- I regimi fiscali speciali per Regime speciali per le OdV (art. 84) ed APS (art. 85);
- Il regime forfetario per il reddito d'impresa di OdV e APS (art. 86, da notificare alla Commissione europea)
- La normativa fiscale sull'impresa sociale (art. 18 del D.lgs. n. 112/2017);
- Le disposizioni di coordinamento normativo (art. 89) e la abrogazione delle norme previgenti incompatibili (art. 102, comma 2).

## Efficacia delle norme fiscali del CTS

In parallelo, gli artt. 89, 99 e 102 del Codice prevedono le tempistiche di **modifica** o **abrogazione** delle norme *ante-riforma* interessate dalle disposizioni di nuova introduzione.

In particolare:

- l'art. 102, comma 1, e l'art. 99 prevedono le abrogazioni e modifiche normative connesse alle norme di carattere agevolativo, che sono efficaci dal 1° gennaio 2018 (in base all'art. 104, comma 1 del CTS);
- l'art. 102, comma 2, e l'art. 89 del CTS indicano le norme che verranno abrogate o disapplicate per gli ETS in conseguenza dell'introduzione delle disposizioni tributarie di carattere strutturale (che disciplinano la non commercialità nell'ambito del Terzo settore e i regimi forfetari per la tassazione dei redditi d'impresa di ETS non commerciali, ODV e APS), le quali diverranno efficaci a seguito dell'autorizzazione comunitaria e, in ogni caso, dell'entrata in funzione del Registro unico (in base all'art. 104, comma 2 del CTS).

## Efficacia delle norme fiscali del CTS

Questa impostazione è stata **confermata** da una norma di interpretazione autentica contenuta nel D.L. 148/2017 (c.d. “collegato fiscale alla legge di Bilancio 2018”) con la quale il legislatore ha specificato che **le abrogazioni o modifiche delle disposizioni fiscali ante-riforma devono essere correlate all’efficacia delle norme del Codice destinate a sostituirle.**

Al fine di assicurare una maggiore certezza interpretativa, in particolare, l’art. 5-sexies del D.L. n. 148/2017 ha chiarito che le disposizioni di cui all’art. 104 del CTS devono essere interpretate **in modo da far coincidere i termini di decorrenza delle abrogazioni e delle modifiche delle norme previgenti con quelli di decorrenza delle misure di nuova introduzione.**

## Efficacia delle norme fiscali del CTS

Il medesimo art. 5-sexies del D.L. 148/2017 ha precisato, inoltre, che le disposizioni di carattere fiscale richiamate dall'art. 99, comma 3, del CTS e dall'art. 102, comma 1 del CTS si applicano senza soluzione di continuità **fino al 31 dicembre 2017**.

Si tratta, in particolare:

- dell'agevolazione della c.d. «più dai meno versi» (art. 14 del D.L. 35/2005), che prevede per le persone fisiche e per i soggetti IRES la deduzione entro il 10% del reddito complessivo dichiarato (nella misura massima di 70mila euro) delle erogazioni liberali in denaro o in natura effettuate a favore di Onlus, APS e fondazioni o associazioni riconosciute di carattere culturale o scientifico;
- di alcune disposizioni tributarie previste per ODV e APS dalla L. 266/1991, dalla L. 383/2000 o dal T.U.I.R.

Queste disposizioni sono quindi applicabili per tutto il periodo d'imposta 2017, posto che dal 1° gennaio 2018 le ONLUS, le ODV e le APS possono avvalersi delle nuove disposizioni di carattere agevolativo introdotte dal Codice.

## Efficacia delle norme fiscali del CTS

In relazione alla «più dai meno versi», l'art. 5-ter del medesimo D.L. n. 148/2017 è intervenuto a modificare la norma di coordinamento di cui all'art. 99, comma 3 del CTS, al fine di assicurare l'applicabilità di tale agevolazione alle erogazioni liberali eseguite a favore di ONLUS e APS nel periodo compreso tra il 3 agosto e il 31 dicembre 2017.

In sostanza, quindi:

- per il periodo d'imposta 2017 la deduzione di cui all'art. 14 del D.L. n. 35/2005 è applicabile alle erogazioni liberali effettuate in favore delle Onlus e delle APS, oltre che delle fondazioni o associazioni riconosciute di carattere culturale o scientifico;
- dal 1° gennaio 2018 alla messa in funzione del Registro unico, l'agevolazione si applica per le erogazioni in favore delle sole fondazioni o associazioni riconosciute di carattere culturale o scientifico;
- con la messa in funzione del Registro unico, la misura della «più dai meno versi» verrà definitivamente abrogata (cfr. art. 102, comma 2, lettera h) del CTS).

## Efficacia delle norme fiscali del CTS

In riferimento all'efficacia delle norme fiscali ante-riforma e delle nuove disposizioni, possono essere quindi distinte **tre diverse «fasi»**:

**1) Fino al 31 dicembre 2017**, trovano applicazione tutte le disposizioni fiscali ante-riforma, comprese la «più dai meno versi» e le norme in materia di erogazioni liberali previste dal T.U.I.R. (contenute nell'art. 15 o nell'art. 100 del testo unico).

**2) Dal 1° gennaio 2018 e fino al termine di cui all'art. 104, comma 2**, del CTS (ossia fino al periodo d'imposta successivo all'autorizzazione comunitaria e alla prima operatività del Registro unico) le ONLUS, ODV ed APS iscritte nei rispettivi registri speciali possono applicare le norme fiscali agevolative introdotte dal Codice, beneficiando di un periodo di tempo di 18 mesi dall'entrata in vigore del CTS per adeguare gli statuti; contestualmente, sono state abrogate (o modificate) a decorrere dal 1° gennaio 2018 le norme incompatibili con le nuove misure agevolative;



## Efficacia delle norme fiscali del CTS

**3) Con la messa in funzione del Registro unico e l'applicazione a regime della riforma**, verrà abrogata la disciplina Onlus, verranno disapplicate nei confronti degli ETS le norme in materia di enti non commerciali incompatibili con le nuove disposizioni e, contestualmente, entreranno in vigore le disposizioni fiscali di carattere strutturale introdotte dal Codice.

In vista della completa attuazione della riforma, quindi, gli attuali enti no profit dovranno scegliere se adottare la qualifica di ETS, iscrivendosi al Registro unico, o rimanere al di fuori del Terzo settore (applicando in via residuale le norme del TUIR in materia di enti non commerciali).

Qualora intendano assumere la qualifica di ETS dovranno individuare, in base alle attuali modalità operative e alle possibili prospettive future, la sezione del Registro unico alla quale iscriversi.

## Efficacia delle norme fiscali del CTS

L'Agenzia delle entrate ha chiarito nelle risposte a Telefisco 2018 che - in conformità alla norma di interpretazione autentica di cui all'art. 5-sexies del D.L. 148/2017 - l'art. 148, comma 3 del TUIR continuerà ad applicarsi alle associazioni assistenziali, di promozione sociale, culturali, e di formazione extra-scolastica fino all'operatività del Registro unico nazionale (ossia fino al termine di cui all'art. 104, co. 2 del CTS).

Tale disposizione (che disciplina le ipotesi di decommercializzazione ai fini IRES delle attività rese da alcune tipologie di enti non commerciali associativi nei confronti dei propri iscritti, associati, partecipanti verso il pagamento di corrispettivi specifici) viene disapplicata nei confronti dei predetti enti (che potranno optare per la qualifica di ETS) dall'art. 89, comma 4 del CTS.

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate, tuttavia, tale modifica deve essere **correlata all'efficacia delle corrispondenti disposizioni del CTS** (che saranno applicabili solo a decorrere dal termine di cui all'art. 104, comma 2 del CTS).

A regime, tali ipotesi di decommercializzazione verranno mantenute solo per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose e sportive dilettantistiche.

## Efficacia delle norme fiscali del CTS

Nelle medesime risposte a Telefisco 2018, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che nella fase transitoria che va dal 1° gennaio 2018 alla piena operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore le **cooperative sociali** possono già fruire, **in quanto Onlus di diritto**, delle **disposizioni fiscali di carattere agevolativo** introdotte dal Codice (che, in base all'art. 104, comma 1, del CTS, sono immediatamente applicabili alle Onlus in forza dell'iscrizione negli attuali registri speciali).

Le cooperative sociali iscritte nell'apposito albo delle società cooperative possono quindi beneficiare dal 1° gennaio 2018.

Possono fruire delle agevolazioni in materia di imposta sulle successioni e donazioni, imposta di registro, imposta ipotecaria e catastale, imposta di bollo, imposta sugli intrattenimenti e tasse sulle concessioni governative (art. 82 del CTS)

Possono essere destinatarie delle erogazioni liberali agevolate dall'art. 81 (social bonus) e dall'art. 83 (detrazioni e deduzioni per le erogazioni liberali).

A regime, le cooperative sociali continueranno a godere di queste agevolazioni, in quanto ricomprese fra gli ETS beneficiari.