

IL CODICE DEL TERZO SETTORE

Il 3 agosto 2017 è entrato in vigore il Decreto legislativo 3 luglio 2017 n. 117 (il **Codice del terzo Settore - CTS**), che raccoglie in un unico testo legislativo la complessa ed articolata disciplina dedicata a tutti quegli enti che esercitano, in via esclusiva o principale, un'attività di interesse generale, senza scopo di lucro, per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (disciplina in precedenza assai frammentata e ricavabile da diverse fonti normative non sempre coordinate tra di loro).

Il CTS introduce un doppio binario per gli Enti senza scopo di lucro:

- da una parte quelli che, possedendo tutti i requisiti richiesti dal D.lgs 117/2017, intendono soggiacere alla nuova disciplina e che quindi vengono riconosciuti a tutti gli effetti come Enti del Terzo Settore (tant'è che nella denominazione debbono obbligatoriamente inserire l'indicazione di Ente del Terzo Settore ovvero l'acronimo ETS)

- dall'altra parte quelli che invece non intendono ricondursi alla nuova disciplina ovvero che non presentano tutti i requisiti richiesti dal D.lgs 117/2017 per essere qualificati come ETS, che resteranno disciplinati dalle norme del Codice civile (ma non più dalle normative speciali, portanti il più delle volte facilitazione e/o agevolazioni di carattere gestionale e fiscale, essendo comunque prevista dal d.lgs 117/2017 l'abrogazione delle attuali leggi in tema di ONLUS, di Organizzazioni del volontariato, di associazioni di promozione sociale, ecc.; l'abrogazione delle disposizioni in tema di ONLUS, peraltro, è prevista non con decorrenza immediata ma solo dal momento in cui diverranno definitive tutte le disposizioni in materia di agevolazioni fiscali previste dal Titolo X del d.lgs 117/2017)

Il d.lgs 117/2017 (Codice del terzo Settore - CTS) prevede tutta una serie di **facilitazioni ed agevolazioni** a favore degli Enti del terzo Settore; in particolare:

- il Titolo VIII del d.lgs 117/2017 prevede particolari agevolazioni in tema di **"promozione e sostegno degli ETS"** (ad es. art. 70 in tema di strutture ed autorizzazioni temporanee per manifestazioni pubbliche; art. 71 relativo alle deroghe alle disposizioni urbanistiche con riguardo ai locali utilizzati, ecc.; art. 72 relativo al fondo per il finanziamento di progetti ed attività di interesse generale nel terzo settore; art. 73 relativo alle altre risorse finanziarie specificamente a sostegno degli ETS, ecc. ecc.);

- il Titolo IX del d.lgs 117/2017 disciplina **i titoli di solidarietà** degli ETS e altre forme di **finanza sociale**;

- il Titolo X del d.lgs 117/2017 prevede particolari **agevolazioni fiscali** (sia riguardanti le imposte dirette che le imposte indirette che le imposte locali).

Gli enti che vorranno acquisire lo *status* di ETS ed avvalersi delle agevolazioni e/o facilitazioni previste dal CTS, dovranno **adeguarsi alle disposizioni** dettate dal Codice suddetto; in



particolare dovranno essere osservate le prescrizioni discendenti dai seguenti articoli del d.lgs 117/2017:

- artt. 5 e 6 inerenti le attività esercitabili dagli ETS
- art. 7 in tema di raccolta fondi
- art. 8 sulla destinazione del patrimonio ed assenza dello scopo di lucro
- art. 9 sulla devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento
- art. 12 relativo alla denominazione sociale
- artt. 13 e 14 – sulle modalità di redazione del bilancio e di tenuta delle scritture contabili
- art. 16 in ordine alla disciplina dei rapporti di lavoro negli ETS
- art. 17 sul volontariato e sulle attività di volontariato
- art. 18 in tema di assicurazione obbligatoria dei volontari

Inoltre le associazioni e le fondazioni del Terzo Settore **dovranno adeguare i loro statuti** a quelle che sono le prescrizioni poste nel Titolo IV del d.lgs 117/2017 ed in particolare nei seguenti articoli:

- art. 21 relativo al contenuto dell'atto costitutivo e dello statuto
- art. 23 relativo alla procedura di ammissione ed al carattere aperto delle associazioni (e delle fondazioni di partecipazione)
- art. 24 relativo alla disciplina delle assemblee delle associazioni (e delle fondazioni di partecipazione)
- art. 25 relativo alle competenze inderogabili dell'assemblea delle associazioni (e delle fondazioni di partecipazione)
- artt. 26, 27, 28, 29 relativi all'organo di amministrazione delle associazioni e delle fondazioni (nomina, rappresentanza, conflitto di interesse, responsabilità, denuncia al tribunale, ecc.)
- art. 30 relativo all'organo di controllo ed alle condizioni per la sua nomina obbligatoria (ad esempio nelle fondazioni è sempre obbligatorio nominare un organo di controllo anche monocratico)
- art. 31 relativo alla revisione legale dei conti ed alle condizioni per la nomina obbligatoria del revisore (ad esempio nelle fondazioni è sempre obbligatorio nominare un revisore legale dei conti a meno che almeno un componente dell'organo di controllo sia iscritto nel registro dei Revisori legali dei conti e quindi la revisione sia esercitata dall'organo di controllo stesso).

L'ENTRATA IN VIGORE DELLA DISCIPLINA FISCALE DEGLI ETS

L'art. 104, c. 2, del CTS stabilisce che *“Le disposizioni del titolo X, salvo quanto previsto dal comma 1, si applicano agli enti iscritti nel Registro Unico nazionale del Terzo Settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto registro”*

La piena operatività della disciplina fiscale (Titolo X del CTS) è stata subordinata dal suddetto art. 104, c. 2, CTS (in relazione anche a quanto disposto dal comma 1 espressamente richiamato) a due distinte condizioni:

- a) il rilascio dell'autorizzazione della Commissione Europea
- b) l'attivazione del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), presso il quale debbono essere iscritti gli Enti che possono fruire della normativa in oggetto.

La seconda condizione (quella di cui sub b) si è realizzata nel corso del periodo di imposta 2021. Il RUNTS, istituito Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 106/2020 del 15 settembre 2020 pubblicato in G.U. n. 261 del 21 ottobre 2020 è, infatti, divenuto operativo con decorrenza 23 novembre 2021 (Decreto Direttoriale del Ministero del Lavoro 26 ottobre 2021 n. 561)

Manca ancora, invece, l'autorizzazione della Commissione europea.

Pertanto, la disciplina fiscale quale sopra illustrata, diverrà pienamente operativa a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea (art. 104, c 2) (di seguito il «Giorno X»). La stessa decorrenza è prevista per le disposizioni fiscali che prevedono modificazioni o abrogazioni di norme vigenti prima dell'entrata in vigore del CTS (art. 5sexies D.L. 16.10.2017 n. 148 conv. Legge 4.12.2017 n. 172)

Il «GIORNO X»: si presume che la disciplina fiscale del CTS possa entrare in vigore dal 1° **gennaio 2026** semprechè entro tale termine sia stata ottenuta l'autorizzazione della Commissione Europea e posto che il RUNTS è divenuto operativo nel corso dell'anno 2021.

La disciplina "anticipata"

Pertanto, parte della disciplina fiscale, oltre alla disciplina in tema di finanza sociale, e più precisamente:

- (i) la disciplina in tema di finanza sociale dettata dall'**art. 77** (Titoli di solidarietà) e dall'**art. 78** (regime fiscale sul *social lending*)
- (ii) la disciplina in materia fiscale dettata dall'**art. 81** (Social bonus), dall'**art. 82** (disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali), dall'**art. 83** (detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali), dall'**art. 84, comma 2** (esenzione da imposta del reddito di immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciali di organizzazione di volontariato), dall'**art. 85, comma 7** (esenzione da imposta del reddito di immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciali di associazioni di promozione sociale).

è già applicabile, in via anticipata rispetto a "Giorno X" (di seguito la "disciplina anticipata") e più precisamente risulta applicabile:

A) **dal 1° gennaio 2018**, con riguardo:

- alle ONLUS iscritte negli appositi registri,
- alle Organizzazioni di Volontariato (OdV) iscritte negli appositi registri;
- alle Associazioni di promozione sociale (ApS), iscritte negli appositi registri.

B) **dal 23 novembre 2021**, ossia a decorrere dalla data di operatività del RUNTS, agli enti del Terzo Settore già **iscritti nel RUNTS**.

Così dispone l'art. 104, comma 1, del CTS, nel testo modificato dall'art. 26 del D.L. 21 giugno 2022 n. 73 convertito con legge 4 agosto 2022, n. 122.



La restante parte della disciplina in materia fiscale dettata dall'art. 79 (disposizioni in materia di imposte sui redditi), dall'art. 80 (regime forfetario degli enti del Terzo settore), dall'art. 84 (escluso il comma 2) (regime fiscale delle organizzazioni di volontariato), dall'art. 85 (escluso il comma 7) (regime fiscale delle associazioni di promozione sociale), dall'art. 86 (regime forfetario per le attività commerciali svolte delle associazioni di promozione sociale e delle organizzazioni di volontariato), dall'art. 87 (tenuta e conservazione delle scritture contabili degli Enti del terzo settore), sarà invece applicabile a decorrere dal "GIORNO X".

Gli adeguamenti statutari

Per le **OdV e le ApS** è già stata attuata a partire dal 23 novembre 2021 la trasmigrazione dei dati al RUNTS per cui detti enti hanno dovuto già adeguare i propri statuti al CTS ai fini della trasmigrazione suddetta (come in appresso meglio precisato).

Per le **ONLUS** (associazione e fondazioni) si applica la disposizione dell'art. 101, comma 2 del CTS per cui continua ad applicarsi la disciplina dettata dal decreto legislativo 4/12/1997 n. 460, senza che vi sia la necessità di adeguamento degli statuti

- per gli **Enti potenzialmente ETS** (ma non attualmente iscritti ai registri delle ONLUS, OdV o ApS) non si applica la disposizione dell'art. 101, comma 2. Un eventuale adeguamento dello statuto al CTS con conseguente iscrizione al RUNTS, consentirebbe a detti Enti di avvalersi della "disciplina anticipata" (per l'applicabilità dell' restante disciplina del Titolo X del CTS si dovrà comunque attendere la Autorizzazione della Commissione Europea.

E' invece scaduto il termine (31 dicembre 2023, termine così fissato, a seguito di più proroghe, l'ultima delle quali disposta dall'art. 9, c. 3-bis D.L. 29.12.2022 n. 198 convertito con legge 24.02.2023 n. 14) fissato dall'art. 101, comma 2 del CTS entro il quale ONLUS, OdV e ApS potevano modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria al fine di adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o al fine di introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria.

ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO (OdV) e ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE (ApS)

Per tali enti vi era la necessità di adeguamento degli statuti in quanto l'art. 102, c. 1, CTS ha abrogato, con decorrenza 3 agosto 2017, le leggi 11/08/1991, n. 266 (relativa alle OdV) e 07/12/2000, n. 383 (relativa alle ApS), privando, pertanto, tali enti di disciplina sostanziale.

Per questi Enti è stata nel frattempo completata la **procedura di trasmigrazione** dai vecchi registri nel RUNTS (divenuto operativo con decorrenza 23 novembre 2021) il tutto così come previsto e disciplinato dall'art. 54 del CTS, dal Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 106/2020 del 15 settembre 2020 e dal Decreto Direttoriale del Ministero del Lavoro n. 561 del 26 ottobre 2021. Il procedimento di trasmigrazione, giusta quanto disposto in quest'ultimo Decreto, si è snodato in due fasi:

-- **entro il 21 febbraio 2022** i competenti uffici delle regioni e province autonome hanno comunicato al RUNTS in via telematica i dati in loro possesso delle OdV e delle ApS già iscritte nei rispettivi registri e hanno trasferito, sempre telematicamente, al RUNTS, ai fini del deposito copia degli atti costitutivi e degli statuti in loro possesso.



-- entro i successivi 180 giorni, termine, peraltro, sospeso per tutto il periodo dal 1 luglio 2022 al 15 settembre 2022 ex art. 25-bis D.L. 73/2022 conv. con L. 122/2022, e pertanto entro il **7 novembre 2022**, ciascun ufficio competente del RUNTS, prese in carico le informazioni di propria competenza disponibili sulla piattaforma automatica, ha proceduto a verificare le posizioni dei singoli enti; nel caso in cui la verifica dei requisiti si fosse conclusa positivamente, l'ufficio competente del RUNTS con apposito provvedimento ha disposto l'iscrizione dell'ente nella sezione corrispondente. Il provvedimento è stato comunicato all'ente interessato. Nel caso in cui dalla verifica dei requisiti sono invece emersi motivi ostativi all'iscrizione, l'ufficio competente del RUNTS ne ha dato comunicazione all'ente, assegnandogli rispettivamente dieci giorni per formulare eventuali controdeduzioni o per manifestare la propria intenzione di procedere alla regolarizzazione della situazione e sessanta giorni per dare prova dell'avvenuta regolarizzazione. Pertanto, a fronte della richiesta di regolarizzazione le OdV e le ApS dovevano adottare ulteriori modifiche statutarie, il tutto entro il **7 gennaio 2023**. L'omesso riscontro entro dieci giorni o la mancata regolarizzazione entro il 7 gennaio 2023 costituiva causa di mancata iscrizione dell'ente nel RUNTS. Della decisione finale dell'Amministrazione ha dato comunicazione all'ente.

ONLUS (Associazioni & Fondazioni)

La Circolare del Ministero Lavori e delle Politiche Sociali n. 13 del 31 maggio 2019 stabilisce che la previsione dell'art. 54 del CTS (trasmigrazione dei registri esistenti) non riguarda le ONLUS in ragione dell'eterogeneità delle forme organizzative sussunte all'interno di detta qualifica fiscale (associazioni, fondazioni, ecc.) che impedisce la diretta riconduzione di queste ultime in unica sezione del RUNTS. Pertanto, diversamente da quanto previsto per le OdV e le ApS, il passaggio al RUNTS delle ONLUS non è automatico, ma può avvenire solo su istanza dell'ente interessato. A tal riguardo l'art. 34 del Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 106/2020 del 15 settembre 2020, istitutivo del RUNTS, prevede che gli enti iscritti nell'anagrafe delle ONLUS al giorno antecedente il termine di attivazione del RUNTS stesso (ossia alla data del 22 novembre 2021) ed inseriti nell'apposito elenco che l'Agenzia delle Entrate ha dovuto predisporre entro i 30 gg. successivi al provvedimento di attivazione del RUNTS (e quindi entro il 23 dicembre 2021), possono presentare all'Ufficio del RUNTS territorialmente competente la domanda di iscrizione, indicando la Sezione del RUNTS, nella quale intendono essere iscritti, e ciò sino al **31 marzo** del periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea; in pratica, per il passaggio delle ONLUS al RUNTS, il termine da osservare, per non decadere dalle agevolazioni godute in base alla disciplina dettata dal decreto legislativo 4/12/1997 n. 460, è il **31 marzo** successivo al "GIORNO X" (se il "GIORNO X", sarà, come è prevedibile, il **1 gennaio 2026** il termine ultimo per l'iscrizione delle ONLUS al R.U.N.T.S. sarà il **31 marzo 2026**). Per le ONLUS la verifica della conformità del nuovo statuto al CTS dovrà essere condotta dall'ufficio del RUNTS territorialmente competente nell'ambito del procedimento di iscrizione della ONLUS al RUNTS.

Di conseguenza per le ONLUS (associazioni e/o fondazioni) non vi è stata e non vi è tuttora l'esigenza di un adeguamento immediato degli statuti in quanto la disciplina in tema di ONLUS, dettata dal Dlgs 4 dicembre 1997 n. 460 continuerà ad applicarsi sino al «GIORNO X». Non è stata disposta, come per le OdV e le ApS, l'abrogazione immediata della disciplina ONLUS. L'abrogazione del Dlgs 460/1997 è prevista dall'art. 102, c. 2, CTS con decorrenza dal termine di cui all'art. 104, c. 2, CTS (periodo di imposta successivo all'approvazione della Commissione



Europea, ossia dal «GIORNO X») mentre con il D.M. 106/2020 del 15/09/2020 è stato concesso alle ONLUS un ulteriore termine (sino al 31 marzo successivo al «GIORNO X») per richiedere l'iscrizione al RUNTS e non decadere dai benefici fiscali goduti come ONLUS (si rammenta che a norma dell'art. 101, c. 8, del CTS la perdita della qualifica di ONLUS, a seguito dell'iscrizione al RUNTS, non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente che comporterebbe altrimenti l'obbligo di devoluzione del patrimonio ad altre ONLUS o a fini di pubblica utilità). In particolare, l'art. 12 del D.M. 106/2020 del 15/09/2020 stabilisce che qualora la richiesta di iscrizione al RUNTS venga effettuata entro il 31 marzo successivo al «GIORNO X» e la procedura di iscrizione al RUNTS si completi nel corso del periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea, la qualifica di ETS si intenderà acquisita, in caso di esito positivo, a decorrere dall'inizio del predetto di imposta. E' prevista una sorta di retroattività: se la richiesta di iscrizione al RUNTS viene fatta entro il 31 marzo successivo al «GIORNO X» l'ente, una volta completato l'iter di iscrizione, si intende soggetto alla disciplina del CTS (ed in particolare all'intera disciplina fiscale dettata per gli ETS) sin dal «GIORNO X».

Nella Circolare CNCDEC di aprile 2019, si è avuto modo di osservare che per le ONLUS, a differenza delle OdV e ApS, per le quali la disciplina di riferimento risulta abrogata dal 3 agosto 2017 (art. 102, c. 1 CTS), la norma del 101, c. 2, suddetta, appare superflua, in quanto le ONLUS rimangono soggette in ogni caso al D.lgs 460/1997 sino alla sua differita abrogazione definitiva (art. 102, c. 2).

Per le ONLUS, pertanto, si possono prospettare le seguenti **due alternative**:

-- o procedere all'adeguamento dello statuto ed alla conseguente richiesta di iscrizione al RUNTS **dopo il «GIORNO X»** (prevedibilmente dopo il **1 gennaio 2026**) ed **entro il 31 marzo** susseguente (prevedibilmente entro il **31 marzo 2026**), potendo comunque detti enti fruire della disciplina di favore di cui al D.lgs 460/1997 sino al «GIORNO X» e della disciplina di favore del CTS a partire dal «GIORNO X» (per effetto del meccanismo di retroattività previsto dall'art. 34, c. 12, del D.M. 106/2020 del 15/09/2020);

-- ovvero da un lato procedere all'adeguamento dello **statuto prima del «GIORNO X»** (prevedibilmente il **1 gennaio 2026**) e dall'altro richiedere **l'iscrizione al RUNTS dopo il suddetto «GIORNO X»** ma entro il 31 marzo susseguente (prevedibilmente il **31 marzo 2026**), potendo così detti enti comunque fruire della disciplina fiscale di favore di cui al D.lgs 460/1997 sino al momento della piena operatività della disciplina fiscale dettata dal CTS; se richiedessero l'iscrizione al RUNTS prima del «GIORNO X» non potrebbero invece più fruire della disciplina fiscale di favore di cui al D.lgs 460/1997 (in quanto a norma dell'art. 34, c. 13, del D.M. 106/2020 del 15/09/2020, gli enti che ottengono l'iscrizione al RUNTS sono cancellati dall'Anagrafe delle ONLUS); potrebbero solo fruire della "disciplina anticipata" che l'art. 104, c. 1, del CTS, nel testo da ultimo modificato dall'art. 26 del D.L. 21.6.2022, n. 73, ritiene applicabile anche in mancanza dell'autorizzazione della Commissione U.E. agli ETS già iscritti al RUNTS. In questo secondo caso (adeguamento dello statuto prima del «GIORNO X») si dovrà, peraltro, ricorrere alla tecnica redazionale del «doppio statuto»: quello attuale destinato a rimanere in vigore sino al «GIORNO X» (per consentire all'ente di mantenere sino a tale data la qualifica di ONLUS e l'iscrizione al relativo registro) e quello adeguato destinato ad entrare in vigore con decorrenza dal «GIORNO X» (e finalizzato al conseguimento dell'iscrizione al RUNTS). Questa è anche la soluzione presa in



considerazione nella Circolare del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 20 del 27.12.2018 ove si prevede che:

1. Per le ONLUS la relativa disciplina rimarrà in vigore sino a quando non troveranno applicazione tutte le disposizioni fiscali del titolo X CTS ossia dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione UE (il «GIORNO X» di cui all'art. 104, c. 2).
2. Le ONLUS possono adeguare gli statuti subordinandone l'efficacia alla decorrenza del termine dell'art. 104, c.2.
3. Viene riconosciuta la possibilità del «doppio statuto».