



Attuazione della riforma ETS – stato dell'arte

Circolare Informativa
<<Fiscalità>>

18 dicembre 2020

***** SPECIALE TERZO SETTORE *****

Con il D.M. del 15/09/2020 il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha istituito, dopo una lunga gestazione, il Registro Unico nazionale degli enti del Terzo Settore (cd. "RUNTS").

Come noto, l'iscrizione al Registro:

- riguarderà **solo ben determinati enti non commerciali** (che, in ogni caso, devono svolgere quale attività prevalente una di quelle "di interesse generale" individuate dall'art. 5 del Codice ETS)
- è prevista una "**procedura semplificata**" per i "principali" ETS: **ONLUS, OdV ed APS**.

La messa a regime del registro è prevista **entro sei mesi** dalla emanazione del decreto, pertanto **entro marzo 2021**.

La convenienza alla richiesta dell'iscrizione andrà ponderata in ragione:

- dei **vantaggi** in termini di **agevolazioni** (proprie o attribuite ai soci sovventori) **sia fiscali che non** (tra cui il "ruolo privilegiato" con la P.A. per l'erogazione di servizi in accreditamento/convenzione")
- degli **svantaggi** in termini di appesantimento degli **adempimenti** (deposito del bilancio ordinario e del bilancio sociale; comunicazioni al RUNTS e assoggettamento al relativo controllo; possibile nomina obbligatoria di un organo di controllo; ecc.), nonché la possibile perdita del regime L. 398/91 per ADS/SSD riconosciute dal Coni.

L'iscrizione nel RUNTS ha "effetti costitutivi", nel senso che da tale momento l'ente si può qualificare (fruendo, così, dei relativi benefici, fiscali o meno, nonché potendo l'utilizzare negli atti della relativa qualifica o del relativo acronimo) come Ente del Terzo Settore, del tipo:

1. Organizzazione di Volontariato - **ODV**;
2. Associazione di Promozione Sociale - **APS**;
3. Ente filantropico;
4. Impresa sociale (comprese le cooperative sociali);
5. Società di Mutuo Soccorso - **SMS**;



6. Rete associativa;

7. Altro Ente del Terzo Settore;

a seconda della Sezione in cui si iscrive.

Sorge poi la **personalità giuridica**, nei casi previsti dall'art. 22 del Codice ETS.

"POPOLAMENTO INIZIALE" DEL RUNTS E TRASMIGRAZIONE DEI DATI NEL RUNTS

In fase di istituzione del RUNTS, in deroga al procedimento ordinario di iscrizione, è prevista una sorta di **confluenza automatizzata** (cd. "Popolazione iniziale") per **determinati enti**.

Per le ODV e le APS già costituite, è prevista:

- la **trasmigrazione** dei dati posseduti dai dei registri regionali, **senza che l'ente sia tenuto ad alcun istanza o al deposito di atti**;

- l'**ufficio regionale del RUNTS** procedere alla **verifica dei relativi requisiti**, sulla scorta della documentazione già posseduta dai registri regionali.

Per gli enti **iscritti nell'anagrafe delle ONLUS**

- si applica un criterio analogo a quello visto per le OVD, dove il soggetto che trasmette i dati al RUNTS sarà l'Agenzia delle entrate (che gestisce la cd. "Anagrafe delle ONLUS")

- tuttavia la ONLUS **dovrà indicare la sezione del RUNTS presso la quale intende iscriversi**.

L'iter di perfezionamento dell'iscrizione nel RUNTS delle ONLUS sarà il seguente:

- l'Agenzia delle entrate pubblicherà un apposito elenco delle ONLUS iscritte all'anagrafe

- ciascuna di esse, a partire dalla data di tale pubblicazione fino al 31/03 del periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione UE (che a questo punto avverrà nel 2021 e quindi **entro il 31/03/2022**), dovrà presentare al **competente Ufficio del RUNTS apposita domanda**:

a) **indicando la sezione del RUNTS** in cui intende essere iscritta e

b) **allegando** copia dell'**atto costitutivo, statuto** adeguato alle disposizioni inderogabili del D.lgs. 117/2017 (Codice del Terzo Settore) e degli **ultimi 2 bilanci** approvati.

N.B.: l'omessa presentazione della domanda di iscrizione nel RUNTS entro il

31/03/2022 configura per le ONLUS una causa "di **scioglimento**" con obbligo di **devolvere il proprio patrimonio** (ex art. 10, lett. f) Dlgs 460/97).



CONSEGUENZE FISCALI DELL'ISTITUZIONE DEL RUNTS

L'art. 104 del Codice del Terzo Settore dispone una **entrata in vigore progressiva** delle sue disposizioni:

- **civilistiche**: sono entrate in vigore con la pubblicazione del Codice (art. 104 c. 3 Dlgs 117/2017)
- **fiscali**: salvo alcune previsioni (deducibilità/detraibilità delle erogazioni liberali; esenzione IMU) entrate in vigore dal 2018, la **disciplina fiscale** generale degli ETS (cioè gli artt. da 79 ad 89 contenuti nel Titolo X) **si applicherà dal periodo d'imposta successivo** a quello:
- **in cui interverrà l'autorizzazione comunitaria** (non ancora richiesta dal Min. Lavoro!)
- **"di operatività" del Registro Unico** (che quindi interverrà solo nel 2021).

Ciò significa che:

- il **primo periodo** d'imposta in cui potrà trovare piena **applicazione il regime fiscale proprio degli ETS** (e le conseguenti abrogazioni delle norme generali) **non potrà essere antecedente al 2022.**

A titolo di **esempio**: saranno differiti a tale periodo l'efficacia:

- del nuovo concetto di "attività commerciale" degli ETS (nonché delle ODV ed APS)
- del nuovo regime forfettario
- della **soppressione del regime L. 398/91** per la **generalità delle associazioni** (con la sola esclusione delle ASD/SSD riconosciute dal Coni).

ALCUNE CONSIDERAZIONI PER LE ONLUS SU QUANDO ISCRIVERSI AL RUNTS

Per le **ONLUS** che intendono assumere la qualifica di Ente del Terzo settore si presentano due alternative: iscriversi subito al RUNTS oppure mantenere la qualifica di ONLUS fino all'abrogazione della disciplina ex art. 104, c. 2 del CTS.

1) **Iscriversi non appena sarà entrato in vigore il RUNTS**; in questo caso con l'iscrizione l'ente è cancellato dall'Anagrafe delle ONLUS e perde le agevolazioni fiscali legate a tale qualifica. Si è insistito molto nel dire che, ai sensi dell'art. 101 c. 8 del CTS, *"la perdita della qualifica di ONLUS, a seguito della iscrizione nel registro Unico Nazionale del Terzo settore anche in qualità di impresa sociale non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente"*. Non sembrano però sufficientemente valutati gli **effetti della cancellazione** dall'Anagrafe delle ONLUS ai fini delle imposte dirette.

Ricordando infatti che fino al momento dell'autorizzazione della Comunità Europea non saranno applicabili agevolazioni fiscali previste dal Codice del Terzo Settore, c'è da chiedersi quale sarà **il regime fiscale applicabile dalle ex ONLUS dopo la cancellazione dall'Anagrafe**, ai fini delle imposte dirette.

Infatti l'ente, a seconda dell'oggetto esclusivo o principale commerciale o meno, può essere un ente commerciale o non commerciale.



Ora, tenuto conto che con la cancellazione viene meno l'ombrello di cui all'art. 150 del Tuir (*decommercializzazione* delle attività delle ONLUS), si pone il problema della tassazione ai fini Ires delle attività commerciali esercitate. Gli **enti che gestiscono attività economiche rilevanti** (es. case di riposo, scuole, case di cura, ecc.) potrebbero trovarsi a rivestire la qualifica di ente commerciale, con tutto ciò che ne consegue in termini di tassazione e di perdita di un regime fiscale di privilegio.

Il discorso del momento dell'iscrizione si complica se si tiene presente che ai sensi dell'art. 7, c.1 del Decreto istitutivo del RUNTS: *"l'iscrizione nel RUNTS ha effetto costitutivo relativamente all'acquisizione della qualifica di Ente del terzo settore e costituisce presupposto ai fini della fruizione dei benefici previsti dal codice e dalle vigenti disposizioni in favore degli ETS"*.

Poiché tra il momento in cui si presenta l'istanza e il momento dell'iscrizione decorre un certo lasso di tempo (gli uffici fiscali, ai sensi dell'art. 9, hanno tempo 60 giorni per emanare il provvedimento), **occorrerà presentare la domanda di iscrizione in tempo utile**, tenendo conto anche di questo fattore. In sostanza, non si può rischiare di perdere la qualifica di ONLUS senza contemporaneamente acquisire quella di Ente del Terzo settore.

2) **In alternativa alla ipotesi precedente, si può mantenere la qualifica di ONLUS** fino alla abrogazione della disciplina ONLUS.

Per continuare a usufruire della disciplina ONLUS, le **modifiche statutarie** richieste dal C.T.S. dovranno essere fatte sotto condizione sospensiva fino alla data di iscrizione nel Registro. In questo caso, tenendo conto della continuità della disciplina ONLUS, non si pone il problema del regime fiscale di cui abbiamo parlato nel punto precedente.

Vale la pena di aggiungere che **redigere in anticipo uno Statuto per la ONLUS**, quindi scegliendo già il "vestito" di una delle tipologie previste dalla riforma (Impresa sociale, piuttosto che altro ente del T.S.), significa non poter stimare le conseguenze derivanti dall'applicazione della **fiscalità locale**, ovvero principalmente dell'Irap e dell'IMU, che di certo sposterà la convenienza della scelta e che di certo sarà definita dopo la decisione della Commissione UE.

Si ricordano ad esempio:

- le agevolazioni attuali quali, ad esempio, **l'esenzione Irap per le ONLUS lombarde**;
- l'opportunità di calcolare l'Irap **con metodo retributivo** (ente non commerciale) piuttosto che **commerciale** (impresa sociale);
- la possibilità di considerare esente ai fini **IMU gli immobili istituzionali** prevista per gli ETS "non commerciali" contro un'IMU potenzialmente "piena" sugli **immobili commerciali** (es. delle imprese sociali).

Tutti motivi che portano alla considerazione che **convenga posticipare**, per le ONLUS, **l'approvazione dello Statuto "tipo-ETS"** a una data più avanti nel tempo, prossima alla scadenza del 31/03/2022 o comunque a quando si avranno la maggior parte delle certezze in tal



senso.

Per completezza, va aggiunto che, nell'ipotesi in cui la ONLUS **decidesse di non iscriversi al Registro**, trascorso il 31.03 successivo all'autorizzazione UE, sarebbe obbligata a **devolvere il proprio patrimonio** acquisito nel periodo in cui è stata iscritta all'Anagrafe ONLUS.