



DOCUMENTO DI RICERCA

IL FUTURO DELLE ONLUS TRA OPPORTUNITÀ E LIMITI

AREE DI DELEGA CNDCEC

Enti del Terzo Settore

CONSIGLIERI DELEGATI

Michele de Tavonatti
David Moro

COMMISSIONI DI STUDIO

ETS Enti del Terzo Settore

PRESIDENTE

Lucio Aricò

AGOSTO 2024

Commissione di studio CNDCEC “ETS Enti del Terzo Settore”

Consiglieri delegati

Michele de Taronati – *Vicepresidente Cndcec*
David Moro

Presidente

Lucio Aricò

Segretaria

Serena Giuliano

Componenti Sottocommissione Onlus

Chiara Borghisani-*Coordinatore*
Cristina Buzzetti
Maria Luisa Calini
Mario Di Bella
Paolo Esposito
Melissa Lonetti
Marina Montaldi
Angelo Moschetta

Riccardo Petrignani
Enrico Pisanelli
Giovanni Rosso
Salvatore Scaffidi Fonti
Cosimo Simone
Diego Davide Ziino

Altri Componenti Commissione

Nicola Andriollo
Susanna Beretta
Lorenzo Boni
Duccio Cucchi
Mario Di Giulio
Andrea Di Lorenzo
Maurizio Falcioni
Antonio Fiorilli
Luigi Gastini

Laura Lunetta
Massimo Moscatelli
Nicola Reale
Patrizia Sideri
Rita Spiccia
Luisa Angela Vallese
Francesco Vollono

Staff tecnico

Matteo Pozzoli-*Ufficio Legislativo CNDCEC*
Viviana Capozzi-*Ricercatore FNC*
Enrico Savio-*Ricercatore FNC*

Sommario

| | |
|---|----|
| Introduzione | 4 |
| 1. Excursus normativo | 5 |
| 2. Mantenimento della qualifica di Onlus sino all'abrogazione del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 | 11 |
| 3. Assunzione della qualifica di ETS prima dell'entrata in vigore del Titolo X del Codice del Terzo Settore | 17 |
| 4. Fiscalità nel caso in cui l'ente con qualifica Onlus non voglia o non possa iscriversi nel RUNTS | 19 |
| 5. Le Onlus che non possono assumere la qualifica di ETS | 25 |
| 6. Devoluzione del patrimonio incrementale in caso di mancata iscrizione nel RUNTS | 33 |
| 7. Le Onlus che si iscriveranno al RUNTS una volta entrato in vigore il Titolo X del CTS | 37 |
| Tabella agevolazioni IRAP | 47 |

Introduzione

L'art. 102 comma 2 D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (di seguito, altresì, "*Codice del Terzo Settore*" ovvero "*CTS*") abroga, con effetto "posticipato", gli artt. da 10 a 29 del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 istitutivo delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (c.d. Onlus) individuandone la decorrenza (al successivo art. 104) a partire dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101, comma 10 del CTS, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (di seguito, altresì, "*RUNTS*" ovvero "*Registro Unico*"). La previsione richiamata consente alle Onlus di continuare ad operare ai sensi del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 sino al 31 dicembre del periodo di imposta in cui verrà reso il parere della Commissione europea (essendosi già verificata, a partire da novembre 2021, la seconda condizione prevista al citato art. 104 CTS con l'avvio del RUNTS).

Alla luce di questa previsione legislativa, gli enti attualmente titolari della qualifica fiscale di Onlus per effetto dell'iscrizione all'Anagrafe tenuta dall'Agenzia delle Entrate saranno chiamati, entro la data limite del 31 marzo dell'esercizio successivo al verificarsi delle due fattispecie sopra richiamate, ad effettuare una scelta e a prevedere conseguenti ipotesi di cambiamento.

Per tali ragioni, il presente documento propone un quadro sinottico di disciplina giuridica e di fiscalità attuale e futura che analizzerà due diversi scenari: da una parte le Onlus che si iscriveranno al RUNTS, con un focus in relazione a quando effettuare tale scelta, e dall'altra le Onlus che per scelta o per specifica previsione non si iscriveranno o non potranno iscriversi al RUNTS, approfondendone le motivazioni e le conseguenze derivanti dalla mancata iscrizione.

Per poter cogliere appieno le diverse possibilità e le motivazioni alla base delle stesse è necessario ripercorrere, per sommi capi, la normativa regolante le Onlus.



1. Excursus normativo

La qualifica di Onlus quale riconoscimento di natura fiscale viene introdotta dal D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 in attuazione alla delega recata dall'art. 3, commi 188 e 189, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Lo svolgimento delle attività previste dalla normativa di riferimento, unitamente agli altri requisiti qualificanti, consente di assumere la qualifica di Onlus. L'art.10, comma 1 lett. a) del citato decreto, come è noto, ne cadenzza le attività ed alle lettere b), c), d), e), f), g), h), i), i requisiti obbligatori.

Il dettato normativo individua, in linea teorica, tutte le attività consentite alle Onlus e, di contro, permette di desumere anche ciò che alle Onlus sia vietato fare. Così, dal combinato disposto dalle lettere a) e c) dell'art. 10, comma 1 del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 si ricava che le Onlus debbano espressamente prevedere nel proprio statuto e perseguire nei fatti una o più delle attività individuate negli undici settori (poi divenuti 12 con l'introduzione del n. 11-bis cooperazione e solidarietà internazionale) delineati nella disposizione appena richiamata.

Al comma 2 dell'articolo in esame, viene precisato che: *“vengono perseguite finalità di solidarietà sociale quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle attività statutarie nei settori dell'assistenza sanitaria, dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, della promozione della cultura e dell'arte e della tutela dei diritti civili non sono rese nei confronti di soci, associati o partecipanti, nonché degli altri soggetti indicati alla lettera a) del comma 6, ma dirette ad arrecare benefici a:*

a) persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;

b) componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari”.

Le attività svolte dalle Onlus si considerano, a seconda della loro tipologia e/o degli utenti delle stesse, a “solidarietà presunta” (o “immanente”) ovvero a “solidarietà condizionata”.

In dettaglio, la normativa in analisi prevede che, per alcuni settori indicati all'art. 10, comma 1, le finalità di solidarietà sociale, si considerino sempre presenti (“solidarietà immanente”).

Fanno parte di questa categoria, ai sensi del successivo comma 4, i settori dell'assistenza sociale e socio-sanitaria, della beneficenza, della tutela, promozione e valorizzazione dei beni di interesse storico e artistico, della tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, della promozione della cultura e dell'arte (solo quando siano riconosciuti finanziamenti dall'amministrazione centrale dello Stato) e della ricerca scientifica di particolare interesse sociale.

Si noti, invero, che i settori a solidarietà immanente hanno in sé un concetto di solidarietà sociale o in quanto l'elemento dello svantaggio è condizione intrinseca del settore di attività (assistenza sociale e socio-sanitaria, beneficenza), o in quanto quel settore è stato individuato come particolarmente strategico e importante (tutela e valorizzazione dell'ambiente, della natura, del patrimonio storico e artistico, della ricerca scientifica di particolare interesse sociale), per scelta espressa del legislatore, talché la tutela di esso ne contiene la finalità di solidarietà sociale *ope legis*. Negli anni abbiamo assistito a uno smantellamento di tale presunzione legale poiché l'Agenzia delle Entrate ha sindacato sulla necessaria presenza della condizione di svantaggio del soggetto fruitore dell'attività anche per settori a solidarietà immanente, come il settore di cui al n. 1, solidarietà sociale (si veda la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.48/E del 2004 e la parziale rettifica di quanto ivi asserito con la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.146/E del 2006).

Negli altri settori, assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, della promozione della cultura e dell'arte in assenza di finanziamenti statali e tutela diritti civili, sussiste una presunzione solidaristica, per la quale l'attività deve essere rivolta a soggetti svantaggiati ("solidarietà condizionata")¹.

L'individuazione dei settori di operatività, argomento di grande attualità per gli ETS, ha evidenziato dal lontano 1997 l'importanza della riconducibilità delle attività di una Onlus

¹ L'Art. 10, comma 2 D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 così dispone: "*Si intende che vengono perseguite finalità di solidarietà sociale quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle attività statutarie nei settori dell'assistenza sanitaria, dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, della promozione della cultura e dell'arte e della tutela dei diritti civili non sono rese nei confronti di soci, associati o partecipanti, nonché degli altri soggetti indicati alla lettera a) del comma 6, ma dirette ad arrecare benefici a:*

a) persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;



nell'alveo di quanto previsto dall'art. 10, comma 1, lett. a) del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, pena la non iscrivibilità nella menzionata Anagrafe. In tale contesto è essenziale appurare la corretta riconducibilità dell'attività concretamente posta in essere secondo un approccio oggettivo, basato sulla corretta indagine della normativa legata al/ai settore/i di operatività dell'ente. Ne deriva che deve risultare sempre decisiva l'indagine del contesto normativo legato al settore di attività. Tale modalità operativa trova ancora più evidenza con l'indicazione delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 CTS che, a differenza di quanto previsto per le Onlus, contiene in diversi ambiti di attività il rinvio a specifiche leggi di riferimento guidando, in tal modo, l'interprete nella complessa indagine della normativa che definisce e regola quello specifico settore di attività nel quale l'ETS opera.

L'individuazione di due "categorie" di attività esercitabili da una Onlus reca con sé anche l'individuazione delle attività connesse.

Le attività connesse sono state spesso oggetto di errata interpretazione da parte degli enti in ordine alla loro individuazione, non tanto da un punto di vista teorico quanto pratico, a causa di una non perfetta comprensione degli aspetti qualificanti tali attività anche alla luce della prassi dell'Amministrazione finanziaria.

Ai sensi dell'art. 10 comma 5 del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, le Onlus possono svolgere attività direttamente connesse alle attività istituzionali con precisi vincoli qualitativi e quantitativi.

Il citato comma delinea cosa debba intendersi per attività direttamente connesse alle istituzionali individuandole nelle:

- a) attività statutarie di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili e cooperazione e solidarietà internazionale), di cui ai numeri 2), 4), 5), 6), 9), 10) e 11) *bis* del comma 1, lett. a), svolte in assenza delle condizioni previste ai commi 2 e 3;
- b) attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse.

L'esercizio di tali attività è consentito a condizione che in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori elencati alla lettera a) del comma 1, le stesse non siano prevalenti rispetto

a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione.

Per meglio comprendere le due tipologie di attività connesse indicate nel comma sopra riportato è necessario rifarsi a quanto indicato nella relazione governativa al decreto citato. Quelle di cui alla lett. a), in particolare, sono attività del tutto analoghe alle attività istituzionali (individuate, per scelta del legislatore come attività a solidarietà condizionata), differenziandosi da queste ultime per il fatto di poter essere rivolte a beneficio di chiunque senza vincolo sul soggetto destinatario della prestazione (svantaggiato). È di tutta evidenza che tale tipologia di attività connessa si potrà realizzare solo per i settori a solidarietà condizionata in quanto per i settori a solidarietà immanente la presenza di soggetti svantaggiati è elemento costitutivo dello stesso settore e non elemento aggiuntivo.

Quelle di cui alla lett. b), per contro, sono “attività accessorie per natura” a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse, nella definizione recata dal legislatore nella relazione governativa, venendo definite come *“attività strutturalmente funzionali, sotto l’aspetto materiale, a quelle istituzionali e si configurano quali operazioni di completamento o migliore fruibilità delle attività istituzionali”*. La relazione riporta poi alcuni esempi davvero poco significativi (vendita dei *dépliant* nei botteghini dei musei) e in qualche misura fuorvianti (magliette pubblicitarie e altri oggetti di modico valore in occasione di campagne di sensibilizzazione, con una forte assonanza alla raccolta pubblica occasionale di fondi) che non aiutano a dare contenuto sostanziale alla previsione *“attività accessorie per natura”*.

Requisito ulteriore è il rispetto del parametro quantitativo tale per cui i ricavi scaturenti dall’esercizio di attività connesse non possono eccedere il 66% dei costi complessivi della Onlus.

In questo quadro è intervenuta la Riforma del Terzo Settore attuata anche mediante l’emanazione del CTS che, tra l’altro, ha istituito il RUNTS, reso operativo dal 23 novembre 2021. Dalla stessa data e fino ai procedimenti pendenti al 22 novembre 2021, l’iscrizione nell’Anagrafe delle Onlus è stata inibita, escludendo così nuove registrazioni e mantenendovi quelle già in essere e in corso di definizione.

Come anticipato, con la Riforma del Terzo settore, la normativa sulle Onlus sarà definitivamente abrogata a decorrere dal periodo di imposta successivo al parere favorevole della Commissione Europea sulle norme fiscali introdotte dal CTS e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo all'operatività del RUNTS. Fino a quel momento continueranno ad applicarsi le norme previste dal D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460.

Il CTS infatti, all'art. 101, comma 2, prevede che fino all'operatività del RUNTS continuino ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti all'Anagrafe delle Onlus.

In questo passaggio senza soluzione di continuità dall'Anagrafe Onlus a una delle sezioni del RUNTS per l'assunzione della qualifica di ETS, l'art. 101, comma 8 CTS dispone che la perdita della menzionata qualifica Onlus, a seguito dell'iscrizione nel nuovo Registro, anche in qualità di impresa sociale, non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente ai sensi e per gli effetti di quanto previsto dagli artt. 10, comma 1, lettera f) D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 e 4, comma 7, lettera b) D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Il tema legato alla possibile devoluzione del patrimonio, in assenza di scioglimento per mancata iscrizione dell'ente, è oggetto di ulteriore approfondimento nel presente documento.

Le Onlus potranno decidere di iscriversi sin da subito al RUNTS, seppur perdendo tale qualifica che sarà "sostituita" da quella di ETS, individuando la sezione più appropriata in relazione alla loro *governance* e struttura, oppure attendere l'espressione di parere da parte della Commissione europea, continuando fino a quel momento a operare in via primaria secondo le disposizioni del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460.

In caso di "passaggio" al Terzo Settore, l'art. 34 D.M. 15 settembre 2020, n. 106 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali dispone che l'Agenzia delle Entrate, secondo modalità e specifiche concordate con il Ministero, comunichi al RUNTS i dati e le informazioni relativi agli enti iscritti nell'Anagrafe delle Onlus alla data del 2 novembre 2021. Ciascun ente inserito nell'elenco di cui al comma 2, ai fini del perfezionamento dell'iscrizione nel RUNTS, presenta, a partire dalla data di pubblicazione di cui al comma 2 e fino al 31 marzo del periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea (di cui all'art. 101, comma 10 CTS), all'ufficio del RUNTS territorialmente competente, apposita domanda, indicando la sezione

del RUNTS nella quale intende essere iscritto e allegando copia dell'atto costitutivo, dello statuto adeguato alle disposizioni inderogabili del CTS, e degli ultimi due bilanci approvati. Ove l'atto costitutivo non fosse reperibile presso l'ente interessato, risulterebbe applicabile l'art. 8, comma 5, lettera a) D.M. 5 settembre 2020, n. 106.

Gli "Enti Religiosi" civilmente riconosciuti di cui all'art. 4, comma 3 CTS iscritti all'anagrafe delle Onlus ed inseriti nell'elenco di cui sopra allegano alla richiesta di iscrizione ai sensi del citato art. 34 D.M. 5 settembre 2020, n. 106, in luogo dell'atto costitutivo e dello statuto, il regolamento contenente gli elementi di cui al comma 1 dell'art. 14 del D.M. 5 settembre 2020, n. 106.

Gli enti di cui al comma 1 dell'art. 4 del CTS che intendano acquisire la qualifica di impresa sociale, presentano la richiesta di iscrizione, ai sensi dell'art. 5, comma 2, del D.lgs. 3 luglio 2017, n. 112, all'ufficio del Registro delle imprese presso la cui circoscrizione sia stabilita la sede legale.

L'avvio della procedura testé descritta comporta l'iscrizione nel RUNTS e la cancellazione dall'Anagrafe unica delle Onlus di cui all'art. 11 del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460. La cancellazione dall'Anagrafe Onlus a seguito dell'iscrizione nel RUNTS non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente, come sopra illustrato. Solo in caso di mancata presentazione della domanda di iscrizione a una delle sezioni del RUNTS (entro il 31 marzo dell'esercizio successivo all'autorizzazione della Comunità Europea) si realizzerà l'ipotesi devolutiva recata dall' art. 10, comma 1, lettera f) del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 salvo le specifiche deroghe normativamente previste, approfondite nel capitolo 5.

Alla luce dell'*excursus* normativo esaminato, illustriamo le possibili fattispecie che si potranno verificare per le Onlus:

- A. mantenimento della qualifica di Onlus sino alla "naturale" cessazione a seguito di abrogazione del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 dopo l'entrata in vigore del Titolo X del Codice del Terzo Settore;
- B. assunzione della qualifica di ETS prima dell'entrata in vigore del Titolo X del Codice del Terzo Settore;



- C. assunzione della qualifica di ETS entro il 31 marzo dell'anno successivo all'espressione di parere da parte della Commissione Europea;
- D. mancata assunzione della qualifica di ETS una volta abrogato il regime Onlus.

2. Mantenimento della qualifica di Onlus sino all'abrogazione D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460

Gli Enti che attualmente hanno la qualifica fiscale Onlus continueranno a beneficiare delle agevolazioni fiscali ad essi dedicate per effetto del mantenimento dell'iscrizione all'Anagrafe dedicata.

Come chiarito dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 168/E del 1998, esplicativa degli artt. da 10 a 30 del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, “[...] (le) *organizzazioni non lucrative di utilità sociale [...] - individuate sulla base di criteri di qualificazione diversi da quelli degli enti non commerciali – costituiscono un'autonoma e distinta categoria di enti rilevante solo ai fini fiscali, destinataria di un regime tributario di favore in materia di imposte sui redditi, d'imposta sul valore aggiunto, di altre imposte indirette nonché' di ulteriori specifici tributi.*”

In particolare, le Onlus sono una specifica categoria di enti non commerciali , e pertanto non trovano applicazione le disposizioni recate dagli artt. 73, comma 1, lett. c) e 149 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; di seguito, altresì, “TUIR”), relative alla determinazione della natura fiscale dell'ente e alla perdita della qualifica di ente non commerciale.

In ordine alle agevolazioni in materia di imposte sui redditi, la norma di riferimento, rappresentata dall'art. 150 del TUIR, dispone quanto segue:

“1. Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale.

2. I proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile.”

L'art. 150 del TUIR prevede una netta distinzione tra le due tipologie di attività in quanto le attività istituzionali sono del tutto escluse dall'area della commercialità e, pertanto, sono irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi, mentre le attività connesse mantengono la loro natura di attività commerciali ma non concorrono, per espressa previsione normativa, alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte dirette (anche se per queste ultime dovranno essere tenute le scritture contabili richieste dalla vigente disciplina fiscale per gli esercenti l'attività di impresa commerciale²).

La verifica circa il carattere di "prevalenza" viene condotta con riferimento a ciascun periodo d'imposta e circoscritta ad ogni singolo settore di attività istituzionali.

Le attività connesse, quali attività di natura accessoria, sono necessariamente funzionali a quelle istituzionali³.

Ne deriva che l'attività connessa non possa rappresentare un'attività separata ed esercitabile neppure disgiuntamente dall'attività istituzionale. Pertanto, le Onlus che permangono nell'Anagrafe delle Onlus, pur assumendo la qualifica di "ETS transitori", non possono svolgere attività diverse che non siano riconducibili al novero delle attività connesse accessorie per natura, con tutti i limiti già evidenziati.

Ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto, le agevolazioni introdotte dal D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 consistono nell'estensione alle Onlus di particolari disposizioni di esclusione o di esenzione dall'applicazione del tributo già previste dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 per operazioni aventi particolare rilevanza sociale. Seppur con una disciplina in corso di aggiornamento, tale previsione è ancora pienamente operante sino all'abrogazione del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460. A valere da tale data (che lo ricordiamo è legata all'autorizzazione che sarà resa dalla Commissione Europea), nello specifico dal 1° gennaio dell'esercizio successivo a detta autorizzazione, le disposizioni applicabili in tema di esenzione IVA alle Onlus

² Art. 20-bis D.P.R. 600/1973.

³ L'esercizio di attività "connesse" non deve:

- risultare prevalente rispetto a quella istituzionale;
- originare proventi superiori al 66% delle spese complessive dell'ente.

saranno riservate ai soli ETS non commerciali. Una trattazione più dettagliata del tema è affrontata nel capitolo 7 del presente lavoro al quale si rimanda per l'approfondimento.⁴

Risulta altresì ancora pienamente applicabile la deroga al principio generale di rilevanza ai fini IVA delle prestazioni di servizi, recata dall'articolo 14 D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, in relazione alle operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio dell'attività istituzionale di Onlus.

Agli Enti che attualmente rivestano la qualifica fiscale Onlus si applicano le regole ordinarie IVA, indipendentemente dalla decommercializzazione stabilita ai fini delle imposte sui redditi.

È previsto il diritto alla detrazione dell'IVA a credito a condizione che tengano la contabilità separata per l'attività commerciale, secondo quanto previsto dall'art. 20-bis del D.P.R. n. 600 del 1973.

L'art. 15 del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 esonera le Onlus dall'obbligo di certificare i corrispettivi derivanti dall'esercizio di attività istituzionali, mediante ricevuta o scontrino; mentre l'obbligo resta per la certificazione dei corrispettivi derivanti dalle attività connesse. Sono altresì disposte ulteriori agevolazioni in tema di imposte indirette che si sommano, e sovrappongono, alle attuali agevolazioni recate dal CTS regolanti tali imposte.

In particolare, le norme in tema di detraibilità/deducibilità delle erogazioni liberali vanno applicate in ragione del combinato disposto degli artt. 89, comma 11 e 102, comma 2 CTS.

L'art. 13 del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 risulta ancora in vigore, ad eccezione dei commi 2, 3 e 4, abrogati dalla Legge 19 agosto 2016, n.166 così come modificata dalla Legge 27 dicembre 2017, n.205. In virtù delle disposizioni di cui all'art. 13, comma 1 lett. a) e b), per contro, risulta tuttora vigente il disposto degli artt. 15, punto 1.1⁵ (in tema di detrazioni di

⁴ Si veda anche, per un approfondimento: FNC ricerca (Capozzi V.), "Le esenzioni IVA delle Onlus nel passaggio a Enti del Terzo Settore", marzo 2024.

⁵ A tale riguardo, l'art. 15, comma 1.1 dispone che "Dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 24 per cento, per l'anno 2013, e al 26 per cento, a decorrere dall'anno 2014, per le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 30.000 euro annui (2), a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, nei Paesi non appartenenti all'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE). La detrazione è consentita a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e secondo ulteriori modalità idonee a consentire all'Amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli, che possono essere stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400".

imposta) e 100, comma 2, lett. h) del TUIR⁶, a condizione che, per le medesime erogazioni liberali, non si goda delle disposizioni recate dall'art. 83 CTS, applicabili in via transitoria, peraltro, anche alle Onlus. A norma degli articoli citati le Onlus potranno applicare le disposizioni in tema di detraibilità deducibilità delle erogazioni liberali sia recate dalla norma istitutiva sia dall'art. 83 del CTS, ove più favorevoli. L'art. 89, comma 11 CTS, invero, prevede la non cumulabilità tra le disposizioni del TUIR e quelle dell'art. 83 CTS, tenuto conto che, ai sensi dell'art. 102, comma 2 CTS, le disposizioni del TUIR saranno abrogate a valere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della commissione europea a seguito dell'abrogazione dell'art. 13 del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460. La Onlus, pertanto, potrà scegliere la disposizione più favorevole fermo restando il divieto di cumulo delle disposizioni.

In tema di:

- imposte indirette, trova per le Onlus piena applicazione l'art. 82 CTS, in concorrenza con quanto previsto dalle disposizioni specifiche recate dagli artt. da 17 a 24 del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460.
- imposte dirette, occorre ricordare che l'art. 26 del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 prevede l'applicazione alle Onlus, in quanto compatibili, delle disposizioni relative agli enti non commerciali. Ciò comporta che per le Onlus il reddito complessivo debba determinarsi, a norma dell'art. 143 del TUIR⁷, sulla base della somma dei redditi

⁶ Ai sensi dell'art. 100, comma 2, lett. h) risultano detraibili: *“le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 30.000 euro o al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato, a favore delle Onlus, nonché le iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri ai sensi dell'art. 15, comma 1, lettera i-bis), nei Paesi non appartenenti all'OCSE”*.

⁷ L'art. 143, comma 1 TUIR dispone quanto segue:

“1. Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art. 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione”.

2. Il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni dell'art. 8.

3. Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art. 73:

a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

appartenenti alle varie categorie reddituali. Pertanto, poiché le agevolazioni recate dall'art. 150 del TUIR interessano esclusivamente il reddito di impresa, le Onlus sono assoggettate all'IRES relativamente a:

- redditi fondiari (terreni e fabbricati);
- redditi di capitale;
- redditi diversi.

A corredo di quanto illustrato, si rammenta che, ai sensi dell'art. 101, comma 3 CTS, le Onlus si dovrebbero qualificare, a valere dal 3 agosto 2017, quali ETS transitori.

Troveranno applicazione nei loro confronti, pertanto, le disposizioni del Codice già in vigore con esclusione di quelle previsioni già recate, sulla medesima materia, dal D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460.

Dovrebbero quindi ritenersi applicabili alle Onlus le disposizioni recate dall'art. 13 CTS in tema di bilancio e obbligatorietà dell'adozione degli schemi recati dal D.M. 5 marzo 2020, n. 39, così come chiarito dalla Nota del MLPS n. 19740 del 29.12.2021. Infatti, l'art. 25 del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 nulla dice in tema di schema di bilancio limitandosi a prevedere che la Onlus predisponga un apposito documento, da redigere entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, nel quale dia conto della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'organizzazione. Nel silenzio della norma⁸ istitutiva trova pertanto applicazione il dettato dell'art. 13 CTS in tema di modulistica da adottare. In relazione alla previsione del capoverso successivo del comma 1 dell'art. 25 sopra citato sulla distinzione tra attività connesse ed attività istituzionale, tale prescrizione viene assolta, nell'adozione degli schemi di bilancio di cui al D.M. 5 marzo 2020, n. 39, attraverso l'allocatione delle attività connesse

b) i contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'art. 8, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, come sostituito dall'art. 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi."

⁸ Per le Onlus erano state emanate le Linee Guida e gli schemi per la redazione del bilancio di esercizio degli enti non profit da parte della ex Agenzia per le Onlus con l'obiettivo di favorire la diffusione di pratiche uniformi nella redazione dei bilanci. Tali Linee Guida, erano state integrate nel Principio contabile n.1, "Quadro sistematico per la preparazione e la rappresentazione del bilancio degli enti non profit" a cura del Tavolo Tecnico Agenzia per le Onlus (Agenzia per il Terzo Settore), Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, Organismo Italiano di contabilità, rappresentano una raccomandazione e non un obbligo a differenza di quanto stabilito all'art. 13 CTS.

nell'area B) delle attività diverse (v. Nota n. 5941 del 5 aprile 2022 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali). Si rammenta, come già evidenziato nel capitolo 2 del presente lavoro, che l'allocazione delle attività connesse nell'area B) delle attività diverse non comporta in alcun modo la possibilità di derogare alle previsioni in tema di svolgimento di attività connesse da parte delle Onlus (limiti qualitativi e quantitativi) attraverso lo svolgimento di attività diverse (pur nel rispetto dell'articolo 3 del D.M. 19 maggio 2021, n. 107).

Resta, poi, da rilevare che anche le Onlus con "ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non superiori a 60.000 euro" potranno adottare nella fase transitoria il nuovo schema di rendiconto per cassa contenente entrate e uscite in forma aggregata che sarà pubblicato dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali per gli ETS che non superano il predetto parametro (comma 2-bis dell'art. 13 del CTS, introdotto dalla Legge 4 luglio 2024, n.104, recante "Disposizioni in materia di politiche sociali e di enti del Terzo settore", pubblicata sulla G.U. n. 168 del 19 luglio 2024).

L'obbligatorietà dell'adozione del bilancio sociale recata dall'art. 14 CTS, conforme alle Linee Guida sulla redazione del bilancio sociale per gli ETS, trova ancora una volta applicazione per le Onlus al ricorrere delle circostanze previste dal citato articolo (totale delle entrate, ricavi, proventi ed entrate comunque denominate superiori al milione di euro). Anche in questo caso a chiarimento dell'applicabilità della norma del CTS è intervenuta la Nota n. 11029 del 3 agosto 2021. Resta di tutta evidenza che i documenti sopra citati, bilancio di esercizio e bilancio sociale, non dovranno essere depositati al RUNTS poiché la Onlus non vi è iscritta. Tuttavia, rileva il fatto che le Onlus che redigono il bilancio sociale ai sensi del predetto art. 14 CTS, sono egualmente tenute a pubblicare lo stesso nel proprio sito internet entro il 30 giugno del periodo successivo. Ai sensi dell'art. 34 comma 3 D.M. 5 settembre 2020, n. 106 in sede di iscrizione al RUNTS dovranno, quindi, essere allegati gli ultimi due bilanci (conformi) approvati.

Parimenti, non troveranno applicazioni le disposizioni del Codice del Terzo Settore in relazione all'organo di controllo (art. 30 CTS) o della Revisione legale dei conti (art. 31 CTS) poiché fattispecie già regolata all'art. 25, comma 5 del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 che prevede che *"qualora i proventi superino per due anni consecutivi l'ammontare di due miliardi di lire*

*(1.032.913,80 N.d.A) [...] il bilancio deve recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori contabili”.*⁹

Tale posizione risulta implicitamente confermata dalla Nota n. 14432 del 22 dicembre 2023 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

Anche in relazione alle soglie di remunerazione dei lavoratori della Onlus continueranno a trovare applicazione le disposizioni recate dall'art. 10, comma 6, lett. e)¹⁰ in luogo della più favorevole previsione recata dall'art. 8, comma 3, lett. b) CTS.

3. Assunzione della qualifica di ETS prima dell'entrata in vigore del Titolo X del Codice del Terzo Settore

Gli enti aventi qualifica di Onlus che decidono di iscriversi nel RUNTS, con la conseguente adesione alla normativa prevista dal Codice del Terzo Settore e “abbandono” D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, debbono, ai sensi dell'art. 34, comma 3 D.M. 107/2020, richiedere l'iscrizione in una delle 7 sezioni previste dal Registro Unico. Sottolineiamo che l'iscrizione nel RUNTS ha effetto costitutivo relativamente all'acquisizione della qualifica di ETS e rappresenta presupposto indispensabile ai fini della fruizione dei benefici previsti dal CTS e dalle vigenti disposizioni in favore degli ETS.

Ad oggi, come già rappresentato nell'introduzione del presente elaborato, il regime fiscale del Titolo X del Codice entrerà in vigore a seguito dell'approvazione della Commissione Europea, fino alla concessione della quale, le disposizioni fiscali in esso contenute non sono applicabili, a norma degli artt. 104 comma 2 e 101, comma 10 CTS.

Pertanto, agli ETS sono attualmente applicabili le sole disposizioni fiscali previste dal TUIR; ne consegue che l'iscrizione al RUNTS di un soggetto che abbia la qualifica di Onlus, in assenza della fiscalità recata dal Titolo X del Codice, comporterà la fuoriuscita dal regime agevolato

⁹ Si ricorda che le Onlus iscritte in anagrafe hanno lo statuto conforme alle disposizioni del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 e pertanto riportante la clausola di cui al citato comma 5 dell'art.25.

¹⁰Art. 10, comma 6, lett. e): la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche.

Onlus e, sino all'entrata in vigore del regime fiscale CTS, la valutazione della natura dell'ente sulla base della lettura combinata degli articoli 73 e 149 del TUIR.

La situazione oggetto del presente paragrafo è parzialmente assimilabile a quella che si prospetterà per le Onlus che perderanno la qualifica a seguito dell'abrogazione della loro norma istitutiva senza iscriversi al RUNTS. Si rimanda pertanto al paragrafo successivo per la disamina delle possibili conseguenze.

Stando ad una valutazione iniziale, la scelta di fuoriuscire anzitempo dalla qualifica di Onlus per assumere sotto un profilo giuridico sostanziale la qualifica di ETS, appare maggiormente conveniente per quegli enti che non "usufruiscono" dell'art. 150 del TUIR la cui attività, sostanziandosi prevalentemente come attività erogativa finanziata dalla raccolta fondi o, comunque, da altre forme di raccolta "non strutturate", di donazioni e/o erogazioni liberali, non incorre in "rischi" di mutamento di qualifica da ente non commerciale a ente commerciale.

Accanto a questa prima valutazione di ordine fiscale concorrono poi ulteriori valutazioni legate alla possibilità di:

- ampliare il novero delle attività di interesse generale esercitabili (pari a 12 nel D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 e a 26 nel Codice del Terzo Settore), senza alcun riscontro in ordine allo *status* del soggetto fruitore delle prestazioni riconducibili nei diversi settori;
- la possibilità di svolgere in conformità dal proprio statuto e CTS "attività diverse", di qualsiasi tipo, senza il vincolo stringente delle attività connesse;
- la possibilità di accedere a bandi esclusivamente riservati agli ETS iscritti al RUNTS (e non in quanto transitori).

Elemento di particolare attenzione, nonché criticità, è relativo alla possibilità di godere dell'esenzione IRAP quali ETS non commerciali. L'imposta regionale sulle attività produttive, per gli enti non commerciali è determinata sul costo del personale (imponibile previdenziale) senza possibilità di applicare le deduzioni di cui all'art. 11 D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 e, pertanto, potrebbe risultare di considerevole entità. Nel tempo, le Regioni (o le Province Autonome) avevano in taluni casi previsto riduzioni o esenzioni in applicazione di quanto

disposto dall'art. 21 del D.lgs. 460/1997¹¹. Sulla base della facoltà data dal legislatore nazionale alle Regioni, molte Regioni hanno deliberato negli anni, l'esenzione ai soggetti individuati dall'art. 10 del Decreto Onlus (D.Lgs. 460/1997), ivi compresi i soggetti che ai sensi del comma 8, art. 10 del citato D. Lgs. erano definiti "Onlus di diritto" (ODV ex L. 266/91, cooperative Sociali ex L. 381/1991, ONG ex L. 49/1987).

Seppur vero che una previsione analoga in tema di riduzione/esenzione IRAP è prevista anche al comma 8 dell'art. 82 CTS, è altrettanto vero che detta disposizione risulta ancora non applicata da parte di diverse regioni proprio in ragione dell'ampia platea (ben più ampia di quella oggi costituita dalle Onlus) a cui sarebbe applicabile con conseguente impatto sulle finanze regionali.

A fronte di regioni come la Valle d'Aosta che hanno disposto l'esenzione per gli enti del Terzo Settore iscritti nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società, vi sono altre regioni che hanno ancorato l'esenzione alla previsione recata dall'art. 21 del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 (si veda da ultimo Regione Lombardia, art. 5, Legge Regionale 29 dicembre 2023, n.9).

Si rimanda alla tabella in calce al presente lavoro nella quale risultano, per ogni regione, le agevolazioni in tema di IRAP oggi in vigore.

4. Fiscalità nel caso in cui l'ente con qualifica Onlus non voglia o non possa iscriversi nel RUNTS

A partire dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea e all'entrata in vigore definitiva della normativa fiscale prevista dal Titolo X CTS, le Onlus che per scelta o per assenza di requisiti non dovessero risultare iscritte nel RUNTS non potranno più beneficiare delle agevolazioni fiscali previste dal D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 ai sensi dell'art. 102, c. 2, lett. a) CTS, come già illustrato nella prima parte del presente lavoro.

¹¹ Art. 21, D. Lgs. 460/1997: I comuni, le province, le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano possono deliberare nei confronti delle Onlus la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti.



Occorre ricordare che le Onlus sono considerate enti non commerciali in virtù della presunzione di legge prevista dal D. Lgs 4 dicembre 1997, n. 460 e pertanto, quando detta norma sarà definitivamente abrogata, per gli enti non iscritti al RUNTS si dovrà accertare la loro corretta natura fiscale in base all'art. 73 del TUIR.

Nello specifico l'art. 73 del TUIR, comma 1, lettera c), tra i soggetti passivi IRES, menziona gli enti pubblici e privati diversi dalla società che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Nei due commi successivi, la norma specifica che l'oggetto esclusivo o principale dell'ente (residente, dove il concetto di residenza è a sua volta specificato nello stesso articolo) è determinato in base *“alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata.”* e prosegue il comma 5 che *“in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto, come sopra indicato, l'oggetto principale dell'ente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata”*.

Quando il legislatore parla di *“oggetto principale”* svolto da un ente al fine della qualificazione dell'ente come commerciale o non commerciale, si riferisce all'insieme delle attività ritenute essenziali per il raggiungimento degli scopi primari indicati dall'atto costitutivo e dallo statuto adottato.

Tale linea è confermata dalla Circolare n. 124 del 12 maggio 1998 del Ministero delle Finanze nella quale ha precisato che, ove l'ente dovesse svolgere più attività (tanto di natura commerciale, quanto di natura non commerciale) la qualifica della loro natura fiscale richiederebbe un riferimento all'attività essenziale per il raggiungimento dello scopo sociale. Se l'attività essenziale, come sopra indicata, è di natura commerciale, benché l'ente dichiari finalità non lucrative, l'ente si dovrà quindi considerare come un soggetto di natura commerciale¹².

In epoca successiva, l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 12/E del 09/04/2009 ha confermato che:

¹² Per attività di natura commerciale si intende quella che determina il reddito di impresa ai sensi dell'art. 55 del TUIR



- gli enti di tipo associativo che possono fruire delle disposizioni previste per gli enti non commerciali contenute nel Titolo II, Capo III, del TUIR sono solo quelli che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; ove, invece, l'ente associativo svolga in via esclusiva o principale attività commerciale, tali disposizioni sono precluse e le quote ed i contributi associativi concorrono alla determinazione del reddito d'impresa;
- la commercialità o meno di un'attività è determinata, ai fini fiscali, sulla base di parametri oggettivi che prescindono dalle motivazioni del soggetto che la pone in essere e dalle sue finalità. In sostanza, la qualificazione ai fini fiscali dell'attività deve essere operata verificando se la stessa possa ricondursi fra quelle previste dall'art. 2195 c.c. o qualora essa consista nella prestazione di servizi non riconducibili nel menzionato articolo (es. prestazioni didattiche, sanitarie, terapeutiche, etc.), se venga svolta con i connotati dell'organizzazione, della professionalità e abitudine.

La stessa Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 126 del 16 dicembre 2011 ha chiarito che qualora l'ente svolga in via abituale un'attività riconducibile tra quelle elencate nell'art. 2195 c.c., il carattere commerciale dell'attività si configura a prescindere dall'esistenza di una organizzazione di impresa, mentre nelle ipotesi in cui l'ente effettui un'attività non rientrante in tale articolo, è necessario, al fine di accertare il carattere commerciale dell'attività posta in essere, verificare l'esistenza di un'organizzazione in forma di impresa i cui requisiti si rinvenivano quando si predisponesse un'organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico e/o quando vi è impiego e coordinamento di capitale per fini produttivi nell'ambito di un'operazione di rilevante entità economica.

La valutazione della natura dell'ente sulla base dell'attività esercitata costituisce elemento essenziale per poter applicare le norme specifiche che il TUIR riserva agli enti non commerciali. In particolare, l'art. 143 del TUIR dispone che *“il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art. 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad*

imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.”

La natura non commerciale dell'ente non attrae nell'eventuale reddito di impresa prodotto (se l'ente svolge anche attività commerciale) tutti i ricavi/proventi, ma gli stessi troveranno evidenza in funzione delle diverse categorie di reddito alle quali sono riconducibili.

In ragione della natura non commerciale dell'ente, che va verificata sulla base di una considerazione complessiva delle attività svolte, l'art. 143 del TUIR, prevede ulteriori agevolazioni per gli enti non commerciali in tema di non concorrenza all'imponibile fiscale.

La medesima disposizione prevede altresì che un ente non commerciale possa effettuare attività di raccolta pubblica di fondi allo scopo di reperire risorse finanziarie al fine di sostenere le attività istituzionali svolte (art. 143, comma 3, lett. c) TUIR). Il vantaggio fiscale di detta norma, applicabile agli enti non iscritti al RUNTS, si traduce nel non assoggettamento a tassazione dei fondi raccolti a condizione che la raccolta:

1. sia pubblica, quindi rivolta al pubblico in maniera indistinta,
2. abbia carattere di occasionalità;
3. avvenga in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

I proventi derivanti dalla raccolta fondi sono altresì considerati non tassabili, ancorché prevedano l'offerta ai sovventori di servizi o beni di modico valore, purché siano rispettate le condizioni sopra descritte.

Mediante analoga previsione, l'art. 143, comma 3, lett. b) TUIR esclude (dal concorso alla formazione del reddito degli enti non commerciali) i contributi pubblici corrisposti da Amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità alle finalità istituzionali dell'ente.

Si tratta, evidentemente, di due disposizioni volte a “escludere” dalla base imponibile i proventi di attività, esercitate da parte di enti non commerciali, aventi natura corrispettiva.



Le agevolazioni testé descritte, dedicate alla “formazione” della base imponibile, sono affiancate da un’ulteriore disposizione relativa, d’altro canto, alla “determinazione” dell’imponibile fiscale.

Infatti, le ex Onlus che non si siano qualificate come ETS, nell’ipotesi in cui verifichino la loro natura non commerciale ai sensi dell’art. 73 del TUIR, potranno applicare, oltre al regime fiscale ordinario analitico, il regime fiscale forfettario normato dall’art. 145 del TUIR.

Tale ultimo regime prevede la determinazione del reddito attraverso l’uso di coefficienti di redditività specifici a seconda del volume dei ricavi commerciali conseguiti e del tipo di attività svolto (così come dettagliati nella tabella che segue); esso prevede, altresì, la tenuta semplificata della contabilità ai sensi dell’art. 18 del D.P.R. 600/1973.

Nello specifico i coefficienti di redditività da applicare sull’ammontare dei ricavi commerciali di cui all’art. 145 del TUIR (ad esclusione, dunque, delle entrate di tipo istituzionale) sono determinati in misura differenziata a seconda del tipo di attività commerciale svolta dall’ente entro i limiti massimi indicati in tabella.

| Tipologia di attività svolta | Totale ricavi commerciali | Coefficiente di redditività |
|-------------------------------------|----------------------------------|------------------------------------|
| Prestazione di Servizi | Fino a € 15.493,70 | 15% |
| Prestazione di Servizi | Da € 15.493,70 a € 400.000,00 | 25% |
| Altre attività | Fino a € 25.822,84 | 10% |
| Altre attività | Da € 25.822,84 a € 700.000,00 | 15% |

Facendo un esempio numerico, su ricavi derivante da prestazioni di servizi pari ad euro 100.000,00 le imposte dirette da versare in sede di dichiarazioni dei redditi applicando il regime forfettario *ex art. 145 TUIR* saranno pari ad euro 5.628,00. La determinazione delle imposte è stata così calcolata:

Reddito fiscale imponibile: individuo il tipo di attività per determinare le aliquote applicabili. L’imponibile fiscale è conteggiato sulle attività di prestazioni di servizi applicando fino a euro



15.493,70 (primo scaglione) l'aliquota del 15% (imponibile euro 2.324,05) e per la parte restante, data dalla differenza tra i 100.000 e il primo scaglione, pari a euro 84.503,30 l'aliquota del 25% (imponibile euro 21.126,57).

Imponibile fiscale totale: è pari a euro 23.451 (arrotondato all'unità di euro) dato dalla sommatoria degli imponibili sopra calcolati applicando i due coefficienti di redditività.

Imposta: all'imponibile fiscale determinato va applicata l'aliquota IRES del 24%, arrivando a determinare l'imposta di 5.628.

Al reddito determinato forfettariamente andranno poi sommati i seguenti componenti positivi di redditi:

- plusvalenze (art. 86 TUIR);
- sopravvenienze attive (art. 88 TUIR);
- dividendi e interessi attivi (art. 89 TUIR);
- proventi immobiliari (art. 90 TUIR).

Qualora l'ente avesse ricavi derivanti sia da prestazioni di servizi che da altre attività vige il principio della prevalenza a condizione che l'ente abbia approntato una distinta annotazione dei ricavi, in caso contrario si considereranno prevalenti le attività di prestazione dei servizi.

Il forfettario di cui all'art. 145 TUIR rappresenta un regime fiscale volontario, ben potendo essere adottato da ciascun ente anche *per facta concludentia*. La scelta non richiede alcuna espressa opzione nel quadro VO del modello IVA ed è vincolante per tre anni e successivamente confermata "nei fatti" di anno in anno.

La fuoriuscita dal regime forfettario ex 145 TUIR, oltre che per revoca da parte dell'ente, può avvenire per l'avvenuto superamento dei limiti indicati nella tabella precedente; in questo caso il regime non potrà essere applicato neppure per il periodo d'imposta in cui tali limiti siano stati superati.

Gli enti non commerciali che aderiscono al regime forfettario ex art. 145 TUIR sono esonerati dagli adempimenti ordinari ad eccezione dell'annotazione dell'ammontare complessivo delle fatture attive diviso per singola aliquota entro il giorno 15 del mese successivo in un apposito

prospetto riepilogativo; per le fatture passive l'ente, nel termine della liquidazione trimestrale dell'IVA dovrà annotare l'importo complessivo dell'imponibile (mensile o trimestrale) degli acquisti e delle bollette doganali in un apposito prospetto.

Il trattamento fiscale sopra illustrato potrà trovare applicazione per quei soggetti che non assumeranno la qualifica di ETS e che trova, similmente, un parallelo nelle disposizioni recate dall'art. 80 CTS per gli ETS.

La mancata assunzione della qualifica di ETS da parte di una Onlus potrebbe discendere non da una scelta operata ma dall'impossibilità di poter conseguire l'iscrizione al RUNTS.

5. Le Onlus che non possono assumere la qualifica di ETS

La Legge Delega 106/2016 per l'attuazione della Riforma del Terzo Settore ha affidato al Governo la redazione di un apposito Codice che raccogliesse e coordinasse tutte le disposizioni applicabili agli ETS; tra i compiti delegati, particolare rilevanza ha assunto il riordino delle attività di volontariato, promozione sociale, mutuo soccorso e revisione della disciplina delle Onlus.

In attuazione di detta delega, l'art. 4 CTS definisce chi sono gli "Enti del Terzo Settore" e proprio partendo dalla lettura di questo articolo sorgono i primi problemi per il destino di alcune Onlus.

L'art. 4 CTS al comma 1 recita infatti 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"*.

Con tale definizione vengono individuati dei requisiti cumulativi soggetti e oggettivi che gli ETS devono avere per essere considerati tali:

1. forma giuridica
2. assenza di fine di lucro
3. finalità: civiche, solidaristiche e di utilità sociale
4. svolgimento di un'attività di interesse generale
5. iscrizione nel RUNTS.

Se passiamo ad analizzare i requisiti richiesti, partendo dalla forma, il comma 1 dell'art. 4 CTS individua tipologie di enti diversi: enti tipizzati (*organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, enti filantropici, imprese sociali, incluse le cooperative sociali, reti associative, società di mutuo soccorso*), enti non tipizzati (*associazioni, riconosciute o non riconosciute, fondazioni*) e altri enti (*"altri enti di carattere privato diversi dalle società"*) comprendendo non solo enti quali Comitati o ma anche lasciando lo spazio ad eventuali forme future.

Con questa previsione si manifesta il primo problema per alcune Onlus: in tutte le tipologie di enti delineati il CTS individua quale requisito soggettivo la presenza di un soggetto giuridico, in questo modo, come chiarito dalla Circolare del Ministero del Lavoro n. 9 del 21/04/2022, esclude i TRUST in quanto sono segregazioni patrimoniali, destinati a scopi prestabiliti nell'interesse di un beneficiario, ai quali è stata attribuita una soggettività tributaria, rilevante ai fini della qualifica fiscale di Onlus, ma non una soggettività giuridica.

La circolare dell'Agenzia Entrate n. 38/E del 01/08/2011 infatti ammetteva l'iscrizione dei TRUST nell'anagrafe delle Onlus in virtù del fatto che per l'acquisizione della qualifica di Onlus non era richiesta l'appartenenza a particolari forme giuridiche, per fruire del regime fiscale di favore previsto, era infatti sufficiente che l'ente di carattere privato avesse soggettività ai fini tributari (quindi fosse un soggetto passivo di imposta) e si conformasse alle disposizioni dell'art. 10 D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 (in quanto la connotazione di Onlus è una connotazione fiscale e non civilistica).

La sopraccitata Circolare Ministeriale n. 9 del 21/04/2022 invece chiarisce proprio che, essendo intenzione CTS dare una "regolazione civilistica degli ETS e solo successivamente

prendendone in considerazione il trattamento fiscale”, tale differenza di prospettiva non consente di ricomprendere i TRUST tra gli ETS in quanto sono privi di soggettività giuridica.

Si apre così il primo problema per quei TRUST che avevano ottenuto la qualifica di Onlus che stando alla prassi del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali vengono espressamente esclusi dagli Enti del Terzo Settore. Prima delle modifiche introdotte dalla Legge 4 luglio 2024, le conseguenze derivanti dalla perdita dei requisiti Onlus per mancata iscrizione al RUNTS avrebbero comportato la devoluzione del patrimonio formatosi in costanza di qualifica Onlus. Il Decreto citato “sana” tale posizione poiché l’obbligo di devoluzione del patrimonio incrementale, a seguito della perdita della qualifica di Onlus per abrogazione del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, non si applica ai trust Onlus che potranno continuare ad operare, mentendo “salvo” il loro patrimonio.

È questo un intervento volto a salvaguardare il patrimonio di quei soggetti che, a seguito dell’abrogazione del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 si troveranno nell’impossibilità di conseguire una qualifica, quella di ETS, in continuità sostanziale (in termini di tutela del patrimonio formatosi a seguito di una qualifica fiscale premiale) con quella recata dal D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460.

Situazione analoga, per una specifica fattispecie, a quella che si verifica dall’applicazione del comma 2 dell’art. 4 CTS dove viene esplicitamente indicato chi non può rientrare tra gli ETS specificando che “non” sono enti del Terzo settore:

- le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165,
- le formazioni e le associazioni politiche,
- i sindacati,
- le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche,
- le associazioni di datori di lavoro”

e aggiungendo “nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti”. E’ questa ultima situazione che trova regolamentazione specifica nel DL citato.



Nonostante già nella legge istitutiva delle Onlus al comma 10 D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 fosse prevista una perimetrazione soggettiva con l'esclusione delle medesime categorie di enti (*“Non si considerano in ogni caso Onlus gli enti pubblici, le società commerciali diverse da quelle cooperative, gli enti conferenti di cui alla legge 30 luglio 1990, n. 218, i partiti e i movimenti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro e le associazioni di categoria”*), la grande novità nelle previsioni CTS è quella di fare menzione anche di rapporti di direzione, coordinamento e controllo, allo scopo *“di evitare ogni possibile effetto di aggiramento indiretto della previsione normativa dell'esclusione dal Terzo settore delle categorie¹³”* individuate, che si potrebbe concretizzare attraverso l'individuazione di figure soggettive che se pur formalmente distinte risulterebbero soggette ad un'influenza dominante tale da determinare gli indirizzi di gestione.

La Circolare del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 2243/E del 04/03/2020 interviene proprio per definire cosa si intende dapprima per controllo degli ETS, rimandando a quanto indicato nell'art. 2359 del Codice civile (*«Sono considerate società controllate: 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa. Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi. Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate (in mercati regolamentati)»*) e definendo poi cosa si intenda per direzione e coordinamento.

In questo modo la Circolare Ministeriale individua tre tipologie di controllo:

- controllo interno di diritto;
- controllo interno di fatto;

¹³ Ministero del lavoro e delle politiche sociali, Nota n. 2243 del 04/03/2020.

- controllo esterno di fatto.

Il controllo interno di diritto viene descritto come il controllo stabilito in base alla maggioranza dei voti esercitabili in Organo Assembleare, di indirizzo o Amministrativo che è rinvenibile direttamente dalla lettura dell'Atto Costitutivo o dello Statuto dell'ente (indipendentemente dal tipo di *governance*), allargando la previsione anche al caso di pluralità di soggetti esclusi che non hanno singolarmente la maggioranza, ma vengono ad averla con la sommatoria dei voti.

Per controllo interno di fatto si intende, invece, quel controllo non rilevabile da atto costitutivo o statuto, ma risultante da deliberazioni degli organi in grado di indirizzare l'attività dell'ente, imprimendo così l'indirizzo gestionale dell'ente.

Infine, per controllo esterno di fatto si intende l'insieme dei contratti o accordi tali da esercitare influenza dominante sugli indirizzi gestionali dell'ente da parte dei soggetti esclusi.

Nel definire i concetti di "direzione e coordinamento", la Circolare Ministeriale rimanda poi all'art. 2497 del Codice civile, identificandoli con l'«*Esercizio di una pluralità sistematica e costante di atti di indirizzo idonei ad incidere sulle decisioni dell'ente, cioè sulle scelte strategiche ed operative*» quindi l'insieme di atti in grado di esercitare un'effettiva influenza sulla gestione da parte dell'ente escluso.

Per alcune Onlus il tema del "controllo pubblico" può rappresentare un'ulteriore criticità. Infatti, il comma 10 dell'art 10 del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 si limita all'indicazione puntuale dei soggetti esclusi dalla possibilità di iscriversi all'Anagrafe delle Onlus, senza prevedere l'estensione del perimetro di esclusione anche a quegli enti soggetti a direzione coordinamento e controllo di detti soggetti esclusi. Tale criticità, peraltro, interessa un'ampia platea di soggetti, posto che, negli anni, molti enti hanno acquisito la qualifica di Onlus pur essendo partecipati da enti soggetti ad esclusione o comunque rientranti nel perimetro di esclusione oggi individuato per gli ETS.

Per queste ONLUS è così precluso l'ingresso nel Terzo Settore mettendole di fronte a scelte difficoltose: modificare la governance e le modalità di gestione amministrativa al fine di rientrare nei parametri indicati dall'art. 4 comma 2 CTS, o non iscriversi al RUNTS e affrontare

le difficoltà connesse con la perdita del patrimonio incrementale e delle agevolazioni fiscali fin qui godute.

Anche in questo caso, per sanare una situazione che avrebbe comportato, stante l'impossibilità per la Onlus di proseguire senza soluzione di continuità ad operare in un regime premiale e "vincolato patrimonialmente" come quello recato dal D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, l'obbligo di devolvere il patrimonio formatosi in costanza di qualifica.

Viste le finalità di interesse sociale della maggior parte di questi enti, spesso partecipati da enti pubblici, il D.L. "Disposizioni in materia di politiche sociali e di Enti del Terzo Settore" ha introdotto una soluzione normativa che permette a questi enti di continuare a svolgere l'attività al di fuori del RUNTS, conservando il proprio patrimonio incrementale. Pertanto, alle Onlus che non possano iscriversi al RUNTS a causa di una situazione di direzione e coordinamento o controllo da parte dei soggetti di cui all'art. 4, comma 2, del CTS, tale preclusione "normativa" non integra un'ipotesi di devoluzione del patrimonio per perdita della qualifica così come normata dall'art. 10, comma 1, lett. f) del D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460. L'estensione della "sanatoria" a tale fattispecie opera a condizione che gli statuti delle predette organizzazioni prevedano espressamente lo svolgimento con modalità non commerciali di attività di interesse generale di cui all'art. 5, senza finalità di lucro e che i beni siano destinati stabilmente allo svolgimento delle suddette attività.

In caso di successivo scioglimento per qualsiasi causa, ivi compresa la modifica statutaria volta a sopprimere o modificare le clausole statutarie riguardanti:

- Lo svolgimento di attività di interesse generale;
- L'assenza del fine di lucro;
- La stabile destinazione dei beni;

gli enti devolvono il patrimonio ad altro ente con finalità analoghe, sentito il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ai sensi dell'art. 148, comma 8 del TUIR.

La deroga introdotta volta ad evitare la devoluzione del patrimonio a seguito della perdita della qualifica di Onlus è volta a scongiurare il pericolo maggiore, vale a dire la devoluzione dell'incremento di patrimonio formatosi dalla data di iscrizione dell'ente nell'Anagrafe delle

ONLUS fino al momento della perdita della qualifica di ONLUS (come si legge anche nell'Atto di indirizzo dell'Agenzia delle Entrate del 2008 sull'applicazione dell'art. 10 comma 8 D.Lgs 4 dicembre 1997, n. 460.

L'emendamento non specifica se tale modifica possa avvenire solo con l'eliminazione del regime fiscale delle Onlus -ossia, come già detto ampiamente, alla data di entrata in vigore del regime fiscale del Titolo X del CTS- oppure anche antecedentemente. In via prudenziale e in attesa di specifici pronunciamenti ministeriali, si ritiene conveniente per gli enti in oggetto attendere la "cancellazione" del regime Onlus per poter esercitare la facoltà concessa dall'emendamento.

Occorre, inoltre, sottolineare che il CTS prevede ulteriori ambiti di eccezione, oltre a quelli di esclusione delineati.

Infatti, possono derogare al requisito di indipendenza per come sopra individuato i seguenti enti:

- soggetti operanti nel settore della Protezione Civile;
- i corpi volontari dei vigili del fuoco delle Province autonome di Trento e di Bolzano e della Regione autonoma della Valle d'Aosta,

in quanto entità a forte base volontaristica, organizzate e stabilmente costituite e operanti con continuità nei rispettivi sistemi territoriali.

Possono altresì derogare al requisito di indipendenza, ai sensi del citato art. 4 comma 2, CTS, *"le associazioni o fondazioni di diritto privato ex Ipab derivanti dai processi di trasformazione delle istituzioni pubbliche di assistenza o beneficenza, (..) in quanto la nomina da parte della pubblica amministrazione degli amministratori di tali enti si configura come mera designazione, intesa come espressione della rappresentanza della cittadinanza, e non si configura quindi mandato fiduciario con rappresentanza, sicché è sempre esclusa qualsiasi forma di controllo da parte di quest'ultima"*.

Poiché così come chiarito dalla norma, la nomina da parte dell'ente pubblico in questi casi è una mera designazione in rappresentanza della comunità, non un mandato fiduciario con

rappresentanza, per definire l'eventuale effettivo controllo da parte di un ente pubblico occorre verificare se possa essere inserita nel "gruppo di amministrazione pubblica (D.lgs. 23 giugno 2011, n. 118)".

Dopo aver analizzato quali sono le Onlus che non potranno qualificarsi come ETS per impossibilità, passiamo ad analizzare le motivazioni che possono portare una Onlus a decidere di rimanere fuori dal RUNTS, lasciando poi l'analisi approfondita delle conseguenze alle trattazioni successive.

L'ingresso nel RUNTS porta con sé adempimenti amministrativi, l'obbligatorietà di adottare bilanci conformi alle disposizioni ministeriali e i conseguenti obblighi di deposito, nonché l'obbligo di nomina di organi di controllo o revisione al superamento di determinati limiti stabiliti dal CTS.

Tali motivi potrebbero spingere ad analizzare l'effettiva convenienza all'ingresso nel RUNTS per alcune Onlus.

Per le Onlus, infatti, che non svolgono attività connesse per le quali non godono quindi delle relative agevolazioni fiscali o non godono delle agevolazioni di cui all'art. 150 TUIR comma 1 per talune attività istituzionali, per quelle Onlus che possono comunque contare sull'accesso ai contributi e risorse finanziarie anche senza la qualifica di ETS, per quelle Onlus operanti in taluni settori che comunque hanno previsioni di vantaggio legate al tipo di attività e non al riconoscimento ai fini fiscali, e in tutti i casi in cui la perdita del patrimonio incrementale non costituisca un pericolo (tra i quali anche il caso di assenza di patrimonio da devolvere), così come i relativi risvolti fiscali o di esclusione dall'inserimento tra i beneficiari del 5x1000 non costituiscano un problema, in tutti questi casi non iscriversi nel RUNTS potrebbe essere una scelta praticabile.

A corollario di quanto argomentato in tema di mancato passaggio dall'Anagrafe Onlus al RUNTS, si evidenzia anche l'obbligo di devoluzione del patrimonio formatosi in costanza di qualifica Onlus.



6. Devoluzione del patrimonio incrementale in caso di mancata iscrizione nel RUNTS

Le Onlus che non possono o non vogliono iscriversi nel RUNTS, nonostante la mancata iscrizione non comporti un'ipotesi di scioglimento dell'ente, incorreranno, come già detto, nell'obbligo di devoluzione del patrimonio, ai sensi dell'art 10 comma 1 lettera f del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 fatte salve le "sanatorie" introdotte o già contemplate all'interno dell'art. 4 del D. Lgs. 117 come illustrato nel capitolo precedente.

In tal caso, la mancata iscrizione nel RUNTS comporterà l'obbligo in capo alla "ex Onlus" di devoluzione del proprio patrimonio nei limiti dell'incremento verificatosi nel periodo di detenzione della qualifica fiscale Onlus (patrimonio incrementale). A conferma di quanto esposto, si richiama la circolare 59/E del 31 ottobre 2007 nella quale, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato come *"nell'ipotesi in cui l'ente, pur perdendo la qualifica di Onlus, non intenda sciogliersi, ma voglia continuare ad operare come ente privo della medesima qualifica, lo stesso è tenuto a devolvere il patrimonio, secondo i criteri indicati dall'art. 10, comma 1, lett. f, D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato nei periodi di imposta in cui l'ente aveva fruito della qualifica di Onlus"*.

La *ratio* del dettato normativo è volta ad applicare il vincolo devolutivo alla sola parte che si è accresciuta grazie ai benefici derivanti dalla qualifica di Onlus, facendo salvo l'incremento che si fosse realizzato in forza di altri fattori esterni alla fattispecie fiscale.

Il calcolo per determinare correttamente il "*patrimonio incrementale*" prevede una comparazione dello stesso in considerazione di due momenti temporalmente diversi:

- il patrimonio alla data di acquisizione della qualifica fiscale Onlus;
- il patrimonio alla data della perdita della stessa qualifica, nel caso di specie al momento della mancata adesione al CTS.

L'ente ex Onlus dovrà predisporre un documento rappresentativo, redatto ai sensi dell'art. 20-bis, comma 1, lett. a, del d.P.R. 600/73, della situazione patrimoniale, economica e finanziaria nel momento immediatamente anteriore all'assunzione della qualifica di Onlus e uno analogo



nel momento immediatamente successivo alla perdita della suddetta qualifica (nel caso di specie al 31 dicembre dell'anno precedente all'entrata in vigore del Titolo X CTS, a seguito dell'intervenuta autorizzazione della Commissione europea) .

L'Agenzia per le Onlus ha ritenuto emettere in materia un atto di indirizzo, con delibera n. 128 del 7 maggio 2008, nel quale ha evidenziato come il confronto della situazione patrimoniale potrebbe non essere sufficiente per individuare l'incremento patrimoniale che soggiace al vincolo devolutivo in quanto il confronto dei due documenti (stato patrimoniale iniziale e finale) consente unicamente di operare una differenza aritmetica di quanto detenuto dall'ente ante e post qualifica.

L'elemento di criticità è rappresentato dal fatto che il confronto puramente aritmetico tra i due documenti contabili non permette di stabilire se l'incremento patrimoniale derivi dal regime fiscale agevolato di cui l'ente ha fruito o da altre ragioni non dipendenti dal suddetto regime. Valutazione estremamente complessa, priva di validi supporti tecnici per la determinazione della parte scaturente unicamente dalla fruizione di benefici, che apre il campo a valutazioni soggettive non compatibili con la necessità di determinare un valore certo per poter devolvere il patrimonio incrementale.

Per comprendere meglio le valutazioni da compiere, si rappresentano gli esempi pratici indicati *nell'atto di indirizzo* citato, molto semplici e non forieri di complesse valutazioni, ed in particolare:

- ipotesi di un immobile di proprietà dell'ente anteriormente all'assunzione della qualifica, il cui valore di mercato si sia incrementato nel corso degli anni e che, al momento della perdita di qualifica, risulti iscritto nello stato patrimoniale ad un valore superiore. È evidente, in tale caso, che l'incremento di valore, non avendo alcun legame con il regime fiscale agevolato di cui l'ente ha fruito, non dovrà essere soggetto a devoluzione.
- ipotesi in cui un ente possieda, ante qualifica Onlus, una partecipazione azionaria od un immobile che venga successivamente ceduto realizzando una plusvalenza sul valore iniziale; è evidente che l'incremento conseguito sarà parte del patrimonio preesistente

e non sarà soggetto all'obbligo di devoluzione in quanto non derivante dal regime agevolato di cui l'ente ha fruito.

La complessa procedura per addivenire alla corretta determinazione dei "due patrimoni" necessita anche della determinazione delle rettifiche extracontabili da apportare ai patrimoni netti di raffronto.

Si riportano alcuni casi rilevanti:

- l'avviamento non troverà valorizzazione in quanto nell'ambito di attività non profit non ha normalmente senso asserire l'esistenza di un avviamento positivo nella circostanza della devoluzione;
- i finanziamenti degli associati che si trovano collocati nel passivo della situazione patrimoniale non devono formare oggetto di devoluzione agli enti di cui all'art. 10, c. 1, lett. f), D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 in quanto costituiscono passività dell'ente e non patrimonio netto. Viceversa, gli incrementi di patrimonio netto derivanti da apporti aggiuntivi di fondi di dotazione effettuati nel periodo intercorrente tra la data di assunzione della qualifica di Onlus e la data della perdita di essa, essendosi tradotti in incrementi patrimoniali sarebbero oggetto di devoluzione ad altra Onlus;
- le somme da devolvere ad altra Onlus non saranno deducibili né ai fini IRES né IRAP dalla base imponibile dell'ente che ha perso la qualifica di Onlus, per cui nessun beneficio dovrà essere contabilizzato a questo titolo nel bilancio straordinario di cui si discute.

La valutazione descritta trova poi ulteriore complessità nel caso in cui la Onlus abbia adottato la contabilità per cassa. Considerando la necessità di effettuare delle valutazioni patrimoniali, si pone il problema legato a quanto stabilito dal comma 3 dell'art. 20-bis, del D.P.R. 600/73 che prevede testualmente che *"I soggetti richiamati al comma 1 che nell'esercizio delle attività istituzionali e connesse non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a lire 100 milioni, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'art. 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il rendiconto delle entrate e delle spese complessive, nei termini e nei modi di cui all'art. 20"*.

Per tali realtà, si dovrà allegare alla domanda, un rendiconto delle Entrate e delle Spese complessive, come stabilito dalla norma, alla data di acquisizione della qualifica ONLUS ed alla data della perdita della qualifica stessa che potrebbe non rappresentare l'esatta consistenza del patrimonio incrementale da devolvere. In questo caso il processo valutativo dovrà essere integrato da dati ulteriori non rinvenibili nella mera tenuta della contabilità per cassa. A titolo di esempio si pensi ad un ente che possiede un bene immobile ricevuto "grazie" alla qualifica di Onlus che non troverà evidenza nella contabilità per cassa. Per calcolare il patrimonio incrementale occorrerà considerare anche il valore di detto bene, valorizzato secondo una modalità di valutazione diversa dalla movimentazione finanziaria.

Esaminando, infine, l'aspetto pratico legato alla richiesta del parere sulla devoluzione del patrimonio rivolta al Ministero del Lavoro delle Politiche Sociali ai sensi dell'art. 10, comma 1, lettera f) del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, si rimanda al Modulo TS4)¹⁴. In particolare, si riporta di seguito un elenco comprensivo di tutta la documentazione necessaria all'istruttoria.

Per l'organizzazione che devolve il patrimonio:

- a. atto costitutivo e statuto;
- b. documentazione rappresentativa della situazione patrimoniale dell'associazione devolvente redatta ai sensi dell'art. 20-*bis*, comma 1, lettera a) D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, alla data in cui l'ente ha acquisito la qualifica di Onlus, nonché la medesima documentazione rappresentativa della situazione alla data in cui la qualifica è venuta meno;
- c. dichiarazione sottoscritta dal legale rappresentante dell'associazione devolvente dalla quale risulti quantificato l'eventuale incremento patrimoniale realizzato nel periodo di fruizione della qualifica fiscale di Onlus, che deve essere oggetto di devoluzione, o l'eventuale assenza di incremento patrimoniale;
- d. documentazione che attesti l'autocancellazione o provvedimento emesso dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate che abbia disposto la cancellazione dell'ente dall'Anagrafe unica delle Onlus;

¹⁴ Si veda in calce al presente lavoro il Modulo citato.



- e. Delibera assembleare da cui risulti l'indicazione del beneficiario del patrimonio.

Per l'organizzazione destinataria del patrimonio:

- a. atto costitutivo e statuto;
- b. lettera di accettazione del patrimonio devoluto a firma del legale rappresentante dell'ente/ organizzazione con l'indicazione del patrimonio accettato (il patrimonio accettato deve risultare corrispondente al patrimonio risultante dalla documentazione di cui ai punti 6.1.b. e 6.1.c. dell'ente/organizzazione che perde la qualifica).

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, svolta una prima valutazione potrebbe richiedere all'ente di integrare la documentazione.

Il predetto Ministero applicherà le disposizioni procedurali adottate per l'emissione del provvedimento sulla devoluzione del patrimonio di cui all'art. 3, comma 1, lett. k) del D.P.C.M. 329/01.

Quale ultimo aspetto della disamina condotta nel presente lavoro una breve illustrazione di quale *iter* procedurale attuare per addivenire a una scelta ponderata della sezione del RUNTS alla quale iscriversi.

7. Le Onlus che si iscriveranno al RUNTS una volta entrato in vigore il Titolo X del Codice del Terzo Settore

È essenziale ricordare che ad oggi, le norme di natura fiscali contenute nel CTS risultano applicabili in limitata parte e che, comunque, tali norme interessano anche le Onlus già a partire dal periodo d'imposta 2018 (in quanto ETS transitori così come illustrato nel capitolo 2).

È necessario ricordare, ancora, che per le Onlus, a differenza delle Associazioni di Promozione Sociale (APS) e delle Organizzazioni di Volontariato (ODV) non è prevista una sezione *ad hoc* del RUNTS, in quanto l'attuale qualifica "Onlus" non identifica una tipologia giuridica ma è strettamente legata al regime fiscale di favore di cui agli articoli 10 e seguenti del Dlgs 4

dicembre 1997, n. 460, che verrà appunto meno a partire dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione UE.

Spetterà, dunque, a queste ultime individuare volta per volta, in base alle caratteristiche e al modello organizzativo prescelto, la sezione più confacente alle proprie esigenze.

La scelta della tipologia di ETS che la Onlus intenderà assumere sarà indispensabile per il corretto adeguamento dello Statuto sociale nella "nuova" veste. Tale scelta non è vincolante nel tempo: uno degli aspetti positivi della Riforma è infatti rappresentato dalla possibilità di migrare in altra sezione del RUNTS senza la necessità di devolvere il patrimonio.

La sfida che attende le Onlus in termini di valutazione richiederà di contemperare molteplici variabili che caratterizzano i diversi ETS (corrispondenti alle diverse sezioni del RUNTS) dove un peso rilevante è rappresentato dalla natura giuridica dell'Ente, dalla natura fiscale che potranno assumere sia le Attività di interesse generale (AIG) che l'Ente nel suo complesso, dall'incidenza dell'apporto dei volontari nell'organizzazione e soprattutto dai nuovi adempimenti pubblicitari (tra i quali si ricorda il deposito del bilancio al RUNTS).

Per completezza di valutazione meritano di essere evidenziati gli aspetti favorevoli introdotti dalla Riforma per gli Enti, oggi Onlus, che dovessero scegliere di iscriversi al RUNTS una volta entrato in vigore il Titolo X del CTS.

Di immediata evidenza la possibilità di ampliare il novero delle attività esercitabili sia come attività di interesse generale, considerevole ampliamento dei settori di attività, sia come attività diverse, per le quali, nei capitoli precedenti, sono già state messe in luce le diverse e più ampie possibilità di svolgimento sia sotto un profilo qualitativo che quantitativo delle attività diverse rispetto a quelle connesse.

Il superamento della distinzione tra attività istituzionali e attività connesse che spesso hanno limitato e condizionato l'attività delle Onlus, apre considerevoli opportunità di ampliamento del *business* di questi soggetti con la possibilità di attuare iniziative sino ad oggi vietate, come ad esempio le sponsorizzazioni.

Con favore poi deve essere apprezzato l'allentamento di alcuni limiti che rendevano difficile reperire sul mercato alcune professionalità: l'ente potrà beneficiare di limiti più ampi sul

fronte dei compensi ai lavoratori che oggi non possono eccedere il 20% rispetto ai CCNL per non incorrere nella presunzione di distribuzione indiretta di utili. Con le previsioni di cui all'art. 8 CTS, l'ETS per non cadere in tale presunzione non potrà riconoscere ai propri dipendenti retribuzioni/compensi superiori al 40% rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi, con possibilità di deroga per alcune attività in ragione di comprovate esigenze.

A queste riflessioni occorre aggiungere la scelta della sezione del RUNTS alla quale iscriversi che, oltre alla scelta del tipo di ETS in ragione della natura giuridica rivestita (ODV e APS possono essere solo associazioni), del tipo di *governance* attuate (presenza rilevante o meno di volontari) non può prescindere anche da valutazioni di ordine fiscale.

La natura fiscale dell'ETS, a differenza di quanto illustrato per gli ENC nella prima parte del presente lavoro, non è determinata in funzione del tipo di attività svolta ma attraverso una procedura, recata dall'art. 79 CTS, articolata su due livelli:

- determinazione della natura delle attività di interesse generale svolte (per ogni ambito/settore di attività di interesse generale) in ragione della modalità con la quale le stesse sono svolte (marginalità);
- determinazione della natura fiscale dell'ente "pesando" i proventi (raccolta fondi, AIG svolte con modalità non commerciale, quote associative, proventi figurativi da AIG svolte a titolo gratuito) rispetto ai ricavi (attività diverse, AIG svolte con modalità commerciali) conseguiti in un periodo di imposta (ogni periodo di imposta).

L'iscrizione al RUNTS potrebbe comportare un mutamento di qualifica della Onlus che da ente non commerciale per legge, dovrà determinare la sua natura fiscale sulla base della verifica sopra descritta discendente dai dati di bilancio.

Ma non solo, la natura commerciale o non commerciale dell'ETS sarà pertanto suscettibile di mutamenti "annuali" in ragione dei costi e oneri sostenuti nonché dei ricavi e proventi conseguiti, con una dose di aleatorietà difficile da gestire e con conseguenze non di poco conto sotto il profilo degli adempimenti e della tassazione.

La natura fiscale dell'ETS non è più aprioristicamente determinata ma suscettibile di variazione in ragione della verifica condotta sui dati di bilancio.

Come brevemente illustrato la scelta per le Onlus della sezione alla quale iscriversi comporta una valutazione comparata di tutti gli elementi caratterizzanti i diversi settori dell'art. 46 CTS che non consente la scelta in modo univoco.

Volendo esemplificare potremmo pensare che:

- gli enti oggi Onlus che hanno come finalità primaria quella della raccolta fondi potranno orientarsi alla sezione dedicata agli enti filantropici provvedendo ad adeguare i propri statuti in conformità alle disposizioni degli articoli 37, 38 e 39 CTS;
- gli enti oggi Onlus che coprono i propri costi parzialmente con entrate corrispettive tenderanno a iscriversi al RUNTS come ETS non commerciali, mantenendo attivo annualmente il controllo sia sulla natura non commerciale dell'attività ex art. 79 comma 2 che dell'ente stesso ex art. 79 comma 5;
- gli ETS che fondano la loro attività sull'esercizio di una attività economica a prestazioni corrispettive dovranno attentamente valutare se scegliere la strada dell'ETS con il rischio legato al mutamento di qualifica dell'ente o se scegliere la strada dell'impresa sociale (al netto delle problematiche IVA di cui si dirà nel proseguo).

L'ETS, infatti, sulla base della prevalenza della tipologia delle attività svolte può assumere sia natura commerciale che non commerciale ai sensi e per gli effetti dell'art. 79 CTS.

Questo mutamento di qualifica, ai sensi dell'articolo citato, opera a partire dal periodo di imposta in cui avviene ed esplica i suoi effetti a partire dal primo gennaio dell'anno nel corso del quale vi è stato il mutamento. Al fine di limitare le conseguenze derivanti dall'acquisizione retroattiva della qualifica di ente commerciale (i.e. ricostruzione della contabilità unica in luogo di quella "separata", liquidazione IVA e imposte sulla base dell'unica attività in luogo della sola parte commerciale) il legislatore, consapevole anche delle difficoltà legate ad un approccio di determinazione della natura fiscale nuovo e complesso, ha previsto, per dare modo agli enti di "abituarsi" a tale cambiamento di prospettiva e di verifica, che il mutamento stesso operi dall'anno successivo per i primi due periodi di imposta successivi all'entrata in vigore del citato art. 79 CTS. Decorsi due anni dall'entrata in vigore del Titolo X e lo ribadiamo, dall'applicazione delle nuove regole di determinazione della natura delle attività di interesse generale e dell'ente nel suo complesso, il mutamento opererà a partire dall'anno in cui si verifica. La limitazione temporale, 2 esercizi successivi, è estremamente limitata,

occorrerebbe prevedere, anche a regime, che il mutamento di qualifica operi dall'esercizio successivo a quello nel quale avviene per consentire una corretta gestione fiscale e contabile, tenuto conto che questo "slittamento" non comporterebbe alcun effetto sostanziale negativo sul mutato assetto.

Le problematiche inerenti al mutamento di qualifica sono legate non solo alla tempistica ma anche agli effetti sostanziali in termini di tassazione scaturenti dalla mutata condizione fiscale. Il mutamento di qualifica fiscale realizza una situazione "analoga" a quella che si attua nel caso di trasformazione eterogenea (trasformazione da ente del Libro I a ente del Libro V e viceversa) con la possibilità di vedere applicato in modo estensivo l'art. 171 del TUIR regolante la "sorte" dei beni aziendali nel passaggio tra i due diversi profili fiscali.

Se il passaggio da ente non commerciale a ETS commerciale potrebbe comportare, al più, l'emersione di plusvalenze latenti ai sensi degli articoli 67 e 69 del TUIR, situazione ben più complessa è quella relativa al passaggio da ente commerciale a ETS non commerciale. Infatti, l'art.171 TUIR stabilisce che nel caso di trasformazione da società soggetta all'imposta di cui al Titolo II in ente non commerciale, i beni della società si considerano realizzati in base al valore normale, salvo che non siano confluiti nell'azienda o nel complesso aziendale dell'ente stesso. In quel caso tutti i beni afferenti alla sfera di impresa sarebbero considerati realizzati al valore normale (art. 9 TUIR) con la possibilità di vedere tassato il valore scaturente dalla differenza tra il valore normale e il netto contabile. Tale applicazione estensiva è avvalorata da documenti di prassi, Risoluzione 152/2008 e risoluzione 96/2008.

Di seguito una matrice a doppia entrata delle diverse possibili situazioni.



| OGGI DOMANI | ETS NON COMMERCIALE | ETS COMMERCIALE |
|-----------------------------|--|---|
| ENTE NON COMMERCIALE | Passaggio da ente non commerciale a ETS non commerciale: situazione di continuità fiscale fuori dal regime di impresa. | Passaggio da ente non commerciale a ETS commerciale: mutamento della natura fiscale dell'ente, possibile emersione di plusvalenze latenti artt. 65 e 67 TUIR. |
| ENTE COMMERCIALE | Passaggio da ente commerciale a ETS non commerciale: mutamento della natura fiscale dell'ente, destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio di impresa art. 171 TUIR. | Passaggio da ente commerciale a ETS commerciale: situazione di continuità fiscale, irrilevanza della stessa. |

Il mutamento di qualifica potrebbe operare non solo a livello di ETS ma anche sulle singole attività di interesse generale. Infatti, il primo livello di verifica recato dall'art. 79 è proprio sulle attività di interesse generale. Per qualificare le AIG come attività svolte con modalità non commerciali è necessario che le stesse siano svolte a titolo gratuito o dietro corrispettivi che non superino i costi effettivi. Verifica, anche in questo caso, condotta anno per anno con possibili mutamenti da un anno all'altro.

A questo si aggiunga che operare in pareggio di bilancio sulle AIG o in perdita (commi 2, 2 *bis* art. 79 CTS) realizza una condizione antieconomica che mette in seria difficoltà gli enti che gestiscono attività economiche rilevanti in cui l'equilibrio economico è condizione necessaria per la sopravvivenza dell'Ente.

Alla luce di quanto illustrato si evidenzia anche la necessità di una valutazione prospettica secondo le nuove regole di sistema, recate dall'art. 79 CTS, effettuata sulla base dei dati di bilancio oggi disponibili, circa i vantaggi/svantaggi derivanti dall'eventuale perdita in corso d'anno della qualifica di ETS non commerciale, in particolar modo in termini di minori ricavi, ad esempio per il venir meno di convenzionamenti/accreditamenti riservati a ETS non commerciali e maggiori costi per la perdita di eventuali benefici fiscali.

Allorquando si riscontri che l'attività principale di interesse generale sia esercitata in forma di impresa con realizzo di avanzi di gestione, specie con una presenza significativa di personale dipendente, in alternativa all'ETS commerciale, che non gode di regimi fiscali agevolativi, la Onlus potrebbe valutare l'opzione della scelta di inquadramento quale Impresa sociale.

A fronte di un impianto fiscale come quello recato dall'art. 79 CTS per la generalità degli ETS, si contrappone quello previsto per l'impresa sociale per la quale la natura commerciale è assodata, ma alla quale sono riservate importanti detassazioni sull'utile prodotto.

L'impresa sociale, ente del Terzo settore di cui alla sezione d) dell'art. 46 CTS, è un ente commerciale che svolge un'attività economica per la quale, ai sensi dell'art. 18 del D.lgs. 3 luglio 2017, n. 112 è prevista una detassazione totale del reddito prodotto (sulla falsa riga di quanto previsto per le cooperative sociali, anch'esse imprese sociali di diritto)¹⁵.

La scelta dell'impresa sociale, per quelle Onlus che gestiscono attività economiche complesse, potrebbe essere la maggiormente tutelante rispetto al rischio di vedere mutata la natura fiscale dell'ente in ragione dei dati di bilancio prodotti (per i quali non vi è, nella caratterizzazione del ciclo economico degli enti, un perfetto controllo sui proventi conseguibili – si pensi alla raccolta fondi) ma che sconta alcune restrizioni in ordine alle agevolazioni usufruibili.

L'aspetto più importante in questo senso è legato all'impossibilità, nel testo oggi licenziato dal legislatore italiano ma oggetto di possibile modifica, di applicare l'esenzione IVA su talune fattispecie di prestazioni.

Ci si riferisce, in particolare, alla possibilità di erogare prestazioni esenti per le attività di cui ai seguenti punti:

- 15) le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati, effettuate da imprese autorizzate e da enti del Terzo settore di natura non commerciale;
- 19) le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da enti del Terzo settore di natura non commerciale, compresa la somministrazione di

¹⁵ Anche l'art. 18 D.lgs. 3 luglio 2017, n. 112 non è ancora entrato in vigore poiché attende, al pari del Titolo X del CTS, l'autorizzazione europea.



medicinali presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali;

- 20) Le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da enti del Terzo settore di natura non commerciale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale. Le prestazioni di cui al periodo precedente non comprendono l'insegnamento della guida automobilistica ai fini dell'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B;
- 27-ter le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste all'art. 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da enti del Terzo settore di natura non commerciale.

Nella formulazione *ante* modifica recata dall'art. 89¹⁶ del D.lgs. 117/217 la previsione esentativa era riservata alle Onlus. Nel nuovo testo, che lo ricordiamo entrerà in vigore dal 1° gennaio dell'esercizio successivo all'autorizzazione della Commissione Europea, il legislatore delegato ha previsto non semplicemente la presenza del nuovo soggetto ETS (anche alla luce dell'abrogazione del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 con la scomparsa delle Onlus) ma ha richiesto che lo stesso abbia natura di ETS non commerciale. L'indicazione della natura non

¹⁶ Il capoverso dell'art. 89, comma 7 così dispone: "Al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono apportate le seguenti modificazioni: [...] b) all'art. 10, primo comma, ai numeri 15), 19), 20) e 27-ter), la parola «Onlus» è sostituita dalle seguenti: «enti del Terzo settore di natura non commerciale»"



commerciale del soggetto destinatario della norma esentativa è fattispecie non riscontrabile nel testo dell'art. 132 del Trattato UE 2006/112/CE, che si limita a prevedere la natura non lucrativa del soggetto che pone in essere l'operazione esente, a prescindere dalla natura fiscale rivestita dallo stesso.

Questo aspetto legato alla possibilità per le Onlus, che dovranno scegliere in quale sezione iscriversi, di continuare senza soluzione di continuità ad applicare l'esenzione sulle operazioni di cui ai punti precedenti dell'art. 10 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, costituisce l'elemento di maggior criticità nella scelta dell'impresa sociale.¹⁷

Laddove la scelta ricadesse sull'impresa sociale, l'ente dovrà adeguare il proprio Statuto alle disposizioni del Dlgs 3 luglio 2017, n. 112, provvedendo all'iscrizione dell'ente nel Registro imprese. Un ulteriore elemento da considerare nella scelta dell'impresa sociale riguarda il coinvolgimento di volontari nell'attività e il tema del coinvolgimento dei lavoratori:

- se la Onlus si avvale in modo determinante dell'attività dei volontari, l'impresa sociale può avvalersi del loro apporto in misura complementare e non sostituiva rispetto ai parametri di impiego di operatori professionali previsti dalle disposizioni vigenti e, in ogni caso, il loro impiego è limitato nella misura massima del 50% rispetto ai lavoratori¹⁸;
- particolarmente delicato è altresì l'art. 11 comma 4 del D.lgs. 3 luglio 2017, n. 112 laddove prevede che:

“Gli statuti delle imprese sociali devono in ogni caso disciplinare:

a) i casi e le modalità della partecipazione dei lavoratori e degli utenti, anche tramite loro rappresentanti, all'assemblea degli associati o dei soci;

b) nelle imprese sociali che superino due dei limiti indicati nel primo comma dell'art. 2435-bis del c.c. ridotti della metà, la nomina, da parte dei lavoratori ed eventualmente degli utenti di almeno un componente sia dell'organo di amministrazione che dell'organo di controllo.”

¹⁷ Ovviamente per quelle Onlus che operano nei settori di cui ai punti modificati dell'art. 10 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

¹⁸ Art. 13, c. 2 e 2-bis D.lgs. 3 luglio 2017, n. 112.



Il coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e degli altri soggetti interessati all'attività dell'Impresa sociale teso a rendere tali soggetti influenti sulle decisioni imprenditoriali, rappresenta un'assoluta novità nel nostro ordinamento ed è un aspetto con il quale le realtà non profit non sono "abituata" a confrontarsi (soprattutto nel mondo delle fondazioni).

Dalla breve disamina condotta, le Onlus sono i soggetti che a seguito dell'introduzione CTS, si trovano a dovere operare scelte "lontane" da quello che è stato il loro "status" sino ad oggi con valutazioni e ricadute sostanziali.

Le variabili in gioco sono molteplici e richiedono una procedura in grado di evidenziare costi e benefici di ciascuna possibile opzione: ciò vale, lo ribadiamo, non solo sotto un profilo fiscale per il quale abbiamo cercato di porre in luce le criticità, bensì anche sotto molteplici altri aspetti che spaziano dalla governance, alla presenza di lavoratori dipendenti, ai volontari, al convenzionamento/accreditamento delle AIG che possono modificare in modo sensibile le valutazioni di opportunità.

7.1. TABELLA AGEVOLAZIONE IRAP A LIVELLO DI SINGOLA REGIONE/PROVINCIA AUTONOMA¹⁹

Emilia Romagna (art. 14, L.R. 17/2023)

L'aliquota agevolata (art. 7, comma 1, L. 48/2001) è riconosciuta alle Onlus iscritte al RUNTS e alle Odv. L'aliquota agevolata è del 3,5% e si riferisce *“limitatamente all'attività istituzionalmente esercitata”*.

Sono pertanto esclusi gli ETS che non provengono dall'Anagrafe delle Onlus o dal Registro del volontariato o, ancora, che non si sono iscritti alla sezione Odv.

Sicilia (art. 81, L.R. 3/2024)

L'esenzione prevista dall'art. 7, comma 5, L.R. 2/2002 per Onlus (incluse le Odv), Aps e cooperative sociali viene allargata a tutti gli ETS, a esclusione delle imprese sociali costituite in forma di società.

Friuli Venezia Giulia (art. 11, L.R. 13/2023)

L'esenzione Irap prevista originariamente per le Onlus (L.R. 2/2006) è stata estesa a tutti gli ETS, cooperative sociali incluse, a eccezione delle imprese sociali costituite in forma di società.

Abruzzo (art. 20, L.R. 4/2024)

Aps e Odv trasigrate nel RUNTS sono esenti dall'Irap e ugualmente le Onlus iscritte all'Anagrafe delle Onlus; nulla si dice delle Onlus iscritte al RUNTS e degli altri ETS che pertanto non sono ammessi all'esenzione.

Puglia (art. 112, L.R. 37/2023)

L'esenzione è riconosciuta in continuità alle Onlus iscritte all'Anagrafe (L.R. 7/2002); alla platea degli esentati si aggiungono le Odv, le Aps e gli enti filantropici - limitatamente alle loro attività non commerciali – oltre le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società.

¹⁹ Carlo Mazzini, “L'IRAP e le macchie di leopardo”, Associazioni e Sport n. 4/2024 pag. 21.

Valle d'Aosta (art. 3, L.R. 37/2021)

Come le Onlus ancora iscritte all'Anagrafe delle Onlus, così tutti gli ETS – incluse le cooperative sociali – a eccezione delle imprese sociali costituite in forma di società sono esentati dal pagamento dell'Irap.

Sardegna (art. 155, L.R. 9/2023)

Sono esentate dal pagamento dell'Irap (L.R. 3/2003) le Onlus iscritte nell'Anagrafe tenuta dall'Agenzia delle entrate e quelle che si sono iscritte al RUNTS; inoltre sono esentate le Odv e le Aps, purché l'ente possa qualificarsi come ente non commerciale.

Lombardia (art. 5, L.R. 9/2023)

Viene riconosciuta l'esenzione per le Odv e le Onlus (L.R. 10/2003) e per le Onlus che si sono iscritte al RUNTS uscendo così dall'Anagrafe omonima.

Provincia autonoma di Bolzano (art. 9, L.P. 18/2023)

Ammessi all'esenzione tutti gli ETS a esclusione delle imprese sociali costituite in forma di società.

Basilicata (art. 11, L.R. 3/2024)

Anche qui viene allargata l'esenzione originariamente prevista per le sole Onlus (L.R. 10/2022) a tutti gli ETS, incluse le cooperative sociali eccezione fatta per le imprese sociali costituite in forma di società.

Piemonte (art. 1, L.R. 33/2023)

Nella nuova norma regionale si prevede una differenziazione per ambiti di attività, e in particolare l'azzeramento dell'Irap per gli ETS – incluse le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società – che realizzano attività nei settori dei servizi sociali, della sanità e in quello dei servizi socio-sanitari.

Le Onlus ancora iscritte all'Anagrafe e quelle che hanno optato per il RUNTS possono continuare ad accedere alla norma precedente (L.R. 9/2007) che prevedeva l'esenzione dall'Irap per dette organizzazioni che si occupano esclusivamente di assistenza educativa sociale e sanitaria.