



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

DOCUMENTO DI RICERCA

LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: IL REGIME TRANSITORIO

Cristina Bauco

Viviana Capozzi

18 APRILE 2018





ABSTRACT

La riforma del Terzo settore, avviata con la legge delega del 2016 (legge 6 giugno 2016, n. 106), ha trovato compimento nell'agosto scorso con l'adozione dei relativi decreti attuativi e, per quanto più da vicino ci occupa in questa sede, dei d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112 (di riforma della disciplina dell'impresa sociale) e del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (che contiene il Codice del Terzo settore). La rilevanza della riforma in atto, nonché l'ampiezza dei temi affrontati, ha suggerito l'opportunità di dedicare diversi documenti monotematici di approfondimento dei principali contenuti della medesima.

In questa occasione, si è ritenuto utile intervenire con un approfondimento della disciplina transitoria che interessa i richiamati decreti legislativi n. 112 e 117. Detti decreti attuativi, infatti, sono entrati in vigore rispettivamente il 20 luglio 2017 e il 3 agosto 2017, ma contengono disposizioni con diversa efficacia temporale che hanno suscitato incertezze operative negli esperti del settore.



INDICE

PREMESSA.....	4
PARTE I: DISCIPLINA CIVILISTICA	5
1. La qualifica di ETS.....	5
2. L’ambito oggettivo di applicazione della normativa.....	8
3. Le abrogazioni contenute nell’art. 102 del Codice. Conseguenze: cenni e rinvio	9
4. Le norme transitorie	12
5. Regime pubblicitario: conclusioni e rinvio	15
6. Le disposizioni già applicabili per l’organizzazione degli ETS.....	16
7. L’amministrazione, il controllo interno e la revisione legale degli ETS.....	21
PARTE II: DISCIPLINA FISCALE	24
1. Il “percorso” fiscale della riforma	24
2. Il regime transitorio della disciplina fiscale di carattere strutturale.....	26
2.1. Efficacia temporale delle abrogazioni recate dall’art. 102 del Codice.....	27
2.2. Efficacia temporale dell’abrogazione recata dal comma 4 dell’art. 89 del Codice	29
2.3. Le scelte da effettuare nel periodo transitorio	30
3. Il regime transitorio di alcune disposizioni agevolative.....	31



PREMESSA

A seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 117/2017¹ (c.d. Codice del Terzo settore, di seguito Codice) e del d.lgs. n. 112/2017², si dibatte circa la tempistica della completa realizzazione dell'ampio intervento di riforma. I cennati decreti attuativi della delega³ per la riforma del Terzo settore, infatti, sono entrati in vigore rispettivamente il 3 agosto e il 20 luglio 2017, ma contengono disposizioni con diversa efficacia temporale che hanno suscitato incertezze operative negli esperti del settore.

Le differenti posizioni interpretative, emerse in merito all'esatta individuazione del momento di efficacia delle disposizioni recate dal Codice e dal d.lgs. n. 112/2017, hanno suggerito l'opportunità di affrontare il tema con un documento interdisciplinare, volto ad approfondire i diversi profili di diritto intertemporale che interessano le disposizioni sia civilistiche che fiscali introdotte in attuazione della delega per la riforma del Terzo settore.

Prima di affrontare la materia, tuttavia, si ritiene opportuno segnalare che il 10 aprile u.s. è stato trasmesso alla Presidenza della Camera dei deputati lo schema di decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive del d.lgs. n. 112/2017 di revisione della disciplina in materia di impresa sociale. Si tratta del primo dei c.d. "decreti correttivi" della riforma che hanno già superato il vaglio del Consiglio dei Ministri, che sono in attesa di essere sottoposti al parere parlamentare⁴, prima della successiva pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. Nel proseguo del presente documento, saranno segnalate in nota eventuali modifiche apportate alle disposizioni in esame dal cennato schema di decreto correttivo.

¹ Si tratta del d.lgs. n. 117 del 3 luglio 2017, recante il *Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b) della legge 6 giugno 2016, n. 106*, entrato in vigore il 3 agosto 2017.

² Si tratta del d.lgs. n. 112 del 3 luglio 2017, recante la *Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'articolo 2, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106*, entrato in vigore il 20 luglio 2017.

³ Legge 6 giugno 2016, n. 106 recante la *Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale*, attuata con i seguenti decreti: decreti: d.lgs. 6 marzo 2017, n. 4 (sul servizio civile universale), d.lgs. 3 luglio 2017, n. 111 (contenente la riforma del cinque per mille), d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112 (recante la revisione della disciplina dell'impresa sociale) e d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo settore).

⁴ Il decreto correttivo verrà sottoposto all'esame del Consiglio di Stato e della Conferenza Stato-Regioni. Per ulteriori approfondimenti, nonché per il prelievo della relativa documentazione, si rinvia alla seguente pagina del sito internet della Camera dei Deputati: <http://www.camera.it/leg18/682?atto=019&tipoAtto=Atto&leg=18&tab=2#inizio>



PARTE I: DISCIPLINA CIVILISTICA

(di *Cristina Bauco*)

1. La qualifica di ETS

Ai sensi dell'art. 4, comma 1, del Codice sono enti del Terzo settore (di seguito ETS) le organizzazioni di volontariato (di seguito ODV), le associazioni di promozione sociale (di seguito APS), 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, i quali, oltre a perseguire senza scopo di lucro attività di interesse generale, nei modi di seguito precisati, devono risultare iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore (di seguito RUNTS).

Lo stesso art. 4, comma 2, del Codice precisa che non possono essere ETS le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 165/2001, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti, ad esclusione dei soggetti operanti nel settore della protezione civile alla cui disciplina si provvede ai sensi dell'art. 32, comma 4 del Codice. Sono esclusi dall'ambito di applicazione del comma 2 i corpi volontari dei vigili del fuoco delle Province autonome di Trento e di Bolzano e della regione autonoma della Valle d'Aosta.

Rinviano ad altra sede per una approfondita analisi delle richiamate disposizioni⁵, trattandosi di individuare tempi, modalità e soggetti rispetto ai quali trova applicazione la normativa del Codice, appare utile dedicare qualche cenno alle categorie dichiaratamente escluse.

Siffatta esclusione sembra rinvenire una giustificazione nella stessa *ratio* su cui si è basato l'intervento di riforma della disciplina del Terzo settore. Come si esprime lo stesso art. 4, comma 1, del Codice, gli enti, per poter acquisire la qualifica di ETS, devono perseguire finalità civiche, solidaristiche e di utilità generale mediante lo svolgimento di attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di mutualità o di produzione di scambio di beni o servizi e non mediante attività che, in considerazione delle proprie finalità istituzionali, sono di interesse particolare o, più precisamente, volte a soddisfare gli interessi delle singole categorie degli iscritti.

Già l'art. 1, comma 1, della legge n. 106/2016⁶ esprimeva chiaramente quale fosse la filosofia dell'intervento di riforma, da cui il decreto delegato non poteva chiaramente discostarsi. Le modifiche delle normative di riferimento, infatti, oltre ad essere dovute all'esigenza di effettuare una revisione organica della materia, si rendevano utili e necessarie per *“sostenere l'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune, ad elevare i livelli di cittadinanza attiva di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno*

⁵ CNDCEC, *Riforma del terzo settore: elementi professionali*, Circolare del mese di novembre 2017.

⁶ Si tratta della legge n. 106 del 6 giugno 2016, recante la *Delega al Governo per la riforma del terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale*.



*sviluppo della persona, a valorizzare il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa in attuazione degli articoli 2, 3, 18 e 118, quarto comma, della Costituzione*⁷.

La stessa disposizione della legge n. 106/2016 qualificava il Terzo settore come *“il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi”*.

La combinazione delle summenzionate disposizioni consente di addivenire alla conclusione per cui, nell'intenzione del riformatore, l'appartenenza al Terzo settore e la conseguente qualificazione dell'ente come ETS è propria unicamente di enti di diritto privato, escluse le società⁸, che:

- perseguano senza scopo di lucro finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- realizzino attività di interesse generale per tramite di forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi;
- diano attuazione al principio di sussidiarietà;
- adeguino, o abbiano adeguato, i propri statuti alle accennate finalità.

Esclusi per definizione gli enti pubblici, risulta di una certa evidenza che, pur trattandosi di enti di diritto privato, disciplinati secondo le tradizionali categorie descritte nel libro I del codice civile, gli altri enti a cui accenna l'art. 4, comma 2, del Codice sono estromessi dall'ambito applicativo della riforma⁹, in quanto la ricomprensione nel Terzo settore non può prescindere dal possesso congiunto di tutti i requisiti richiesti dalla normativa e, più specificatamente, anche e soprattutto dalla concreta realizzazione di quelle attività a rilevanza sociale (e di interesse generale), previste esplicitamente nello statuto, che lo Stato e gli altri enti pubblici locali consentano a questi di svolgere in attuazione del principio di sussidiarietà¹⁰.

Come stabilito dall'art. 4 e puntualizzato nell'art. 11 del Codice, affinché l'ente possa qualificarsi come ETS, si rende necessaria l'iscrizione nel RUNTS. Si precisa, sin da subito, che tale iscrizione è frutto di un'autonoma scelta dell'ente il quale, pertanto, potrebbe non fruire di tale facoltà.

⁷ Si richiamano i diritti dei cittadini, costituzionalmente riconosciuti, volti a rendere attuale lo sviluppo della loro personalità e la valorizzazione del potenziale di crescita e di occupazione lavorativa, anche attraverso la partecipazione a strutture associative, in attuazione dei principi fondamentali della partecipazione democratica, della solidarietà, dell'uguaglianza, della sussidiarietà e del pluralismo.

⁸ Salva la deroga operata dall'art. 1, comma 1, d.lgs. n. 112/2017 per le imprese sociali.

⁹ Occorre mettere in evidenza che l'art. 1, primo comma, della legge n. 106/2016, accenna espressamente alle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite dagli Enti del Terzo settore, in attuazione del principio di sussidiarietà,

¹⁰ La domanda di servizi di interesse generale e di utilità sociale è in costante aumento e si assiste all'effettivo decentramento da parte dello stato verso enti privati operanti sui territori di riferimento che possano sostituirsi nell'erogazione dei servizi a livello locale, realizzando un modello di partecipazione proattiva dei singoli e delle comunità per la realizzazione degli interessi della collettività.



Ai fini dell'iscrizione, oltre agli accennati requisiti organizzativi e di forma giuridica, gli ETS, distinti dalle imprese sociali e dalle cooperative sociali che sono attratte nel *genus* di queste ultime¹¹, devono esercitare in via esclusiva o in via principale una o più attività di interesse generale, ricomprese nell'elencazione di cui all'art. 5 del Codice¹² e che costituiscono l'oggetto sociale dell'ETS¹³, ferma restando la possibile inclusione di attività diverse, purché secondarie o strumentali rispetto alla realizzazione delle prime e secondo le modalità specificate nell'art. 6 del medesimo Codice¹⁴.

Ne discende che, ai fini dell'acquisto della qualifica di ETS, l'ente debba necessariamente:

- possedere i requisiti di cui all'art. 4 del Codice;
- svolgere un'attività o più attività di interesse generale di cui all'art. 5 del Codice;
- iscriversi presso il RUNTS, ovvero, più partitamente, presso una delle sette sezioni individuate nell'art. 46 del Codice¹⁵.

Sempre con riferimento al regime pubblicitario, v'è da dire che l'ordinamento precisa che l'ETS che eserciti la propria attività (di interesse generale) esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale¹⁶, sarà sottoposto ad un doppio regime pubblicitario, dovendosi iscrivere anche nel registro delle imprese. Per converso, l'iscrizione delle imprese sociali nell'apposita sezione del registro delle imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nel RUNTS¹⁷.

¹¹ Pe le imprese sociali e le cooperative sociali, le attività di interesse generale sono individuate nell'art. 2 d.lgs. n. 112/2017.

¹² Si tratta delle attività elencate, come si esprime la relazione illustrativa del Codice, in maniera esaustiva, non essendo pertanto consentito includere nelle clausole di statuto differenti attività di interesse generale.

¹³ Cfr. art. 48 del Codice.

¹⁴ Come stabilisce l'art. 6 del Codice, i criteri e i limiti per determinare la secondarietà e la strumentalità delle attività diverse saranno oggetto di un decreto attuativo del Ministero del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze di prossima emanazione.

¹⁵ Si tratta di sei sezioni coincidenti con altrettante categorie di ETS e in cui, pertanto, sceglieranno di iscriversi ODV, APS, enti filantropici, imprese sociali comprese le cooperative sociali, società di mutuo soccorso e reti associative e della sezione dedicata ad altri enti del terzo settore, in cui sceglieranno di iscriversi gli enti non tipizzati dal Codice che realizzeranno senza scopo di lucro attività di interesse generale in conformità a quanto previsto negli artt. 4 e 5 del Codice.

¹⁶ Si consente anche ad enti differenti dall'impresa sociale di esercitare attività commerciale rilevante ai fini fiscali.

¹⁷ Si tratta delle previsioni di cui agli artt. 11 e 46 del Codice, In quest'ultima disposizione, oltre all'individuazione delle sette sezioni di cui dovrà comporsi il RUNTS, viene precisato che, ad eccezione delle reti associative, nessun ETS può iscriversi contemporaneamente in due o più sezioni. La lett. d) dell'art. 46, comma primo, del Codice chiarisce altresì che nel RUNTS verrà istituita una apposita sezione dedicata ad imprese sociali, incluse le cooperative sociali. In considerazione delle previsioni contenute nell'art. 5 del d.lgs. n. 112/2017 da cui discende per le imprese sociali l'obbligo di iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese, occorre coordinare le due previsioni. Su questo aspetto è recentemente intervenuto il decreto del Ministero dello sviluppo economico, adottato di concerto con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, il 16 marzo 2018 e n corso di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale. All'art. 4, comma 2 di tale decreto, si precisa che l'avvenuta iscrizione nell'apposita sezione del registro delle imprese è comunicata a cura dell'ufficio medesimo all'ufficio del RUNTS che provvede a cancellare l'ente iscritto come impresa sociale dalla propria sezione, con la medesima decorrenza dell'iscrizione nel registro delle imprese. Il decreto torna a ribadire l'applicazione in via transitoria della disciplina prevista nell'art. 101, comma terzo, del Codice, da cui discende, come avremo modo di esplicitare nel testo, che, durante il periodo transitorio, le imprese sociali di nuova costituzione devono iscriversi (ancora e unicamente) della sezione speciale del registro delle imprese. Per gli ETS che esercitano attività commerciale, invece, il requisito della duplice pubblicità si rende necessario per differenziare gli aspetti strettamente legati alla natura di ETS da cui discendono benefici e agevolazioni anche di tipo fiscale, da quelli correlati all'esercizio di un'attività commerciale. Fermo restando che dall'iscrizione nel RUNTS discendono tutti i benefici di tipo fiscale, l'iscrizione nella sezione ordinaria del registro delle imprese assoggetta tali enti alla disciplina delle imprese commerciali con possibili ricadute anche sotto il profilo dell'assoggettamento alle tradizionali procedure concorsuali al ricorrere dell'insolvenza (cfr. art. 28 del d.lgs. n. 117/2017 che, per quanto attiene alle responsabilità di amministratori,



La carenza di uno dei summenzionati requisiti impedisce che l'ente possa essere qualificato come ETS. Resta ferma, ai fini dell'iscrizione nel RUNTS, l'osservanza delle disposizioni specificatamente dettate in ordine a requisiti sostanziali degli ETS, *rectius*, delle singole categorie, per come individuate dallo stesso Codice¹⁸.

In considerazione di quanto appena sostenuto, è d'obbligo precisare, sin da subito, che l'acronimo ETS verrà impiegato nel prosieguo del presente documento per connotare e individuare quegli enti che si siano costituiti o abbiano adeguato i propri statuti secondo la disciplina del Terzo Settore e che, se il RUNTS fosse operativo, opterebbero per l'iscrizione in una delle sette sezioni elencate nell'art. 46 del Codice.

Con enti del settore *no profit*, invece, si indicheranno quegli enti che, pur essendo già operativi nel Terzo settore, non abbiano ancora contemplato scelte di adeguamento degli statuti e ai quali attualmente, laddove il RUNTS fosse operativo, sarebbe normativamente impedita l'iscrizione in una delle sette sezioni.

2. L'ambito oggettivo di applicazione della normativa

Fermo restando quanto precede, resta allora da comprendere se attualmente sia consentito parlare di ETS.

Posto, infatti, che un ente può attualmente possedere i requisiti sostanziali per essere qualificato ETS, la rigorosa applicazione delle previsioni contenute nel Codice, conduce a ritenere che, essendo preclusa l'iscrizione nel RUNTS, nessuno degli enti già esistenti può giovare del particolare *status* per come ridefinito dalla riforma organica.

Si tratta, in altri termini, di una disciplina che produrrà tutti i suoi effetti al momento della istituzione del RUNTS, quando sarà possibile, pertanto, discutere del Terzo settore in maniera univoca.

Fino a quel momento, una parte della disciplina degli ETS contenuta nel Codice dovrà necessariamente essere disapplicata. Si tratta delle norme relative ai profili strettamente attinenti alla vicenda pubblicitaria degli enti e ai poteri dell'ufficio del registro unico¹⁹.

Occorre in proposito rammentare che, per quanto attiene al funzionamento del RUNTS, l'art. 53 del Codice prevede espressamente che, entro un anno dalla data di entrata in vigore del Codice, il Ministero, previa intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni, è chiamato a definire con proprio decreto

direttori, componenti dell'organo di controllo associazioni e fondazioni del terzo settore richiama le previsioni di cui all'art. 2394-bis c.c.). Oltre a definire con maggiore precisione tali aspetti, anche mediante un mirato intervento di correzione dell'attuale testo del Codice, occorrerebbe altresì precisare che gli ETS che non svolgano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma commerciale siano attratti nell'ambito applicativo della legge n. 3 del 27 gennaio 2012 sulla composizione delle crisi da sovraindebitamento.

¹⁸ Si tratta della caratterizzazione degli ETS effettuata sia sotto un profilo generale nelle disposizioni contenute nel titolo I e nel titolo II e nel titolo III, sia sotto su profilo settoriale, nelle disposizioni contenute nei titoli IV e V del Codice.

¹⁹ Si pensi, ad esempio, alle disposizioni di cui ai titoli VI e XI del Codice.



la procedura per l'iscrizione nel RUNTS, individuando i documenti da presentare ai fini dell'iscrizione e le modalità di deposito di atti e documenti.

Nello stesso decreto devono essere individuate le modalità di comunicazione dei dati tra il registro imprese e il RUNTS con riferimento alle imprese sociali e agli altri ETS che risulteranno iscritti nel registro delle imprese²⁰ e le modalità per effettuare la comunicazione dei dati già iscritti nei registri in uso ai sensi dell'art. 54 del Codice medesimo²¹.

Le regioni e le province possono vantare altri 180 giorni dall'entrata in vigore del decreto di cui sopra per disciplinare i provvedimenti di iscrizione e di cancellazione degli enti e sono tenute a rendere operativo il registro entro sei mesi dalla predisposizione della struttura informatica²².

Risulta di una certa evidenza, allora, che fino a quando il RUNTS non sarà operativo, essendo per converso entrata in vigore la normativa del Codice dal 3 agosto 2017²³, si tratterà di definire il regime transitorio applicabile agli ETS e agli enti *no profit* che non abbiano ancora adeguato i propri statuti alla nuova disciplina del Codice.

Prima di entrare nel merito delle questioni più strettamente attinenti al c.d. regime intertemporale della disciplina degli ETS, senza alcuna pretesa di esaustività, è opportuno soffermarsi sulle abrogazioni espresse di cui all'art. 102 del Codice al fine di coordinarne le previsioni con quelle di cui all'art. 101 del Codice medesimo.

3. Le abrogazioni contenute nell'art. 102 del Codice. Conseguenze: cenni e rinvio

I commi 1 e 2 dell'art. 102 del CTS abrogano tra l'altro i seguenti provvedimenti normativi:

- la legge 7 dicembre 2000, n. 383, la c.d. "Legge quadro sulle Associazioni di Promozione Sociale" (art. 102, comma 1 lett. a), del Codice);
- la legge 11 agosto 1991, n. 266, la c.d. "Legge quadro sul volontariato" (art. 102, comma 1 lett. a), del Codice, salvo quanto previsto dal successivo comma 4);
- il d.lgs. 4 dicembre 1997 (art. 102, comma 2, lett. a) del Codice);
- gli artt. 10-29 del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, fatto salvo l'art. 13, commi 2, 3 e 4 (Disciplina delle ONLUS);
- l'art. 9-*bis* del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, convertito con mod. dalla l. 6 febbraio 1992, n. 66, il quale estende l'ambito di applicazione della disciplina della l. 16 dicembre 1991, n. 398

²⁰ Su tali aspetti si rinvia all'art. 4 del Ministero dello sviluppo Economico, adottato di concerto con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, il 16 marzo 2018.

²¹ Si tratta del procedimento di traslazione dei registri esistenti.

²² La piena operatività e il funzionamento del registro unico nazionale appaiono lontani. Si segnala un possibile difetto di coordinamento tra questa disposizione e quella contenuta nell'art. 101, comma secondo, del Codice dove si assegna ad ONLUS, ODV, APS e imprese sociali diciotto mesi computati dalla data di entrata in vigore del Codice per l'adeguamento degli statuti.

²³ Come previsto dall' art. 104 del Codice. Ai sensi dell'art. 21 d.lgs. n. 112 /2017, la novellata disciplina delle imprese sociali è entrata in vigore il 20 luglio 2017.



anche alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro-loco (art. 102, comma 2 lett. e), del Codice));

- l'art. 2, comma 31, della l. 24 dicembre 2003, n. 350, il quale estende l'ambito di applicazione della disciplina della l. 16 dicembre 1991, n. 398 anche alle associazioni bandistiche e ai cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro (art. 102, comma 2, lett. f), del CTS);
- l'art. 14, commi 1, 2, 3, 4, 5, 6 del d.l. 14 maggio 2005 n. 35, convertito con modificazioni dalla legge n. 14 maggio 2005, n. 80 (la c.d. "più dai meno versi" concernente la deduzione dal reddito dei soggetti Irpef e Ires delle erogazioni liberali in denaro o in natura effettuate a favore di Onlus e Associazioni di promozione sociale fino al limite del 10% del reddito e la somma massima di 70 mila euro).

L'art. 102, comma 3, del Codice precisa inoltre che le disposizioni di cui all'art. 12, comma 2, della legge n. 266/1991 – relative al Fondo per il volontariato istituito presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri – all'art. 13 della legge n. 383/2000 – relative al Fondo per l'associazionismo istituito presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri – e all'art. 96, comma 1, della legge n. 342/2000 – relative ad erogazioni di contributi per specifiche attività – sono abrogate a decorrere dalla data di efficacia del decreto del MEF di cui all'art. 103, comma 2, del Codice, finalizzato a dare attuazione a quanto previsto dall'art. 73, comma 1, del Codice.

L'art. 102, comma 4, del Codice stabilisce infine che le disposizioni di cui all'art. 6 della legge n. 266/1991, agli artt. 7, 8, 9 e 10 della legge n. 383/2000, nonché il decreto del ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 471 del 14 novembre 2001, sono abrogate dalla data di operatività del RUNTS. Le norme istitutive dei registri in uso, pertanto, vengono abrogate e, come si esprime la norma, il funzionamento di questi ultimi verrà a cessare solo con l'operatività del RUNTS.

Sembra possibile allora segmentare il regime abrogativo distinguendo quattro regimi, differenziati a seconda del termine iniziale di efficacia delle relative abrogazioni, e direttamente collegati alle previsioni contenute negli artt. 101 e 104 del Codice.

Più precisamente, il comma 1 dell'art. 102 del Codice avrebbe abrogato le previsioni in esso elencate dalla data di entrata in vigore del Codice ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 104, comma 3, vale a dire dal 3 agosto 2017. L'efficacia temporale di tale disposizione abrogativa va tuttavia letta alla luce di quanto disposto nell'art. 101, comma 2, del Codice, per l'analisi del quale si rinvia al successivo paragrafo 4 del presente documento.

Il comma 2 dell'art. 102 del Codice abroga le disposizioni in esso elencate, a decorrere dal termine di cui all'art. 104, comma 2, del Codice, vale a dire a decorrere dal periodo 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 RUNTS; il comma 3 dell'art. 102 del Codice fa decorrere l'abrogazione delle previsioni in esso elencate dalla data di efficacia del decreto del MEF che apporti le necessarie variazioni di bilancio ex art. 103, comma 2, del Codice, e finalizzato a dare attuazione a quanto previsto dall'art. 73 del Codice medesimo; il comma 4 dell'art. 102 del Codice abroga le



disposizioni in esso elencate a decorrere dalla data di operatività del RUNTS come disposto dall'art. 53 del Codice.

Pur rinviando a quanto verrà esaminato nella seconda parte del documento con riferimento al regime transitorio di applicazione del Codice per gli aspetti strettamente attinenti al regime fiscale degli ETS, occorre sin da subito rilevare che l'operatività del RUNTS condiziona anche l'applicabilità della disciplina contenuta nel titolo X del Codice.

Risulta evidente la farraginosità del sistema delle abrogazioni normative in cui, peraltro, emerge la transitorietà della disciplina in uso fino al verificarsi delle condizioni richieste.

In considerazione del meccanismo ideato dal legislatore per rendere operativo il RUNTS, meccanismo che in definitiva ruota attorno al ruolo proattivo di regioni e province, potendosi verificare possibili disallineamenti circa la data di effettiva operatività – a livello locale – del registro, sarebbe necessario che, in considerazione della diversità degli adempimenti individuati nell'art. 53 del Codice, nel decreto attuativo a cui accenna quest'ultima disposizione venisse fissato un termine finale (unico) entro cui il complesso processo individuato per l'organizzazione e il funzionamento del RUNTS possa concludersi²⁴.

Alla luce di quanto sopra può effettuarsi una ulteriore considerazione.

Sebbene si sostenga da parti di alcuni che tutte le disposizioni, anche quelle strettamente attinenti all'ordinamento e all'organizzazione degli enti, siano sospensivamente condizionate all'operatività del RUNTS, pur essendo la disciplina civilistica entrata in vigore a partire dal 3 agosto 2017, si lascia preferire la tesi per cui, in sede interpretativa, occorre distinguere tra aspetti strettamente attinenti al profilo privatistico degli enti e aspetti strettamente attinenti al profilo pubblicistico delle vicende collegate all'iscrizione, alla cancellazione e alla trasmigrazione dei dati già iscritti presso i registri preesistenti. Appaiono inapplicabili, pertanto, le previsioni che contemplano obblighi iscrizione o di deposito nel RUNTS ovvero le previsioni per cui espressamente è prevista una applicabilità differita o la cui efficacia è condizionata al verificarsi di determinati eventi²⁵.

Ad agevolare gli interpreti nella ricostruzione della disciplina intertemporale, soccorre il regime transitorio di cui all'art. 101 del Codice, articolo in cui il legislatore chiarisce sin da subito²⁶ che ogni riferimento al RUNTS diviene efficace dalla sua operatività ai sensi dell'art. 53, comma 2, del Codice.

²⁴ Si osserva che l'art. 54 del Codice, nel descrivere la "Trasmigrazione" dei dati delle APS e delle ODV già iscritte nei registri speciali preesistenti al registro unico, precisa che il decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali menzionato nell'art. 53, comma primo, del Codice debba disciplinare le relative modalità di comunicazione. Sul punto, A. MAZZULLO, *Il nuovo codice del terzo settore. Profili civilistici e tributari (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117)*, Torino, 2017, 262.

²⁵ Cfr. art. 104, comma 2, del Codice.

²⁶ Cfr. art. 101, comma 1, ultimo periodo del Codice.



4. Le norme transitorie

La precisazione sopra effettuata conferma le conclusioni a cui siamo pervenuti nel paragrafo 2 circa la disapplicazione delle disposizioni relative all'aspetto squisitamente pubblicitario e delle disposizioni in cui si subordina la validità di atti o fatti all'iscrizione o al deposito nel RUNTS²⁷.

Prescindendo da questioni meramente terminologiche e prescindendo da mere convenzioni in uso circa le modalità di citazione degli enti a cui il Codice si indirizza, occorre verificare se ad oggi sia possibile la costituzione di un ente che possa accedere alla qualificazione di ETS e se, in caso di risposta affermativa, tale ente possa operare come ETS anche senza il formale riconoscimento derivante dalla pubblicità nel RUNTS. Occorre altresì verificare quale sia la sorte degli enti *no profit* già costituiti, vale a dire se alla data di operatività del RUNTS, questi ultimi siano sciolti o estinti *ipso iure* ovvero continuino ad operare con differenti qualifiche e, se del caso, con mutati profili organizzativi.

La norma di riferimento è rappresentata dall'art. 101 del Codice, ancorché si renda necessaria la combinazione di quel testo con le previsioni di cui agli artt. 102 e 104 del Codice, per come sopra abbiamo tentato di mettere in luce.

L'art. 101, comma 3, del Codice spiega che il requisito dell'iscrizione al RUNTS, nelle more dell'istituzione del registro medesimo, si intende soddisfatto da parte delle reti associative e da parte degli ETS attraverso la loro iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore. Con il corollario che qualsiasi ente, che voglia costituirsi come ETS, a seconda della forma giuridica che verrà prescelta in sede di costituzione secondo le modalità e i criteri declinati nel Codice²⁸, deve attualmente iscriversi presso uno dei registri ancora in uso.

Restando alla vicenda pubblicitaria, per quanto sopra detto in relazione alla disapplicazione di parte della normativa – o meglio in relazione all'inefficacia delle previsioni correlate al funzionamento del RUNTS – dall'art. 101 del Codice discende ulteriormente che le fondazioni del Terzo settore e le associazioni del Terzo settore, nei casi in cui queste ultime intendano ottenere il riconoscimento e dunque acquistare la personalità giuridica, dovranno necessariamente iscriversi presso il Registro delle persone giuridiche tenuto presso la prefettura attenendosi a quanto disposto nel D.P.R. n. 361 del 10 febbraio 2000, non potendosi perfezionare il procedimento alternativo descritto nell'art. 22 del Codice, in assenza della piena funzionalità (*rectius* operatività) del RUNTS²⁹.

Disapplicate saranno anche le disposizioni di cui all'art. 48 del Codice³⁰.

²⁷ Con riferimento alle disposizioni generali del titolo II, ad esempio, verranno disapplicate le previsioni di cui all'art. 4 e all'art. 11 del Codice in cui si rinvia agli effetti discendenti dall'iscrizione nel RUNTS.

²⁸ Titolo IV e titolo V.

²⁹ Quando il sistema pubblicitario si sarà perfezionato e il RUNTS sarà operativo, le fondazioni e le associazioni del Terzo settore, già iscritte nel registro delle persone giuridiche che dovessero ottenere l'iscrizione nel RUNTS, dovrebbero essere cancellate dal registro delle persone giuridiche senza che ciò comporti l'estinzione dell'ente.

³⁰ Si tratta delle previsioni relative alle modalità di iscrizione e deposito di atti e documenti presso il RUNTS.



Il comma 2 dell'art. 101 del Codice sembra soffermarsi sulle questioni di diritto intertemporale che potrebbero più direttamente incidere sulla disciplina sostanziale degli enti *no profit* già esistenti o sulla disciplina degli ETS neo costituiti o di prossima costituzione.

Siffatta disposizione recita che fino all'operatività del RUNTS, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione nei registri ONLUS, ODV, APS e imprese sociali. Si rammenta al riguardo, che ai sensi dell'art. 54, comma 1, del Codice, i registri esistenti, una volta operativo il RUNTS, sono tenuti a comunicare a quest'ultimo i dati in loro possesso relativi ad enti *no profit* già iscritti nei registri speciali esistenti al giorno antecedente l'operatività del RUNTS medesimo.

Sempre l'art. 101, comma 2, del Codice prevede che ONLUS, ODV, APS e imprese sociali si adeguano alle disposizioni del Codice entro diciotto mesi, e che entro lo stesso termine adeguano i propri statuti³¹, con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria.

La disposizione consente di evidenziare alcuni aspetti di interesse ai fini che ci occupano.

Coordinando le previsioni di cui all'art. 101, comma 2, del Codice con quelle recate dall'art. 102, comma 4, del Codice, su cui ci siamo precedentemente soffermati, si evidenzia che la data di operatività del RUNTS segna la data di inoperatività dei registri attualmente in uso.

Gli enti *no profit* già costituiti, che intendano modificare la propria organizzazione e assumere la qualifica di uno degli ETS disciplinati dal Codice, devono necessariamente adeguarsi alle disposizioni del Codice medesimo all'atto di scelta della categoria di ETS per come regolamentata dal Codice e della sezione del RUNTS a cui intendano iscriversi, per tramite di modifiche statutarie da apportarsi entro diciotto mesi³².

Gli enti che sono attualmente iscritti nei registri particolari del settore *no profit* possono comunque continuare a restarvi fino alla data di effettiva operatività del RUNTS, ferma restando la necessità di "mutare pelle" adeguandosi alla nuova normativa entro diciotto mesi: pur in presenza di modifica statutaria, non potendosi procedere all'iscrizione nel RUNTS, tali enti saranno soggetti alla normativa previgente, continuando a beneficiare dei diritti derivanti dalla rispettiva ed iniziale qualifica, come si evince, tra l'altro, dall'art. 53, comma 4, del Codice.

³¹ Sul punto v'è da dire che l'art. 17, comma 3, del d.lgs. n. 112 del 3 luglio 2017 assegna alle imprese sociali dodici mesi di tempo dall'entrata in vigore del decreto medesimo (avvenuta il 20 luglio 2017) per adeguare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per l'assemblea ordinaria. Si tratta di norma che produce effetti solo ed esclusivamente sulle imprese sociali già costituite che devono adeguare le previsioni del proprio statuto alle nuove disposizioni recate dal d.lgs. n. 112/2017.

Si mette in evidenza che lo schema di decreto correttivo recentemente pubblicato allinea il termine di adeguamento degli statuti delle imprese sociali a quello previsto per gli altri enti *no profit*, fissandolo a diciotto mesi dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 112/2017. Lo stesso schema di correttivo precisa che con le stesse modalità e maggioranze possono essere introdotte clausole statutarie che escludano l'applicazione di nuove disposizioni, derogabili solo per tramite di specifica clausola di statuto (art. 7 dello schema).

³² In effetti, la modifica statutaria comporta l'acquisto della qualifica di ETS per come individuato nell'art. 4 e determina la scelta della sezione a cui iscriversi. Lo stesso ETS non può cumulare più qualifiche essendo preclusa l'iscrizione in più sezioni del registro unico come stabilisce l'art. 46, comma 2, del Codice. Unica eccezione è quella prevista per le reti associative.



L'adeguamento statutario verrà deliberato con modalità e maggioranze dall'assemblea ordinaria, laddove esistente³³.

Qualsiasi ente che intenda assumere la qualifica di impresa sociale sarà tenuto al rispetto delle previsioni di cui all'art. 101, comma 2, dovendo adeguare il proprio statuto entro diciotto mesi dall'entrata in vigore del Codice, ovviamente nei casi in cui si riscontri omogeneità causale tra la categoria di partenza e la categoria di arrivo. Non trova in questi casi applicazione il differente termine ex art. 17 del d.lgs. n. 112/2017, previsto unicamente per l'adeguamento degli statuti delle imprese sociali già costituite e iscritte nella sezione speciale del registro delle imprese e calcolato dalla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 112/2017, vale a dire dal 20 luglio 2017³⁴.

L'art. 101, comma 4, del Codice contiene previsioni di dettaglio per le reti associative, stabilendo che, ove necessario, esse integrano entro diciotto mesi il proprio statuto secondo le previsioni di cui all'art. 41, comma 1, lett. b) e comma 2, del Codice, a pena di incorrere nella cancellazione automatica dal relativo registro. Si tratta di previsione specificamente indirizzata all'adeguamento degli statuti delle reti associative la cui disciplina è declinata nel capo V del titolo V del Codice³⁵. Con esse, per un verso, si intende dettagliare l'oggetto dell'attività istituzionale delle reti associative in modo che essa si estrinsechi nel coordinamento, nella tutela, nella rappresentanza, nella promozione o nel supporto degli ETS loro associati e delle loro attività di interesse generale, anche allo scopo di promuoverne e accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali; per altro verso, si intende riconoscere le reti associative nazionali ed equiparare a queste ultime, ai fini di cui all'art. 59, comma 1, lett. b)³⁶, del Codice, le associazioni con un numero non inferiore a centomila persone fisiche associate e con sede in almeno dieci regioni o province autonome.

Di un certo rilievo appaiono le previsioni contenute nell'art. 101, comma 8, del Codice. Pur trattandosi di disposizione dalla valenza e dalla diretta incidenza sul trattamento fiscale, in essa il legislatore ha sancito il principio di continuità dell'ente nonostante l'evoluzione dell'organizzazione e della relativa struttura in uno degli ETS disciplinati nel Codice. In tale prospettiva, si pone la precisazione per cui la perdita della qualifica di Onlus a seguito dell'iscrizione nel RUNTS non integra un'ipotesi di

³³ Nelle fondazioni le modifiche dello statuto saranno adottate dall'organo di amministrazione secondo le previsioni di statuto, ferme restando eventuali differenti attribuzioni all'assemblea dei partecipanti delle fondazioni di partecipazione.

³⁴ Sulla nuova disciplina dell'impresa sociale, A. FICI, *La nuova disciplina dell'impresa sociale: una prima lettura sistematica*, in *Impresa Sociale*, settembre 2017, 9 e ss.

La previsione è stata recentemente confermata dall'art. 3 del decreto del Ministero dello Sviluppo economico, adottato di concerto con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, il 16 marzo 2018. Si segnalano le differenti disposizioni sul termine per l'adeguamento degli statuti declinate nell'art. 7 dello schema di decreto correttivo del d.lgs. n. 112/2017, per cui si rinvia alla nota 31.

³⁵ Ai sensi dell'art. 4, comma primo, lett. p) della legge n. 106/2016 le reti associative di secondo livello sono organizzazioni che associano enti del terzo settore, anche allo scopo di accrescere la loro rappresentatività presso i soggetti istituzionali. Si tratta dei c.d. enti federativi di secondo livello la cui disciplina è contenuta in varie disposizioni del Codice. Si segnala, per quanto di interesse in relazione alle previsioni di cui all'art. 101, comma 4, del Codice, che le reti associative possono predisporre modelli standard tipizzati di atti costitutivi o statuti che approvati con decreto del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali consentono di fruire di un procedimento semplificato per la costituzione dell'Ente e la sua iscrizione presso il RUNTS entro trenta giorni dalla presentazione della domanda e previa verifica formale della documentazione (art. 47, comma 5, del Codice).

³⁶ Ai sensi dell'art. 59, comma primo, lett. b), quattordici rappresentanti di reti associative, di cui otto di reti associative nazionali, che siano espressione delle diverse tipologie organizzative del Terzo settore, vanno a comporre il Consiglio Nazionale del Terzo settore.



scioglimento dell'ente ai sensi e per gli effetti di quanto previsto nell'art. 10, comma 1, lett. f), del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 e art. 4, comma 7, lett. b) del d.p.r. n. 633 del 26 ottobre 1972. L'ente dovrà unicamente decidere come eventualmente modificare il proprio statuto in funzione della categoria prescelta tra quelle individuate nel Codice e procedere, quando operativo, all'iscrizione in una delle sette sezioni del RUNTS, al fine di fruire della relativa normativa³⁷.

La stessa *ratio* sembra aver ispirato la previsione recata dall'ultimo periodo del comma 8 dell'art. 101, riferita peraltro alla continuità (civilistica e fiscale) degli enti associativi che si iscrivono anche come impresa sociale nel registro unico e che per tal motivo non si sciolgono.

5. Regime pubblicitario: conclusioni e rinvio

Stante l'attuale inoperatività del RUNTS, le disposizioni inerenti al suo funzionamento sono inapplicabili così come inapplicabili sono le disposizioni che prevedono l'iscrizione o il deposito di atti e/o documenti presso il RUNTS, ovvero le disposizioni relative alle sanzioni praticate dalle autorità competenti in caso di inosservanza di tali specifici adempimenti.

Le modalità di iscrizione – e di cancellazione – degli ETS sono ad oggi disciplinate dalle norme esistenti che regolano il funzionamento dei registri nazionali, regionali o provinciali, di APS, ODV, ovvero della sezione speciale del registro delle imprese dedicata all'impresa sociale, ovvero del registro ONLUS.

Gli enti *no profit* che risultano già costituiti alla data di entrata in vigore del Codice, vale a dire al 3 agosto 2018, e pertanto che risultano già iscritti in uno dei predetti registri potranno continuare ad esserlo fino alla data di effettiva operatività del RUNTS. Questi ultimi enti, qualora intendessero fruire della qualifica di ETS e dei relativi benefici, saranno tenuti ad adeguare i propri statuti alla nuova disciplina del Codice entro diciotto mesi dall'entrata in vigore di quest'ultimo, onde evitare che il comparto del Terzo settore ricomprenda soggetti giuridici difformi rispetto alla caratterizzazione fornita dal legislatore con l'intervento di "riforma organica".

Come accennato, le imprese sociali già costituite alla data di entrata in vigore del 20 luglio 2017 e già iscritte nella sezione speciale del registro delle imprese devono adeguare i propri statuti e uniformarsi alla disciplina di cui al predetto d.lgs. n. 112/2017 entro dodici mesi a decorrere dal 20 luglio 2017, ovvero entro il differente termine fissato nel decreto correttivo del d.lgs. n. 112/2017³⁸.

³⁷ Resta inteso che laddove l'ente non opti per l'iscrizione in una delle sezioni del RUNTS, non acquisirà la qualifica di ETS, non sarà soggetto alla disciplina del Codice e, non sciogliendosi di diritto, potrà continuerà ad esistere e ad operare secondo le regole generali previste per fondazioni, associazioni, comitati, società cooperativa o altri enti privati, con o senza personalità giuridica (come si evince anche dall'art. 10 del d.lgs. n. 460/1997). Tali enti, pertanto, perdendo la qualifica di ONLUS, sono tenuti alla devoluzione del patrimonio ex art. 10, comma 1, lett. f), del d.lgs. n. 460/1997, norma che risulterà abrogata, come accennato nel testo, ai sensi dell'art. 104, comma 2, del Codice solo a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea ai sensi dell'art. 108, par. 3, del Trattato FUE e comunque non prima del periodo di imposta successivo di operatività del RUNTS. Va peraltro precisato che, con riguardo alle modalità della devoluzione, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare 59/E del 31 ottobre 2007, ha chiarito come la devoluzione del patrimonio della ONLUS debba essere limitato all'incremento patrimoniale realizzato nei periodi di imposta in cui l'ente ha fruito della qualifica di ONLUS, facendo salvo, pertanto, il patrimonio acquisito anteriormente alla data di iscrizione nell'Anagrafe ONLUS.

³⁸ Cfr. nota 31.



La modifica dello statuto dovrà essere depositata presso il registro delle imprese a cura degli amministratori (o del notaio) nei successivi trenta giorni secondo quanto previsto dall'art. 5, comma 5, del d.lgs. n. 112/2017 e dall'art. 2 del decreto attuativo recentemente emanato dal Ministero dello sviluppo economico³⁹.

Si tratta, come avviene *ex art.* 101, comma 2, del Codice per gli altri enti *no profit*, di mera modifica organizzativa da adottare con le modalità e le maggioranze dell'assemblea ordinaria.

A partire dal 3 agosto 2017 (data di entrata in vigore del Codice) ovvero dal 20 luglio 2017 (data di entrata in vigore del d.lgs. n. 112/2012), la costituzione di ETS e di imprese sociali è disciplinata dalle disposizioni contenute nei nuovi testi che risultino direttamente applicabili. L'inoperatività del RUNTS comporterà che tali ETS (ricomprensivi di imprese sociali e cooperative sociali)⁴⁰ dovranno iscriversi nei registri già in uso, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 101, comma 3, del Codice. Ne discende che la verifica dei requisiti richiesti ai fini dell'iscrizione dovrebbe essere effettuata dai competenti registri sulla base delle disposizioni vigenti alla data della costituzione e dunque sulla base delle disposizioni contenute nel Codice o nel d.lgs. n. 112/2012.

Nell'ipotesi in cui l'ente si fosse costituito in data anteriore al 3 agosto 2017 ma richieda attualmente o prossimamente l'iscrizione in uno dei registri esistenti, gli uffici del registro non possono né potranno negare l'iscrizione e la verifica dei requisiti, richiesti a tal fine, verterà necessariamente sulla disciplina vigente al momento della costituzione, fermi restando gli obblighi di adeguamento di cui all'art. 101, comma 2, del Codice⁴¹.

Per gli aspetti attinenti alla disciplina fiscale si rinvia alla seconda parte del documento.

6. Le disposizioni già applicabili per l'organizzazione degli ETS

Alla luce di quanto sopra, possiamo affermare che alcune delle disposizioni del Codice sono direttamente applicabili agli ETS dal 3 agosto 2017.

Occorre, pertanto, dare evidenza delle disposizioni contenute nel titolo II del Codice direttamente applicabili.

Nel circoscrivere l'ambito dell'indagine, si rende opportuno chiarire sin da subito che il legislatore, pur individuando la disciplina di riferimento per l'articolazione dell'organizzazione degli ETS, ha previsto tempistiche differenti per l'applicabilità di alcune disposizioni, in considerazione, probabilmente, della specifica caratterizzazione degli ETS.

³⁹ Si tratta del decreto del Ministero dello Sviluppo economico adottato, di concerto con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, il 16 marzo 2018.

⁴⁰ Come accennato, per quanto concerne le imprese sociali l'art. 2 del recente decreto Ministero dello Sviluppo adottato, di concerto con il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, in data 16 marzo 2018 ha già fornito indicazioni circa il deposito di atti e documenti per l'iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese.

⁴¹ Sulla disciplina dell'adeguamento di imprese sociali e cooperative sociali, si vedano le previsioni di cui all'art. 3, commi 1 e 3, del decreto del Ministero dello Sviluppo economico adottato, di concerto con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, il 16 marzo 2018.



Procedendo con ordine, pertanto, sembra possibile sostenere che gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgano attività di interesse generale riconducibili tra quelle elencate nell'art. 5 del Codice e che intendano fruire della disciplina del Codice, siano tenuti a costituire un patrimonio destinato a tali attività e a tenere separatamente le scritture contabili richieste dall'art. 13 del Codice. L'ordinamento impone che per lo svolgimento dell'attività di interesse generale l'ente adotti un regolamento, in forma di atto pubblico e scrittura privata che, ove non diversamente previsto e nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca la normativa del Codice e venga depositato presso il RUNTS. Tenendo ferme le conclusioni a cui si è pervenuti con riferimento al regime transitorio di cui all'art. 101 del Codice, gli enti religiosi potrebbero svolgere l'attività di interesse generale depositando presso il registro delle persone giuridiche di cui al DPR n. 361/2000 il regolamento e l'atto costitutivo del patrimonio destinato.

Per quanto concerne la denominazione dell'ETS, l'art. 12 del Codice stabilisce che essa, in qualunque modo formata, debba contenere l'indicazione di ente del Terzo settore o dell'acronimo ETS.

Disposizioni speciali sono poi previste per le denominazioni di ODV, APS, enti filantropici dagli artt. 32, 35, 37 del Codice e per le imprese sociali dall'art. 6 del d.lgs. n. 112/2017, in ossequio al generale criterio di prevalenza sancito nell'art. 3 del Codice medesimo⁴².

Con riferimento agli enti *no profit* già iscritti nei preesistenti registri, stante la formulazione dell'art. 101, comma terzo, del Codice, durante il periodo transitorio non dovrebbero rinvenirsi motivi ostativi all'impiego delle denominazioni già in uso o dei relativi acronimi, ferma restando la necessità dell'adeguamento alle prescrizioni del Codice nei termini fissati.

Gli enti invece non in possesso della qualifica ONLUS o non riconducibili nell'alveo degli altri enti sopra menzionati, potranno formare la denominazione sociale con l'acronimo ETS, secondo quanto previsto dalle disposizioni di cui all'art. 12 del Codice⁴³.

Resteranno, invece, prive di efficacia le disposizioni relative al regime pubblicitario derivante dall'iscrizione nel RUNTS⁴⁴.

Passiamo ora all'esame delle previsioni contenute nell'art. 13 del Codice (Scritture contabili e bilanci).

⁴² Tale articolo dispone al comma 1 che le disposizioni del Codice si applicano, ove non derogate e nei limiti di compatibilità, anche alle categorie di enti del Terzo settore che hanno una disciplina particolare. Il comma 2 dell'art. 3 del Codice, invece, rinvia alle disposizioni del codice civile e alle Disposizioni per l'Attuazione del codice civile per quanto non previsto nel Codice. Sulla disciplina generale e particolare degli ETS, si rinvia a A. FICI, *L'Ente del Terzo Settore come modello organizzativo per lo svolgimento di attività formativa di interesse generale*, in *Rassegna CNOS*, 2017, 3, 54 e ss.

⁴³ Ad esclusione degli enti religiosi rispetto ai quali la disposizione non trova applicazione come stabilisce l'art. 12, comma 2, del Codice.

⁴⁴ Si rammenta che l'art. 4, comma 1, del Codice fa discendere la qualificazione di ETS dall'iscrizione nel RUNTS; l'art. 11, comma 1, del Codice, chiarisce che gli estremi dell'iscrizione al RUNTS, quando operativo, dovranno essere indicati negli atti, nella corrispondenza nelle comunicazioni al pubblico. Dall'iscrizione e dal deposito al RUNTS deriveranno altresì gli effetti di opponibilità ai terzi secondo quanto prevede l'art. 52 del Codice.



Tralasciando gli aspetti strettamente correlati alle modalità e ai criteri di redazione dei bilanci, differenziati a seconda di parametri dimensionali degli ETS, a cui l'art. 13, commi primo e secondo, espressamente accenna⁴⁵, la disposizione testualmente prevede che:

- i) (tutti) gli ETS devono redigere il bilancio di esercizio;
- ii) il bilancio deve essere redatto in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio Nazionale del Terzo settore⁴⁶;
- iii) gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale e che sono iscritti ai sensi dell'art. 11 (anche) presso il registro delle imprese devono redigere il bilancio secondo quanto previsto negli artt. 2423 e ss., 2435-*bis* e 2435-*ter* c.c. e depositarlo presso il registro delle imprese;
- iv) gli ETS non iscritti nel registro delle imprese devono depositare il bilancio presso il RUNTS;
- v) l'organo di amministrazione è tenuto a documentare il carattere secondario e strumentale delle attività diverse *ex* art. 6 del Codice nella relazione al bilancio o nella relazione di missione⁴⁷.

A queste previsioni si aggiungono quelle di cui all'art. 48, comma terzo, del Codice in forza delle quali i rendiconti e i bilanci di cui agli artt. 13 e 14 del Codice, così come i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente, devono essere depositati entro il 30 giugno di ogni anno⁴⁸.

Detto ciò, tentando di ricostruire la disciplina dei bilanci degli ETS da applicarsi durante il periodo transitorio⁴⁹, sembra difficilmente confutabile che questi ultimi siano tenuti a redigere il bilancio d'esercizio o il rendiconto di cui all'art. 13 del Codice.

⁴⁵ Per l'esame dei quali si rinvia a CNDCEC, *Riforma del Terzo settore: elementi professionali*, Circolare del novembre 2017, 10 e ss.

⁴⁶ Il Consiglio Nazionale del Terzo settore viene disciplinato nel capo I del titolo VII – dedicato alla promozione e al sostegno degli Enti del Terzo Settore – negli artt. 58-60 del Codice.

⁴⁷ Secondo il CNDCEC, *cit.*, 11, fatta eccezione per gli enti di maggiori dimensioni tenuti a redigere la relazione di missione *ex* art. 13, comma primo, la relazione al bilancio menzionata nell'art. 13, comma sesto, del Codice coincide: i) con l'annotazione al bilancio per tutti gli ETS che redigono il bilancio in forma semplificata in quanto di minori dimensioni o perché non tenuti alla relazione di missione; ii) con la nota integrativa per gli enti che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale e il cui bilancio ricomprenda anche la nota integrativa stante le indicazioni fornite dallo stesso art. 13, comma 5, del Codice.

⁴⁸ Si tratta unicamente del deposito dei bilanci e dei rendiconti degli ETS che non esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale. Occorre altresì coordinare le disposizioni civilistiche sui bilanci e rendiconti con quanto previsto nell'art. 87, comma primo, lett. a) in relazione alla tenuta delle scritture contabili ai fini tributari. In tale norma si stabilisce che gli ETS a pena di decadenza dai benefici fiscali per essi previsti devono rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'ente, distinguendo le attività diverse (secondarie e strumentali) di cui all'art. 6 del Codice da quelle di interesse generale di cui all'art. 5 del Codice. Da coordinare con la previsione di cui all'art. 13, comma 2, del Codice, sembra essere anche l'art. 87, comma 3, del Codice medesimo, dove si prevede che qualora gli ETS non commerciali non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 50.000 euro, possono tenere per l'anno successivo in luogo delle scritture contabili di cui al comma 1 il rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive di cui all'art. 13, comma 2, del Codice. Su questi aspetti, peraltro, si renderebbe opportuno un intervento di correzione dei testi.

⁴⁹ Come detto dal 3 agosto 2017 fino alla data di operatività del RUNTS.



L'adempimento del deposito, prescritto nell'art. 48, comma 3, del Codice, diventerà pienamente efficace a partire dalla data di piena operatività del RUNTS⁵⁰.

Qualora l'ETS svolga la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, sia per la redazione che per il deposito varranno le disposizioni del codice civile per il bilancio delle società di capitali⁵¹.

Come evidenziato nelle indicazioni di prassi, e in aderenza a quanto osservato in precedenza, pur in assenza della predisposizione della modulistica da parte del Ministero del lavoro e della previdenza sociale e richiamata nell'art. 13, comma 3, del Codice, gli ETS sono tenuti all'obbligo di redazione del bilancio relativo all'esercizio precedente ed essi, pur con l'intento di uniformarsi anticipatamente ai nuovi adempimenti, potranno uniformarsi alle prescrizioni di forma individuati nello stesso art. 13, comma 1 o 2, del Codice⁵².

Non rinvenendosi disposizioni che disciplinano l'approvazione del bilancio, gli statuti degli ETS dovrebbero articularne il procedimento in modo tale che sia rispettato il termine previsto nel summenzionato art. 48, comma 2, del Codice relativamente al futuro deposito presso il RUNTS⁵³.

Nel caso di enti *no profit* che non abbiano adeguato il proprio statuto alla disciplina del Codice, il procedimento di redazione e approvazione del (progetto) di bilancio avverrà in conformità a quanto previsto dallo statuto dell'ente.

Passando alle previsioni contenute nell'art. 14 del Codice con riguardo al bilancio sociale degli ETS di maggiori dimensioni⁵⁴, il Codice non contiene disposizioni che ne impongano la redazione sin dalla data del 3 agosto 2017. A ben vedere, il Codice obbliga gli ETS con parametri dimensionali di una certa rilevanza a depositare presso il RUNTS e a pubblicare sul proprio sito internet, il bilancio sociale. Il deposito presso il RUNTS andrà effettuato, a regime, entro il 30 giugno di ogni anno come previsto dal menzionato art. 48, comma 3, del Codice.

⁵⁰ Le imprese sociali sono tenute a depositare presso la sezione speciale del registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi ai sensi degli artt. 2423 e ss., 2435-*bis*, 2435-*ter*, c.c., in quanto compatibili, ai sensi e per gli effetti dell'art. 2 del decreto del Ministero dello Sviluppo economico adottato, di concerto con il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, in data 16 marzo 2018.

⁵¹ Anche in questo caso mancano espressi rinvii alla disciplina delle società di capitali in relazione ai termini di approvazione dei bilanci, disposizioni che potrebbero essere recuperate per tramite di previsioni statutarie, stante quanto precisato dall'art. 3, comma 2, del Codice, tenendo comunque in considerazione la tempistica per il deposito presso il RUNTS che interesserà *de futuro* gli ETS non iscritti nel registro delle imprese.

⁵² Secondo il CNDCEC, *cit.*, 12, in mancanza della modulistica, il bilancio è predisposto in forma libera, pur sempre mantenendo le previsioni di rilevazioni contenute nei commi primo e secondo dell'art. 13. Per la direzione generale del terzo settore del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, prot. n. 34/0012604 del 29 dicembre 2017, l'attuale mancanza della modulistica si traduce esclusivamente nella eterogeneità dei documenti contabili in questione.

⁵³ In questo senso, CNDCEC, *cit.* 12 che per l'approvazione del bilancio rinvia anche alla tempistica individuata, nella disciplina fiscale, dall'art. 87, comma 1, del Codice. Cfr. nota 48.

⁵⁴ Si tratta degli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a un milione di euro.



Lo stesso Codice rinvia a linee guida adottate dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'art. 97 del Codice⁵⁵ e il Consiglio nazionale del Terzo settore⁵⁶, da emanarsi per la definizione dei criteri di redazione del bilancio sociale, che tengano in considerazione, tra gli altri elementi, la natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte, per la redazione del bilancio sociale.

Alle linee guida adottate dal Ministero, a chiusura della consultazione con la Cabina di regia e il Consiglio Nazionale del Terzo settore, per definire i criteri di redazione del bilancio sociale di cui sopra, accenna anche l'art. 30, comma 7, del Codice quando impone all'organo di controllo di attestare che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle medesime.

In conclusione, è possibile sostenere che fino a quando le linee guida non siano emanate tutti gli ETS, compresi quelli di grandi dimensioni, non siano tenuti all'obbligo di redazione del bilancio sociale⁵⁷. Qualora le linee guida dovessero essere emanate prima della definitiva operatività del RUNTS, si ritiene che il bilancio sociale, ferma restando la disciplina di settore⁵⁸ eventualmente anche prevista a livello locale, dovrebbe essere redatto dagli ETS di dimensioni maggiori, uniformandosi ai criteri individuati nelle menzionate linee guida, e pubblicato sul sito internet dell'ente ma non depositato nel RUNTS⁵⁹.

Diversamente, è già vigente e applicabile a partire dall'entrata in vigore del Codice, e dunque dal 3 agosto 2017, la previsione di cui all'art. 14, comma 3, del Codice. In base ad essa, gli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui⁶⁰, devono in ogni caso pubblicare annualmente e aggiornare sul proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa cui aderiscono, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo riconosciuti ai componenti dell'organo di amministrazione e dell'organo di controllo, ai dirigenti, nonché ai propri associati.

Non trattandosi di disposizione condizionata dall'operatività e dal funzionamento del RUNTS, l'art. 14 comma 2, del Codice obbliga gli ETS a partire dal primo gennaio 2019 a pubblicare sul proprio sito internet quanto attribuito ai soggetti summenzionati nell'anno precedente, vale a dire durante il 2018. Come è dato evincere dal tenore letterale dell'art. 14, comma 2, del Codice, infatti, il periodo preso in considerazione per le rilevazioni e le pubblicazioni sul sito internet coincide con l'anno solare. Il primo

⁵⁵ Si tratta della Cabina di regia, di cui all'art. 97 del Codice, istituita presso la presidenza del Consiglio dei Ministri con il compito di coordinare, in raccordo con i ministeri competenti, le politiche di governo e le azioni di promozione e di indirizzo delle attività degli ETS.

⁵⁶ Si tratta del Consiglio nazionale del Terzo settore istituito presso il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, di cui agli artt. 58-60 del Codice.

⁵⁷ Già prima della redazione del Codice, ad eccezione di quanto previsto per imprese sociali, fondazioni bancarie e cooperative sociali limitatamente a particolari ambiti territoriali, la redazione del bilancio sociale era rimessa ad una volontaria scelta dell'Ente che intendeva fornire informazioni sull'attività posta in essere anche in relazione all'impatto sociale a vari portatori di interessi. A tal fine, l'agenzia delle Onlus aveva adottato con atto di indirizzo n. 11 del 15 aprile 2011, ex art. 3, comma, 1, lett. a) D.P.C.M. n. 329 del 21 marzo 2001, le Linee guida per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit.

⁵⁸ Cfr. art. 39 del Codice per gli Enti filantropici.

⁵⁹ Per le imprese sociali, l'art. 2 del decreto Ministero dello Sviluppo economico, adottato di concerto con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, il 16 marzo 2018, chiarisce che fino alla data di entrata in vigore del decreto del ministero del lavoro e delle politiche sociali di cui all'art. 9, secondo comma, d.lgs. n. 112/2017, il bilancio sociale è redatto e depositato secondo le linee guida di cui al decreto 24 gennaio 2008 del Ministero della solidarietà sociale.

⁶⁰ Anche tale parametro dovrebbe essere rivisto in sede di correzione del Codice in modo conforme a quanto previsto dall'articolo 13 comma 2.



periodo di riferimento, pertanto, in base al generale criterio di efficacia della legge nel tempo⁶¹, coinciderà con l'intero 2018 in quanto anno successivo a quello di data di entrata in vigore del Codice e verrà pubblicizzato, con le modalità sopra indicate, a partire dal 1° gennaio 2019.

Continuando con l'individuazione delle disposizioni applicabili, sembra possibile ritenere che gli ETS siano obbligati alla tenuta dei libri sociali obbligatori di cui all'art. 15 del Codice, oltre alle scritture contabili di cui all'art. 2214 c.c. se svolgono la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale. A tali obblighi dovranno necessariamente conformarsi gli enti già costituiti che adeguino i propri statuti entro la scadenza del periodo transitorio.

7. L'amministrazione, il controllo interno e la revisione legale degli ETS

Se si accede alla tesi per cui gli enti che, a partire dal 3 agosto 2017, siano ETS per essersi uniformati, in sede di costituzione o con adeguamento dello statuto, alla normativa del Codice, pur non potendosi iscrivere al RUNTS ma solamente ai registri già in uso, debbano plasmare la propria organizzazione e il proprio ordinamento alle previsioni del Codice, occorre spendere alcuni cenni alla disciplina dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo e alla revisione legale degli ETS in forma di associazioni o di fondazioni del Terzo settore⁶².

Con riferimento all'organo di amministrazione, gli ETS sono tenuti al rispetto delle previsioni di cui agli artt. 26 e ss. del Codice, con diretta applicabilità delle previsioni in punto di cause di ineleggibilità e decadenza, responsabilità, conflitto di interesse, di denuncia al tribunale e di denuncia all'organo di controllo, se nominato. Si osserva al riguardo che, ai sensi dell'art. 101, comma 7, del Codice, non trova applicazione il divieto di mandati consecutivi per le cariche sociali nonché il divieto per la stessa persona di ricoprire la carica di presidente dell'organo di amministrazione per più di nove anni, per le cariche sociali già in essere presso i centri di servizi per il volontariato, fino alla naturale scadenza delle stesse come previsto dallo statuto al momento del conferimento dell'incarico. Sono tra l'altro applicabili le speciali disposizioni dettate per singole categorie di ETS⁶³.

La disciplina del controllo da parte di un organo interno agli ETS è declinata nell'art. 30 del Codice rubricato "Organo di controllo".

L'art. 31 del Codice individua, poi, i casi in cui gli ETS sono tenuti alla nomina di un revisore legale o di una società di revisione legale: come si evince dalla formulazione letterale della disposizione, si tratta, invero, di situazioni in cui lo statuto dell'ETS non attribuisce il controllo contabile all'organo di controllo interno.

⁶¹ Declinato nell'art. 12 delle Preleggi.

⁶² Per le imprese sociali si rinvia a quanto previsto dagli artt. 7 e ss. del d.lgs. n. 112/2017 e dall'art. 2 del decreto del Ministero dello Sviluppo economico adottato, di concerto con il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, il 16 marzo 2018; per le società di mutuo soccorso si rinvia, invece, alla relativa disciplina contenuta nella legge n. 3818 del 15 aprile 1886, successivamente integrata e modificata.

⁶³ Si veda, a titolo d'esempio, quanto previsto dall'art. 34 del Codice per le ODV o dall'art. 38 del Codice per gli Enti filantropici.



Per quanto attiene alla vigilanza esercitata da un organo di controllo interno all'ETS, l'art. 30 del Codice differenzia il regime delle fondazioni da quello delle associazioni.

Le fondazioni del Terzo settore sono tenute sempre a nominare un organo di controllo anche monocratico. Per quanto sopra sostenuto⁶⁴, e non disciplinando la legge che per l'avvenire, sembra ragionevole sostenere che gli ETS che abbiano prescelto lo schema organizzativo della fondazione siano obbligati alla nomina dell'organo di controllo dall'entrata in vigore del Codice.

Diversa, invece, la disciplina relativa alla nomina dell'organo di controllo delle associazioni riconosciute o meno⁶⁵, dove il legislatore, pur ribadendo l'alternatività tra nomina di un organo collegiale e nomina di un organo monocratico che sia interno all'ETS, ripropone in parte il meccanismo delineato nell'art. 2477 c.c. per la s.r.l.

Più partitamente, negli ETS che hanno la forma di associazione del Terzo settore, l'obbligo di nomina dell'organo di controllo interno, anche monocratico, scatta solo al superamento per due esercizi consecutivi di due dei seguenti limiti⁶⁶:

- totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000,00 euro;
- ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000,00 euro;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

Per quanto sopra sostenuto, e non disciplinando la legge che per l'avvenire, si ritiene che gli ETS che abbiano prescelto la forma organizzativa dell'associazione siano tenute a nominare l'organo di controllo, anche monocratico⁶⁷, se per due esercizi consecutivi, a partire da quello successivo all'entrata in vigore del Codice, e dunque a partire dall'esercizio 2018, abbiano superato due dei limiti sopra indicati.

Per gli enti *no profit* che non si siano ancora adeguati alla novellata disciplina del Codice, continuano ad applicarsi le previsioni di statuto o le eventuali disposizioni di settore.

I componenti dell'organo di controllo, anche monocratico, degli ETS con forma di fondazione o di associazione non possono incorrere nelle cause di ineleggibilità e decadenza previsti nell'art. 2399 c.c. e devono essere in possesso dei requisiti di cui all'art. 2397 c.c. secondo quanto previsto dall'art. 30, comma quinto, del Codice.

Come accennato, l'organo di controllo, anche monocratico, così nominato svolgerà le proprie funzioni di vigilanza e monitoraggio in modo conforme alle indicazioni fornite dall'art. 30, commi sesto e settimo del Codice, ad eccezione dell'attestazione della rispondenza del bilancio sociale alle linee guida

⁶⁴ In considerazione dell'ambito applicativo delle disposizioni di cui all'art. 101, comma 2, del Codice.

⁶⁵ Poco chiara la motivazione che ha indotto il legislatore a differenziare il trattamento riservato alle associazioni, se non probabilmente rinvenibile nel generale *favor* per la forma associativa.

⁶⁶ L'art. 30, comma 3, del Codice precisa che l'obbligo di nomina dell'organo di controllo cessa se, per due esercizi consecutivi, i limiti elencati nel comma 2 non vengono superati.

⁶⁷ È logicamente consentita qualsiasi differente previsione di statuto che disancori la nomina dell'organo di controllo anche monocratico dal superamento dei limiti indicati nei due esercizi consecutivi.



predisposte dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ex art. 14 che, per quanto detto in precedenza⁶⁸, è un compito che attualmente non può essere svolto.

Passando all'esame delle previsioni di cui all'art. 31 del Codice (Revisione legale dei conti), in considerazione della circostanza che il Codice ripropone lo stesso meccanismo per la nomina obbligatoria dell'incaricato della revisione legale – ciò che è reso evidente dalla differenziazione meramente dimensionale considerata nella norma – si deve ritenere che le soluzioni alle quali si è pervenuti in relazione alla nomina dell'organo di controllo, valgono anche per la nomina del revisore legale o della società di revisione legale, iscritti nel registro dei revisori legali, negli ETS, organizzati in forma associazioni, riconosciute o meno, e in forma di fondazioni, al ricorrere, pertanto, delle condizioni di cui al menzionato art. 31 del Codice⁶⁹.

Occorre precisare che qualora l'ETS, dotato di personalità giuridica ed iscritto nel registro delle imprese, costituisca un patrimonio destinato ad uno specifico affare ai sensi degli artt. 2447-*bis* e ss. c.c., è obbligato alla nomina dell'organo di controllo⁷⁰ e dell'incaricato della revisione legale stante quanto disposto dall'art. 30, comma 4, del Codice e dall'art. 31, comma 3, del Codice.

Per gli enti *no profit* che non si siano ancora adeguati alla novellata normativa del Codice, continuano ad applicarsi le previsioni di statuto⁷¹ e le eventuali disposizioni di settore.

⁶⁸ Si veda il paragrafo 6.

⁶⁹ L'ETS è obbligato a nominare il revisore o la società di revisione legale iscritti nel registro dei revisori legali se per due esercizi consecutivi supera due dei seguenti limiti: totale dell'attivo dello stato patrimoniale pari a 1.100.000,00 euro; ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 2.200.000,00 euro; dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità. In modo simmetrico a quanto previsto nell'art. 30 del Codice per l'organo di controllo, l'obbligo cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.

⁷⁰ Il Codice non accenna in tale evenienza alla possibilità di nominare un organo di controllo monocratico.

⁷¹ Gli aspetti strettamente correlati alla revisione legale degli enti dotati di personalità giuridica differenti dalle società sono stati oggetto di approfondimento da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento della Ragioneria dello Stato, con Interpello prot. n. 33802 del 28 febbraio 2017.



PARTE II: DISCIPLINA FISCALE

(di Viviana Capozzi)

1. Il “percorso” fiscale della riforma

Come in parte anticipato in un precedente documento di approfondimento⁷², l’attuazione della riforma del Terzo settore ha disegnato i nuovi modelli impositivi applicabili a quegli enti che decideranno di divenire ETS, iscrivendosi nelle diverse sezioni del RUNTS.

La fiscalità degli ETS è stata disegnata tenendo conto non solo della qualificazione fiscale di ente commerciale o non commerciale (ai sensi di quanto disposto dagli artt. 79, 84 e 85 del Codice rispettivamente per tutti gli ETS e specificamente per le ODV e le APS), ma anche degli specifici modelli organizzativi adottati e, quindi, delle diverse tipologie di ente (ETS generico, ODV, APS, Ente filantropico o impresa sociale) rappresentate all’interno del RUNTS.

Le relative disposizioni normative sono contenute nel titolo X del Codice e, per quanto riguarda le imprese sociali, nell’art. 18 del d.lgs. n. 112/2017. In linea generale, l’efficacia normativa delle citate disposizioni fiscali è subordinata all’autorizzazione della Commissione europea, nonché all’operatività del RUNTS. Infatti, il comma 2 dell’art. 104 del Codice espressamente prevede che dette disposizioni si applichino agli enti iscritti al RUNTS *“a decorrere dal periodo d’imposta successivo all’autorizzazione della Commissione europea di cui all’art. 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo all’operatività del predetto Registro”*.

In particolare, è subordinata all’autorizzazione comunitaria delle misure sottoposte a notifica e alla operatività del RUNTS l’efficacia delle seguenti disposizioni fiscali:

- il credito d’imposta per i soggetti che emettono titoli di solidarietà (art. 77, comma 10, del Codice);
- le disposizioni relative alla qualificazione commerciale o non commerciale delle attività svolte dagli ETS ai fini delle imposte dirette (art. 79 del Codice);
- il regime forfetario di tassazione dei redditi derivanti dall’esercizio di attività commerciali da parte di ETS non commerciali (art. 80 del Codice);
- le disposizioni relative alla qualificazione commerciale o non commerciale di alcune specifiche attività svolte da ODV (art. 84 del Codice) e APS (art. 85 del Codice);
- il regime forfetario di tassazione dei redditi derivanti dall’esercizio di attività commerciali da parte di ODV e APS, siano essi qualificati ai fini fiscali come enti commerciali o non commerciali (art. 86 del Codice);
- la disciplina fiscale dell’impresa sociale (art. 18 del d.lgs. n. 112/2017);

⁷² Cfr. Documento FNC *“Riforma del Terzo settore: le erogazioni liberali e il «Social Bonus»*, del 28 dicembre 2017.



- le disposizioni di coordinamento normativo (art. 89 del Codice) e abrogazione di alcuni regimi fiscali previgenti alla riforma del Terzo settore (art. 102, comma 2, del Codice).

Viceversa, con riferimento ad alcune agevolazioni fiscali, la cui adozione non richiedeva l'intervento di specifiche autorizzazioni comunitarie, il legislatore delegato ha optato per un'anticipata entrata in vigore al 1° gennaio 2018 (art. 104, comma 1, del Codice). In tal modo, si è inteso raggiungere il duplice obiettivo di assicurare la compatibilità comunitaria delle norme tributarie di carattere strutturale e fornire rapidamente nuovi incentivi per rafforzare la dotazione finanziaria e patrimoniale degli ETS, mediante adozione di alcune disposizioni agevolative⁷³.

Si tratta, in particolare, delle seguenti norme:

- le disposizioni che regolano il regime di deducibilità/detraibilità delle erogazioni liberali effettuate a favore degli ETS (art. 83 del Codice);
- il nuovo credito d'imposta definito "Social bonus" (art. 81 del Codice);
- alcune esenzioni e agevolazioni riconosciute ai fini dei tributi locali e delle imposte indirette (art. 82 del Codice);
- il nuovo regime di esenzione IRES dei redditi immobiliari riconosciuto alle ODV (art. 84, comma 2, del Codice) e APS (art. 85, comma 7, del Codice).

La fiscalità degli enti che sceglieranno di non iscriversi al RUNTS, o che comunque non possono divenire ETS (ai sensi di quanto disposto dall'art. 4 del Codice), continuerà ad essere regolata dalla previgente disciplina normativa, recata in via generale dal Tuir (titolo II, capo II per gli enti commerciali e capo III per gli enti non commerciali), nonché dalle singole leggi speciali nel tempo emanate. Nell'applicare la disciplina previgente all'entrata in vigore del Codice, tuttavia, si deve tenere conto delle modifiche alla medesima apportate in occasione della riforma e, in particolare, delle disposizioni di disapplicazione e coordinamento normativo recate dall'art. 89 del Codice (rilevanti non solo ai fini delle imposte dirette, ma anche ai fini IVA), nonché delle disposizioni modificative e/o abrogative di cui all'art. 102 del Codice.

Anche il percorso fiscale della riforma è quindi caratterizzato da un'importante fase transitoria che interesserà non solo quanti intendono iscriversi al RUNTS, ma anche quei soggetti che non diventeranno ETS, ma che vedranno comunque in parte modificata e/o abrogata la disciplina fiscale di riferimento, previgente all'entrata in vigore del Codice.

⁷³ Ai sensi di quanto disposto dall'art. 104, comma 1, del Codice, fino al momento di operatività del RUNTS (e quindi fino al momento in cui non esisteranno degli ETS), le introdotte agevolazioni troveranno applicazione nei confronti delle ONLUS iscritte negli appositi registri; degli ODV iscritti nei registri di cui alla legge n. 266 del 1991 e delle APS iscritte nei registri nazionali, regionali e delle Province autonome di Trento e Bolzano, previsti dall'art. 7, della l. n. 383 del 2000. Per ulteriori approfondimenti si rinvia al Documento FNC "Riforma del Terzo settore: le erogazioni liberali e il «Social Bonus»", del 28 dicembre 2017.



2. Il regime transitorio della disciplina fiscale di carattere strutturale

Entrando nel merito del regime transitorio delle disposizioni fiscali di carattere strutturale che regoleranno la fiscalità degli ETS⁷⁴, va evidenziato che, ai sensi di quanto disposto dall'art. 101, comma 2, del Codice, fino all'operatività del RUNTS, continueranno ad applicarsi le norme relative all'iscrizione nei registri ONLUS, ODV, APS e Imprese sociali, per quei soggetti che si adeguano alle disposizioni del Codice, entro 18 mesi dal 3 agosto 2017 (vale a dire entro il 3 febbraio 2019). Tale termine è, viceversa, abbreviato a 12 mesi (e quindi scadrà il 20 luglio 2018) per gli adeguamenti richiesti alle imprese sociali.

Come anticipato, i cennati regimi fiscali vigenti ante-riforma sono stati oggetto di interventi abrogativi e di coordinamento normativo (artt. 102 e 89 del Codice). Tralasciando, in questa sede, le disposizioni di coordinamento normativo (che sostanzialmente prevedono la disapplicazione nei confronti degli enti iscritti nel RUNTS di diverse disposizioni fiscali presenti nei regimi previgenti la riforma), la cui efficacia è naturalmente rinviata all'operatività del RUNTS, di seguito si riassumono brevemente le principali modifiche apportate ai regimi fiscali previgenti al Codice, suddivise in base ai diversi articoli del Codice che dispongono dette modifiche e/o abrogazioni.

Art. 102, comma 2, del Codice

Il comma 2 dell'art. 102 del Codice abroga i seguenti provvedimenti normativi di natura fiscale:

- gli art. 20 e 21 della legge 7 dicembre 2000, n. 383 (la c.d. "Legge quadro sulle Associazioni di Promozione Sociale") che disciplinano il regime fiscale riservato alle Associazioni di Promozione Sociale dalla medesima legge quadro (art. 102, comma 2, lett. g), del Codice);
- l'art. 8, comma 2, primo periodo e comma 4 della legge 11 agosto 1991, n. 266 (la c.d. "Legge quadro sul volontariato") che disciplina il regime fiscale riservato alle Organizzazioni di Volontariato dalla medesima legge quadro (art. 102, comma 2, lett. d), del Codice);
- il d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 e l'art. 150 del Tuir entrambe inerenti al c.d. "regime ONLUS" (art. 102, comma 2, lett. a) e c), del Codice);
- l'art. 9-bis del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, convertito con mod. dalla l. 6 febbraio 1992, n. 66, il quale estende l'ambito di applicazione della disciplina della l. 16 dicembre 1991, n. 398 e del relativo regime fiscale, anche alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro-loco (art. 102, comma 2, lett. e), del Codice);
- l'art. 2, comma 31, della l. 24 dicembre 2003, n. 350, il quale estende l'ambito di applicazione della disciplina della l. 16 dicembre 1991, n. 398 e del relativo regime fiscale, anche alle associazioni bandistiche e ai cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro (art. 102, comma 2, lett. f), del Codice).

⁷⁴ Come già evidenziato, le disposizioni di carattere "strutturale" di cui al Titolo X del Codice entreranno in vigore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101, comma 10, del Codice e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del RUNTS (art. 104, comma 2, del Codice).



Art. 89, comma 4, del Codice

Il comma 4, dell'art. 89, del Codice prevede una limitazione dell'ambito soggettivo di applicazione delle disposizioni recate dal comma 3 dell'art. 148, del Tuir.

A far data dal momento di efficacia della disposizione in esame (art. 89, comma 4, del Codice), per le associazioni assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, non saranno più de-commercializzate le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

Le cennate modifiche e/o abrogazioni saranno senz'altro tutte efficaci nel momento di entrata in vigore di quella che abbiamo definito come la disciplina fiscale di carattere sostanziale del Codice, posto che le medesime sono state adottate proprio per il necessario coordinamento normativo, la razionalizzazione e la semplificazione dei regimi fiscali previgenti alla riforma, che continueranno a convivere con questa anche successivamente alla sua piena operatività. Ciò che, viceversa, ci interessa approfondire in questa sede è se, ed eventualmente in che misura, le richiamate modifiche e/o abrogazioni producano effetti anche durante il c.d. "periodo transitorio"; vale a dire il lasso temporale intercorrente fra il momento di entrata in vigore del Codice (3 agosto 2017) e la piena operatività della disciplina introdotta dalla riforma (così come temporalmente scandita dall'art. 104 del Codice).

Pertanto, al fine di individuare i modelli impositivi applicabili fino al momento di operatività del RUNTS, è necessario approfondire alcuni aspetti inerenti all'efficacia temporale delle disposizioni recanti le richiamate abrogazioni (vale a dire dal comma 2, dell'art. 102 del Codice e del comma 4 dell'art. 89 del medesimo Codice).

2.1. Efficacia temporale delle abrogazioni recate dall'art. 102 del Codice

Prendendo le mosse dalle modifiche e/o abrogazioni recate dall'art. 102, del Codice, vanno svolte separate considerazioni in ordine alle abrogazioni di cui al comma 1 di detto articolo e quelle di cui al successivo comma 2. Mentre, infatti, il comma 2 dell'art. 102 in esame espressamente prevede che le abrogazioni dal medesimo recate intervengono a decorrere dal periodo d'imposta successivo dall'intervenuta autorizzazione comunitaria e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del RUNTS (stante il rinvio espresso al comma 2 dell'art. 104 del Codice); viceversa, il comma 1 del medesimo art. 102 non pone alcun termine di efficacia delle abrogazioni dal medesimo operate.

Il diverso dettato normativo dei due commi in esame ha suscitato negli interpreti il legittimo dubbio che le abrogazioni di cui al comma 1 dell'art. 102 del Codice, a differenza di quelle di cui al successivo comma 2, fossero efficaci già a partire dal momento di entrata in vigore della disposizione di riferimento e, quindi, a decorrere dal 3 agosto 2017. Tale eventualità avrebbe determinato lo



spiacevole risultato che l'abrogazione di parte della disciplina previgente al Codice sarebbe intervenuta in un momento in cui detta abrogazione non sarebbe stata "compensata" dalla contestuale piena operatività della disciplina fiscale di cui al titolo X del Codice.

Siffatto risultato, tuttavia, non si è verificato. Infatti, come si vedrà meglio nel prosieguo, è corretto ritenere che anche le modifiche e/o abrogazioni apportate alla normativa fiscale previgente alla riforma dal comma 1 dell'art. 102 del Codice saranno efficaci unicamente a decorrere dal termine di cui al comma 2 dell'art. 104 del Codice e, quindi, contestualmente alla piena operatività della disciplina fiscale di cui al titolo X del Codice.

Il termine di efficacia delle disposizioni abrogative di norme di natura fiscale contenute nel comma 1 dell'art. 102, del Codice, infatti, va individuato alla luce di quanto previsto dalla norma interpretativa autentica, di cui all'art. 5-sexies del d.l. 16 ottobre 2017, n. 148, conv. con mod. dalla l. 4 dicembre 2017, n. 172 (c.d. "Collegato fiscale alla legge di Bilancio 2018"), la quale è stata adottata proprio al fine di chiarire che dette abrogazioni e/o modifiche devono essere correlate, senza soluzione di continuità, all'efficacia delle norme del Codice destinate a sostituirle. Ai sensi della disposizione da ultimo richiamata, infatti, *"L'articolo 104 del codice di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, si interpreta nel senso che i termini di decorrenza indicati nei commi 1 e 2 valgono anche ai fini dell'applicabilità delle disposizioni fiscali che prevedono corrispondentemente modifiche o abrogazioni di disposizioni vigenti prima della data di entrata in vigore del medesimo codice di cui al decreto legislativo n. 117 del 2017. Pertanto, le disposizioni di carattere fiscale richiamate dagli articoli 99, comma 3, e 102, comma 1, del medesimo codice di cui al decreto legislativo n. 117 del 2017 continuano a trovare applicazione senza soluzione di continuità fino al 31 dicembre 2017"*.

Sull'argomento, tuttavia, si tornerà più diffusamente fra breve, quando passeremo in rassegna l'efficacia intertemporale di alcune disposizioni agevolative entrate in vigore il 1° gennaio 2018, del cui coordinamento normativo con le analoghe misure previgenti alla riforma si occupa il comma 1 dell'art. 102 del Codice⁷⁵.

Tornando, viceversa, alla disciplina fiscale di carattere sostanziale introdotta dalla riforma, si è visto che le abrogazioni e/o modificazioni apportate alla normativa previgente, sono contenute nel comma 2 del più volte richiamato art. 102 del Codice. Pertanto, per espressa previsione normativa, le medesime avranno efficacia *"a decorrere dal termine di cui all'articolo 104, comma 2"* (art. 102, comma 2 primo capoverso, del Codice), vale a dire, a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101, comma 10, del Codice e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del RUNTS.

Ne consegue che la normativa fiscale previgente alla riforma, modificata dalle disposizioni recate dal comma 2 dell'art. 102 del Codice, resterà in vigore, senza soluzione di continuità, fino al momento di piena efficacia della disciplina fiscale di carattere sostanziale recata dal titolo X del Codice.

⁷⁵ Cfr. paragrafo 3 della Parte II.



2.2. Efficacia temporale dell'abrogazione recata dal comma 4 dell'art. 89 del Codice

In relazione alle modifiche apportate al comma 3 dell'art. 148 del Tuir, dal comma 4 dell'art. 89, del Codice, va osservato che tale ultima disposizione, entrata in vigore il 3 agosto 2017, non effettua alcun riferimento esplicito al momento di efficacia temporale delle modifiche normative dalla medesima recate.

In tale stato di cose, è sorto negli operatori del settore il legittimo dubbio che il comma 3 dell'art. 148 del Tuir fosse stato modificato a far data dal 3 agosto u.s. in un momento, quindi, anticipato rispetto all'entrata in vigore della disciplina fiscale sostanziale introdotta dal Codice per gli ETS di tipo associativo. Tali perplessità, peraltro, risultavano rafforzate dal fatto che la norma interpretativa autentica, adottata in relazione alla disciplina transitoria in esame (art. 5-*sexies* del d.l. n. 148/2017), non opera alcun riferimento esplicito all'efficacia temporale delle norme di cui al comma 4 dell'art. 89 del Codice.

L'argomento è stato quindi posto all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate in occasione del Telefisco 2018, chiedendo all'Amministrazione finanziaria di rendere indicazioni in merito alla decorrenza delle modifiche apportate al comma 3 dell'art. 148 del Tuir⁷⁶.

In detta occasione, l'Agenzia ha precisato che, in forza della norma di interpretazione autentica di cui all'art. 5-*sexies* del d.l. n. 148/2017, l'art. 148, comma 3, del Tuir, nella versione precedente, conserva efficacia fino a quando non inizieranno a essere applicabili le nuove disposizioni fiscali previste dal titolo X del Codice.

Secondo quanto evidenziato dall'Agenzia delle Entrate, quindi, anteriormente alla piena operatività del Codice, tutte le associazioni assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, ivi comprese quelle che non diverranno ETS, potranno continuare a fruire della de-commercializzazione prevista dall'art. 148, comma 3, del Tuir, sempre che siano in possesso dei requisiti attualmente previsti. Viceversa, dal momento in cui diverrà pienamente operativa la disciplina fiscale introdotta dal titolo X del Codice, i summenzionati soggetti non potranno più fruire della predetta de-commercializzazione. A regime, infatti, le ipotesi di de-commercializzazione previste dal comma 3 dell'art. 148 del Tuir verranno mantenute solo per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose e sportive dilettantistiche.

Alla luce delle chiare indicazioni recentemente fornite dall'Agenzia delle Entrate e, con l'auspicio che le medesime confluiscono in un più ampio documento di prassi da adottarsi con riferimento all'intero impianto della riforma del Terzo settore, è possibile ritenere che la mancata menzione del comma 4 dell'art. 89 del Codice nell'ambito della norma interpretativa autentica, non assuma alcuna rilevanza al fine di individuare l'efficacia temporale della norma in esame.

⁷⁶ Come anticipato, in forza della modifica apportata dall'art. 89, comma 4, del Codice all'art. 148, comma 3, del Tuir, dal novero delle tipologie di enti non commerciali associativi destinatari dell'agevolazione prevista dal medesimo articolo (de-commercializzazione dell'attività resa verso corrispettivo nei confronti degli associati in diretta attuazione degli scopi istituzionali), sono state eliminate le associazioni assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona.



2.3. Le scelte da effettuare nel periodo transitorio

Appurato che le modifiche e le abrogazioni apportate ai regimi fiscali previgenti al Codice saranno efficaci a partire dal momento di piena applicazione del sistema fiscale disegnato dalla riforma, sembra utile svolgere qualche breve considerazione in ordine alle valutazioni che gli enti *no profit* sono chiamati a effettuare in questi mesi che precedono la “messa a regime” della riforma, con la conseguente possibilità di iscriversi al RUNTS.

In proposito, è utile ribadire che l’art. 4, comma 1, del Codice specifica che possono assumere la qualifica di ETS (nel rispetto degli altri requisiti stabiliti dal Codice):

- le organizzazioni di volontariato (ODV);
- le associazioni di promozione sociale (APS);
- 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;
- gli altri enti di carattere privato, diversi dalle società.

La norma va letta in combinato disposto con l’art. 46 del Codice, il quale stabilisce che il RUNTS è composto da sei sezioni dedicate a particolari tipologie di ETS (ODV, APS, enti filantropici, imprese sociali, società di mutuo soccorso e reti associative) e una sezione residuale dedicata agli “altri enti del Terzo settore”. Nella sezione dedicata agli “altri enti del Terzo settore” potranno iscriversi, ad esempio, le associazioni (riconosciute e non) e le fondazioni non classificate nelle precedenti categorie, nonché “gli altri enti di carattere privato diversi dalle società” di cui all’art. 4 del Codice.

Inoltre, merita attenzione il fatto che, ai sensi di quanto disposto dall’art. 54, del Codice, le ODV e le APS transiteranno in maniera “automatica” all’interno del RUNTS, andando a confluire nelle apposite sezioni loro dedicate (salvo il caso in cui l’ufficio del registro rilevi la mancanza dei necessari requisiti); mentre le attuali ONLUS dovranno scegliere se procedere all’iscrizione al RUNTS e (eventualmente) in quale sezione collocarsi.

Fra gli enti che assumeranno la qualifica di ETS rientrano dunque le ODV e le APS, oggi disciplinate rispettivamente dalla l. n. 266/1991 e dalla legge n. 383/2000, norme che, come si è visto, saranno oggetto di abrogazione, sostituite dalla specifica disciplina civilistica contenuta nel titolo V del Codice e dalle disposizioni fiscali recate dagli artt. 84, 85 e 86 del Codice. Le qualifiche di ODV e di APS, nonché uno specifico regime fiscale agevolato, potranno quindi essere conservate, a regime, solo dalle ODV e APS iscritte nelle apposite sezioni speciali del RUNTS.



Si è detto che la prossima abrogazione del c.d. “regime ONLUS” impone a questi soggetti di effettuare alcune valutazioni in merito all’opportunità di iscriversi al RUNTS e, quindi, a quale specifica sezione del registro eventualmente iscriversi, tenuto conto della propria tipologia di attività, nonché dei modelli organizzativi adottati.

Le ONLUS che decideranno di non iscriversi al RUNTS non potranno accedere ai vantaggi fiscali, né alle altre misure agevolative previste dal Codice. Dal punto di vista tributario, gli enti che effettueranno questo tipo di scelta potranno unicamente applicare le norme del Tuir in materia di enti non commerciali, che non sono state oggetto di abrogazione.

Inoltre, come anticipato, in caso di mancata iscrizione al RUNTS, la perdita della qualifica di ONLUS (conseguente all’abrogazione del relativo regime) determinerà l’obbligo di devoluzione del patrimonio a fini di pubblica utilità. Mentre, per espressa previsione normativa, la perdita della qualifica di ONLUS, a seguito di iscrizione al RUNTS, non costituirà un’ipotesi di scioglimento dell’ente e non comporterà l’obbligo di devoluzione del patrimonio (art. 101, comma 8, del Codice).

Infine, è appena il caso di ricordare che, nell’eventuale scelta della sezione del RUNTS nell’ambito della quale iscriversi, una ONLUS deve considerare che se svolge l’attività istituzionale a titolo prevalentemente gratuito (o con copertura dei costi effettivi), potrà qualificarsi come ETS non commerciale ai sensi dell’art. 79, comma 5, del Codice; mentre se l’attività viene svolta a fronte del pagamento di corrispettivi che superano i costi effettivi (fermo restando il rispetto dei requisiti dell’assenza di scopo di lucro e delle finalità solidaristiche), l’ente potrà considerare la possibilità di iscriversi come impresa sociale, beneficiando in tal caso (ex art. 18 del d.lgs. n. 112/2017) della detassazione degli utili effettivamente reinvestiti nell’attività d’impresa di interesse generale.

3. Il regime transitorio di alcune disposizioni agevolative

Si è già detto che, con riferimento ad alcune agevolazioni fiscali, la cui adozione non richiedeva l’intervento di specifiche autorizzazioni comunitarie, il legislatore delegato ha optato per un’anticipata entrata in vigore al 1° gennaio 2018 (art. 104, comma 1, del Codice)⁷⁷. Contestualmente all’adozione delle nuove misure agevolative, anche in questo caso si è provveduto alla revisione e/o abrogazione, in un’ottica di semplificazione e razionalizzazione, delle analoghe misure previgenti all’entrata in vigore del Codice.

Così come per le disposizioni inerenti alla disciplina fiscale di carattere strutturale, anche per le norme agevolative (di cui agli artt. 81, 82 e 83 del Codice) si rende quindi opportuno svolgere alcune

⁷⁷ Si tratta, come si è visto, delle seguenti norme: le disposizioni che regolano il regime di deducibilità/detraibilità delle erogazioni liberali effettuate a favore degli ETS (art. 83 del Codice); il nuovo credito d’imposta definito “Social bonus” (art. 81 del Codice); alcune esenzioni e agevolazioni riconosciute ai fini dei tributi locali e delle imposte indirette (art. 82 del Codice); il nuovo regime di esenzione IRES dei redditi immobiliari riconosciuto alle ODV (art. 84, comma 2, del Codice) e APS (art. 85, comma 7, del Codice).



considerazioni in merito all'efficacia temporale delle disposizioni di modifica e/o abrogazione adottate con riferimento ai regimi agevolati previgenti all'entrata in vigore del Codice⁷⁸.

La tematica investe, principalmente, i regimi applicabili alle erogazioni liberali, con riferimento ai quali il legislatore delegato ha previsto la progressiva abrogazione (o, talvolta, la mera disapplicazione per le liberalità effettuate nei confronti di enti iscritti nel RUNTS) delle altre previgenti misure agevolative, consistenti in deduzioni e detrazioni concesse a fronte di erogazioni liberali ad enti *no profit* (artt. 89 e 102 del Codice).

Tralasciando, anche in questo caso, di esaminare le disposizioni (di cui all'art. 89 del Codice) che prevedono la disapplicazione nei confronti degli ETS di alcune misure agevolative presenti nel Tuir⁷⁹ (che avranno efficacia solo a seguito della piena operatività del RUNTS), di seguito si indicano gli interventi di tipo abrogativo e/o modificativo:

- l'art. 102, comma 1, lett. g), del Codice abroga l'art. 15, comma 1, lett. *i-bis*), del Tuir che riconosceva il diritto ad una detrazione Irpef del 19% degli oneri sostenuti per contributi associativi, per importo non superiore a 2.500.000 lire (vale a dire 1.291,14 euro), versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano, al fine di assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia, ovvero, in caso di decesso, un aiuto alle loro famiglie;
- l'art. 102, comma 1, lett. f), del Codice abroga l'art. 15, comma 1, lett. *i-quater*), del Tuir che riconosceva il diritto ad una detrazione Irpef del 19% in relazione alle erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4.000.000 di lire (vale a dire 2.065,83 euro), effettuate a favore delle APS iscritte negli appositi registri;
- l'art. 102, comma 1, lett. e), del Codice abroga l'art. 100, comma 2, lett. l), del Tuir che riconosceva la deducibilità Ires delle erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 1.549,37 euro o al 2% del reddito di impresa dichiarato, effettuate a favore delle APS iscritte negli appositi registri;
- l'art. 102, comma 1, lett. h), del Codice abroga, a decorrere dalle intervenute autorizzazioni comunitarie (per espressa previsione normativa), l'art. 14, del d.l. n. 35/2005 (la c.d. "più dai meno versi") che riconosce la deducibilità Irpef e Ires delle erogazioni liberali, nel limite del 10% del reddito dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000,00 euro annui, effettuate a favore di ONLUS, APS, fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 e in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, adottato su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca;

⁷⁸ Le considerazioni che seguono sono state oggetto di una più ampia trattazione nell'ambito del Documento FNC "Riforma del Terzo settore: le erogazioni liberali e il «Social Bonus»", del 28 dicembre 2017, cui si rinvia per ulteriori approfondimenti.

⁷⁹ Nello specifico: l'art. 89, comma 11, del Codice prevede la disapplicazione degli artt. 15, comma 1.1 e 100, comma 2, lett. h), del Tuir nei confronti dei soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore di ETS non commerciali e cooperative sociali.



- l'art. 99, comma 3, del Codice esclude (per espressa previsione normativa⁸⁰ a decorrere dal 1° gennaio 2018) dall'ambito soggettivo di applicazione dell'art. 14, del d.l. n. 35/2005 (la c.d. "più dai meno versi") le ONLUS e le APS.

In sostanza, a parte l'art. 99, comma 3, del Codice da ultimo richiamato (il quale, come si è detto, prevede espressamente che la sua portata abrogativa avrà efficacia a decorrere dal primo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017), tutte le altre abrogazioni apportate alla previgente disciplina agevolativa sono contenute nel comma 1 dell'art. 102 del Codice, il quale, a differenza del successivo comma 2, non contiene alcuna indicazione temporale in merito al termine di efficacia di detti interventi abrogativi.

Dal momento che l'art. 102 del Codice è entrato in vigore il 3 agosto 2017, mentre le nuove misure agevolative, di cui all'art. 83 del Codice, sono entrate in vigore il 1° gennaio 2018, anche in questo caso, gli operatori del settore hanno inizialmente ipotizzato che, nel periodo compreso fra il 3 agosto 2017 e il 1° gennaio 2018, le abrogate agevolazioni non sarebbero risultate "coperte" dalla contestuale adozione delle nuove misure.

In proposito, va immediatamente evidenziato che, anche con riferimento alla disciplina agevolativa in esame, non si è verificato alcuno sfasamento temporale. Infatti, le norme agevolative previgenti al Codice sono rimaste in vigore, senza soluzione di continuità, fino al 31 dicembre 2017 per essere sostituite, a decorrere dal 1° gennaio 2018, da quelle di cui all'art. 83 del Codice.

Anche in questo caso, infatti, è necessario effettuare una distinzione fra il momento di entrata in vigore dell'art. 102 del Codice (agosto 2017) e il momento di efficacia abrogativa delle disposizioni di cui al comma 1 del medesimo art. 102.

Peraltro, siffatta distinzione tra il momento di entrata in vigore delle disposizioni abrogative e il momento di efficacia delle abrogazioni dalle medesime recate è supportata anche da quanto previsto dall'art. 3 della l. n. 212 del 2000 (il c.d. "Statuto dei diritti del contribuente"). A norma del comma 1, secondo periodo, della disposizione da ultimo citata, infatti, *"Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono"*. Pertanto, posto che le abrogazioni e/o disapplicazioni in esame hanno ad oggetto deduzioni e detrazioni che accedono alla determinazione di tributi periodici (Irpef e Ires), le medesime non sarebbero comunque potute essere efficaci prima del 1° gennaio 2018.

La correttezza di siffatta ricostruzione ha trovato da ultimo definitivo riscontro nella norma interpretativa autentica appositamente adottata (art. 5-sexies del d.l. n. 148 del 2017) che, come si è detto, ha chiarito che le disposizioni agevolative previgenti il Codice, abrogate, disapplicate e/o modificate dalle nuove misure, hanno continuato a trovare applicazione, senza soluzione di continuità, fino al 31 dicembre 2017.

⁸⁰ In base al tenore testuale della disposizione in esame, così come recentemente modificata dall'art. 5-ter del d.l. n. 148/2017.



Più in particolare, l'art. 5-*sexies* del d.l. n. 148/2017 prevede che i termini di decorrenza indicati ai commi 1 e 2 all'art. 104 del Codice *“valgono anche ai fini dell'applicabilità delle disposizioni fiscali che prevedono corrispondentemente modifiche o abrogazioni di disposizioni vigenti prima della data di entrata in vigore del medesimo Codice di cui al decreto legislativo n. 117 del 2017”* e che, pertanto, *“le disposizioni di carattere fiscale richiamate dagli articoli 99, comma 3, e 102, comma 1, del medesimo Codice di cui al decreto legislativo n. 117 del 2017 continuano a trovare applicazione senza soluzione di continuità fino al 31 dicembre 2017”*, in modo tale da far coincidere i termini di decorrenza delle abrogazioni e delle modifiche delle norme previgenti con quelli di decorrenza delle misure di nuova introduzione.

A seguito dell'emanazione della cennata norma interpretativa, pertanto, risultano definitivamente superate le perplessità inizialmente manifestate, in ordine al possibile verificarsi di uno sfasamento temporale fra l'abrogazione dei regimi di favore previgenti al Codice e le nuove agevolazioni adottate con l'art. 83 del Codice.