

RIFORMA In questo periodo sono in atto le verifiche che porteranno all'iscrizione degli enti "trasmigrati" in regola con tutti i necessari adempimenti, oppure alla richiesta di eventuali integrazioni ai fini dell'iscrizione

Il grande salto delle Onlus nel Registro unico del Terzo settore

PAOLO ALESSANDRO
PESTICCIO

Con l'avvio del RUNTS (Registro Unico Nazionale del Terzo Settore) il 23 novembre 2021, a seguito dell'emanazione del decreto direttoriale n. 561/2021, è stato avviato il processo di implementazione del nuovo Registro. Tale decreto ha individuato, nella data del 23 novembre 2021, il momento d'inizio per il trasferimento al nuovo RUNTS dei dati degli enti presenti nei Registri OdV e APS (compreso il Registro nazionale delle APS). Mentre si scrive, il periodo previsto per il trasferimento di tali dati è terminato e si assiste ad un nuovo periodo della durata 6 mesi (con inizio al 21 febbraio e termine al 20 agosto del 2022) necessario alla verifica dei requisiti dei singoli soggetti "trasmigrati" per attestare il rispetto degli adempimenti richiesti per il nuovo RUNTS.

Le verifiche in atto porteranno, dunque, all'iscrizione degli enti "trasmigrati" che siano in regola con tutti necessari adempimenti oppure alla richiesta di eventuali integrazioni ai fini dell'iscrizione o, infine, al perfezionarsi dell'iscrizione per "silenzio assenso", ove siano trascorsi i 180 giorni previsti, senza che nessuna notizia ulteriore sia giunta all'ente da parte del Registro di competenza.

Inoltre, l'avvio del RUNTS ha aperto la possibile iscrizione nello stesso per enti, costituiti o da costituirsi, anche privi delle qualifiche sopra richiamate, che volessero accedere alla qualifica ETS nelle sue differenti sezioni, avendone ovviamente i requisiti.

Onlus. Un altro passo verso l'ETS. Per le Onlus, il comma 7 dell'articolo unico del citato decreto direttoriale n. 561/2021 ha specificato che «*le modalità attraverso cui l'Agenzia delle entrate effettuerà gli adempimenti di cui all'articolo 34, commi 1 e 2*» del D.M. n. 106/2020 saranno oggetto di separata comunicazione, «*anche ai fini della presentazione delle richieste di iscrizione al RUNTS da parte degli enti iscritti all'Anagrafe delle Onlus*».

A tal proposito, il 28 marzo scorso, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato sul proprio sito l'elenco delle Onlus, aggiornato al 22 novembre 2021.

Come ribadisce la stessa Agenzia nel comunicato, gli enti inseriti in questo elenco possono procedere al perfezionamento dell'iscrizione nel RUNTS dalla data di pubblicazione dell'elenco e fino al 31 marzo del periodo d'imposta successivo al rilascio della prevista autorizzazione della Commissione europea (cfr. art. 101, co. 10, del Codice del Terzo Settore, il D.Lgs. 117/2017).

Le Onlus che decideranno di accedere da subito al RUNTS, una volta ottenuta l'iscrizione in esso,

saranno cancellate dall'Anagrafe delle Onlus senza che ciò generi l'obbligo di devolvere il proprio patrimonio. Diversamente gli enti che non presenteranno domanda di iscrizione nel RUNTS entro il termine del 31 marzo sopra richiamato, avranno l'obbligo di devolvere il loro patrimonio, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nell'Anagrafe delle Onlus.

L'Anagrafe delle Onlus, ad oggi ancora presente, verrà soppressa solo a decorrere dal periodo d'imposta successivo al rilascio della autorizzazione da parte della Commissione europea di cui si è fatto già cenno; fino a quel momento essa resterà operativa e le Onlus iscritte continueranno a fruire delle agevolazioni proprie che la qualifica riserva ad esse.

Deve, infine, tenersi presente che le procedure di iscrizione all'Anagrafe delle Onlus sono già cessate dal 22 novembre 2021, fatta eccezione per i procedimenti di iscrizione e cancellazione che fossero ancora pendenti in quella data e, pertanto, da tale data nessun ente può più richiedere di acquisire la qualifica di Onlus.

Delineata la situazione complessiva proviamo ad approfondire taluni aspetti pratici ai quali una Onlus che sia ancora iscritta in Anagrafe, deve e dovrà necessariamente tenere in considerazione.

Le Onlus. Il momento giusto per l'ETS. Come è noto, le Onlus, pur definite ETS "in via transitoria", hanno mantenuto, e tuttora mantengono, intatta la loro qualifica in ragione di quanto previsto nell'articolo 102, co. 2, lett. a), del Codice del Terzo Settore (CTS), che lascia in vigore l'intera disciplina Onlus (ad eccezione dei commi da 2 a 4 dell'art. 13), la quale sarà abrogata solo a decorrere dal termine di cui all'articolo 104, co. 2, CTS, e nello specifico «*dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, co. 10 [...]»*.

Dell'Anagrafe Onlus si è poi occupato, più in particolare, anche il DM n. 106/2020, nel suo articolo 38 co. 3, ribadendo che la soppressione definitiva della stessa sarà a partire dal periodo di imposta appena richiamato, ferma restando la possibilità per Onlus di abbandonare definitivamente l'omonima Anagrafe e le connesse agevolazioni - a partire dal già citato 22 novembre 2021, come ha ben specificato l'Agenzia delle Entrate nel proprio comunicato - ed accedere al RUNTS.

La rinuncia alla qualifica Onlus per quella di ETS è, al momento, una possibilità che nulla toglie alla differente scelta di effettuare l'iscrizione al RUNTS con tempistiche più lunghe, fino al 31

marzo del periodo d'imposta successivo all'autorizzazione europea sulla nuova parte fiscale (ad esempio, assumendo che tale autorizzazione giunga nel corso del 2022, il termine ultimo per l'accesso al RUNTS da parte della Onlus sarebbe quello del 31 marzo 2023). Deve essere, però, chiaro che la mancata presentazione della domanda di iscrizione al RUNTS entro il termine ultimo (oggi non stimabile in una data precisa ma, come già detto, determinabile) comporterà l'obbligo di attivare la procedura di devoluzione del patrimonio nelle modalità già richiamate.

Quanto appena detto genera, dunque, un quesito fondamentale per la Onlus che si trova di fronte alle possibilità di mantenere la propria attuale qualifica e le proprie agevolazioni ancora per un certo lasso di tempo oppure di abbandonarla transitando nel RUNTS e individuando la sezione più affine alle proprie modalità operative e all'assetto della propria governance e valutando, altresì, i numerosi aspetti legati al differente inquadramento delle attività (in particolare ora "istituzionali" e "connesse" e dopo di "interesse generale" e "diverse") ed alla differente fiscalità degli ETS, ad oggi tuttavia non ancora applicabile ad essi.

La questione del passaggio agli ETS da parte delle Onlus è, pertanto, da affrontare con grande cautela e sembrerebbe consigliare un approccio ragionato che ponga sui due piatti della bilancia i vantaggi e le criticità (più che gli svantaggi) che ad oggi popolano il contesto degli ETS.

Non tutte le Onlus sono uguali.

Uno degli aspetti fortemente sottovalutati dal Codice del Terzo Settore, ma ancora più dalla legislazione secondaria e dalla prassi, è la configurazione soggettiva degli enti che ad oggi rivestono la qualifica di Onlus e la possibilità che talune di esse sommino su di sé anche altre qualifiche.

Una prima questione che è necessario segnalare, seppur nella sua piccola incidenza numerica sul totale delle Onlus presenti in Anagrafe, è quella legata ai trust che hanno assunto tale qualifica. Non si può né si deve dimenticare il complesso iter che ha portato tale figura giuridica nell'Anagrafe Onlus e, soprattutto, le fondamentali attività sociali di sostegno ed aiuto a persone in stato di svantaggio che spesso sono il motivo della costituzione di un trust Onlus. Ipotizzare che con un colpo di spazzola si possa negare a tali soggetti di divenire ETS e li si possa condannare alla devoluzione del proprio patrimonio non è una soluzione accettabile. Sarebbe, pertanto, auspicabile un intervento di prassi che individui una possibile via da percorrere, soprattutto in

presenza di una eventuale posizione di chiusura rispetto all'assunzione della qualifica ETS per un trust, la cui "forma giuridica" potrebbe essere effettivamente ritenuta non riconducibile a quelle che il Codice del Terzo Settore richiama quali atte a rivestire la qualifica di ETS.

In tal caso, si potrebbe pensare ad un'operazione di trasformazione in Fondazione, per i Trust che ritenessero opportuno o necessario, alla luce della differente situazione devolutiva che dovesse prospettarsi in ragione della perdita di qualifica di Onlus, senza poter assumere quella di ETS.

Differenti questioni sembrano porsi anche per enti che abbiano assunto, nel tempo, più qualifiche. Si pensi alla possibilità delle Onlus che siano contestualmente APS (per iscrizione nel Registro regionale/provinciale o in quanto arti-

colazioni territoriali di APS iscritte al Registro nazionale) oppure al caso delle APS Onlus c.d. "parziali" ai sensi del co. 9 dell'articolo 10, D.Lgs. n. 460/1997, le quali assumono la qualifica Onlus solo in relazione a determinate attività che tengono scritte contabili separate per esse. Si tratta, dunque, di casistiche che necessiterebbero di una qualche indicazione operativa nella prassi, giacché spesso pongono tali enti in una situazione di immobilità che poi potrebbe rivelarsi per loro fatale. Un compito che, si ritiene, andrebbe assunto dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali il quale potrebbe indicare le possibili azioni da porre in essere evitando una situazione di immobilità da parte dell'ente che nel timore di commettere un errore di viene causa stessa dell'errore.

Un discorso differente deve es-

sere fatto, invece, per la grande maggioranza delle Onlus che oggi si trovano di fronte alla possibilità di abbandonare tale qualifica e assumere quella di ETS, anche in assenza di un obbligo immediato. Per tali enti diviene essenziale ragionare su taluni specifici elementi conosciuti e su pochi altri, seppur essenziali, non del tutto ancora determinati.

Ci si riferisce, in particolare, i) alla scelta della sezione del RUNTS nella quale approdare sia in ragione di un complesso inquadramento dell'ETS da un punto civilistico a causa dei numerosi obblighi richiesti (numero minimo associati, natura giuridica, presenza volontari, etc.) sia in funzione della fiscalità differita e rimandata a data incerta che in ragione della complessità della stessa alla luce di quanto previsto nel Titolo X del CTS (in part. art. 79) e all'ulteriore

e differente inquadramento previsto per la nuova configurazione, anche fiscale, dell'impresa sociale.

L'insieme di tutti questi elementi, e con tutta probabilità di altri ora non colti, deve accompagnare la Onlus ad una scelta "consapevole" e "ponderata" sia nel caso di un passaggio senza soluzione di continuità negli ETS sia nel caso di un abbandono "forzato" delle Onlus senza volontà di approdare negli ETS e con la consapevolezza, però, di ciò che sarà eventualmente necessario "devolvere" in ragione di tale decisione. Volendo brevemente porre in esame solo taluni aspetti sopra richiamati, ricordando che il CTS contiene numerosi altri elementi di interesse in veste vantaggiosa ma anche di obblighi che sarebbe opportuno conoscere e valutare nel loro possibile impatto sull'ente, proviamo a dare qual-

che spunto operativo.

In merito alla scelta della sezione del RUNTS nella quale approdare, la Onlus dovrà optare per una prima fondamentale valutazione, all'interno delle diverse categorie di ETS, tra la sezione "impresa sociale" e le "altre sezioni".

Tale scelta presuppone la valutazione delle modalità con le quali l'ente intende operare e prescindere dalla forma giuridica dell'organizzazione che la assume.

L'impresa sociale è, anch'essa, una "qualifica" che gli enti del libro I (associazioni, fondazioni, comitati) e del libro V (società, sia di capitali che di persone, con l'eccezione delle società con un unico socio persona fisica) del cod. civ. possono scegliere di rivestire.

La scelta tra l'impresa sociale e le altre sezioni ETS, fermo restando che possa essere oggetto di singola valutazione, avrà come elemento fondamentale la differente modalità di svolgimento delle attività poste in essere dall'ente. L'impresa sociale, infatti, è un modello delineato per gli enti che intendano svolgere "attività di impresa" in via esclusiva o principale, a differenza degli altri ETS che possono esercitarla ma non sono stati pensati per operare in tale modalità. Da ciò deriva, per questi ultimi, la differenziazione tra ETS "non commerciale" o "commerciale" che non incide sul mantenimento della qualifica ma su numerosi altri aspetti.

Pertanto, una valutazione preliminare ed essenziale per la Onlus deriva dalle modalità di svolgimento della propria attività e dall'effettivo utilizzo dei vantaggi fiscali derivanti -

sino a che sarà in vigore - dall'articolo 150 del TUIR (che dispone per le Onlus, ad eccezione delle società cooperative, la decommercializzazione delle attività istituzionali per il perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale e la non imponibilità dei proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse). In presenza di un'attività prevalentemente d'impresa e di un difficile o impossibile allineamento ai parametri richiesti dall'articolo 79 del Codice del Terzo Settore per rimanere tra gli ETS "non commerciali", sarà certamente opportuno valutare anche la possibilità di assumere la qualifica di "impresa sociale", ovviamente conoscendo tutti gli altri obblighi e le opportunità che tale scelta comporta.

Diversamente, per le Onlus che non abbiano quale elemento prioritario l'attività di impresa o che, pur avendolo, siano in grado, presumibilmente, di mantenersi nei parametri delineati dall'articolo 79, restando nel contesto degli "ETS non commerciali", si aprono le porte delle differenti tipologie di ETS, che andranno valutate in ragione di ulteriori elementi di convenienza ma, soprattutto, di

conformità alle modalità operative degli stessi. Tuttavia, il Codice del Terzo Settore non ha disposto la perdita della qualifica di "ETS" nemmeno per gli enti che fuoriescano dal perimetro disegnato dal citato articolo 79 del Codice del Terzo Settore ma solo la perdita della sua qualifica "non commerciale" con conseguenze, tuttavia, che certamente ne rendono meno appetibile la stessa.

Per aiutare il lettore nella comprensione delle modalità di lavoro che sarebbe opportuno utilizzare per la valutazione del passaggio da Onlus ad ETS, è possibile simulare talune ipotesi. Ad esempio, la scelta di assumere la qualifica di APS oppure di OdV richiederà la forma giuridica di "associazione"

ed, altresì, una prevalenza dell'attività volontariato da parte degli associati o degli aderenti agli associati. Per una Onlus oggi iscritta nel settore della beneficenza, invece, potrà aprirsi la sezione del RUNTS dedicata agli "Enti filantropici" restando evidente che la necessaria forma giuridica per accedervi è quella della fondazione o dell'associazione riconosciuta e che gli articoli 37 e 38 del Codice del Terzo Settore delineano talune specificità, per tale sezione, che è opportuno conoscere così come sarà altrettanto opportuno conoscere gli eventuali ed ulteriori vantaggi ed obblighi previsti per tale tipologia di ETS. Ciò anche alla luce del fatto che una Onlus dedicata operante nel settore della beneficenza potrebbe anche scegliere la sezione G) - e non la C) degli "enti filantropici" - dell'ETS c.d. "generico", individuando quale scelta di attività quello di cui alla lett. U), co. 1, art. 5 del Codice stesso. Tra l'altro, mentre non è del tutto chiaro se l'ente filantropico possa svolgere anche attività rientranti in altri settori di cui al citato articolo 5 del Codice o se la sua attività di interesse generale principale/esclusiva debba essere quella di cui al primo comma dell'articolo 37 del Codice (cioè «*erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale*»), è invece certamente possibile per l'ETS "generico" sommare anche altri ambiti di attività di cui al citato articolo 5.

Ma gli aspetti da porre all'attenzione sono numerosi e specifici anche rispetto differenti tipologie di Onlus. Abbiamo ricordato le Onlus che oggi rivestono anche altre qualifiche (in particolare di APS "tout court" o "parziale") le quali si troveranno a fare i conti anche una "trasmigrazione obbligata" in quanto sono anche APS e, dunque, con l'obbligo di adeguare lo statuto ben prima della scadenza definitiva della qualifica Onlus e con la conseguenza di dover abbandonare anche l'Anagrafe.

Si è, inoltre, evidenziato il "grave" tema dei TRUST, per i quali si ribadisce un necessario intervento di prassi che, seppur dovesse escludere tale "forma/istituto" dalla possibilità di rivestire la qualifica ETS, dovrebbe indicare una strada percorribile tesa alla loro salvaguardia rispetto alla devoluzione "obbligata" del patrimonio. In assenza di ciò, tali soggetti dovrebbero forse già oggi sondare la possibile strada della trasformazione in Fondazione quale sbocco giuridico per assumere la qualifica ETS, se di interesse.

La possibilità di assumere, senza attendere oltre, la qualifica ETS non deve, pertanto, essere scartata ma solo sottoposta a specifica analisi in funzione di ciò che già è fruibile nel Codice del Settore e di ciò che, invece, si ritiene sia ancora conveniente fruire nel contesto Onlus.

Conclusioni. Il parziale affondo operato nel presente articolo ha il solo fine di rendere edotti gli enti con qualifica Onlus della necessità di un approccio non superficiale e meccanico al nuovo Codice del Terzo Settore. La quasi "necessità" di approdare negli ETS non deve comportare un passaggio obbligato o, comunque, inconsapevole. Il legislatore, nel delineare tale transizione permette alla Onlus più strade percorribili, seppur da valutare con attenzione, e in ultima analisi lascia aperta persino la possibilità di non assumere alcuna qualifica a fronte di un "prezzo" comunque determinabile e stimabile da parte della Onlus. L'eventuale valutazione della devoluzione "parziale" del patrimonio potrebbe, infatti, configurarsi in talune ipotesi quale scelta obbligata o preferibile per le modalità di gestione dell'ente o per la volontaria scelta di non adeguarsi alle richieste della nuova legislazione. La procedura devolutiva in tali casi è nota e delineata nelle disposizioni di prassi (e non di legge), a suo tempo, già previste per la perdita di qualifica Onlus.

Ultimo elemento di criticità, più generale, al quale non si può non accennare, è l'assenza di certezze non solo in merito al momento temporale e al contenuto del parere che la Commissione europea dovrà rilasciare ma, altresì, anche in relazione all'attuale contenuto dell'articolo 79 del CTS e di altri ad esso legati. Diviene, dunque, essenziale - a fronte dei grandi sforzi sino ad oggi già svolti - portare a compimento una Riforma che non può restare monca, se non generando conseguenze negative, sotto differenti profili, nei confronti del poliedrico mondo degli enti non profit. Tuttavia ciò, si tenga presente, non deve essere causa di immobilismo nel passaggio da ONLUS ad ETS, a patto che le valutazioni necessarie siano state consapevolmente effettuate.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

