



**L'OPERATIVITÀ DEL RUNTS E
LE QUESTIONI PROBLEMATICHE
DELLA FASE TRANSITORIA**



LE TEMPESTICHE PER L'AVVIO DEL RUNTS

L'avvio del RUNTS: le novità del decreto n. 561 del 2021

Il decreto direttoriale n. 561 del 2021 individua le tempistiche di avvio del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS).

In particolare:

- ❖ **dal 23 novembre** inizia la fase di «trasmigrazione» per ODV e APS iscritte nei registri regionali e provinciali nonché per le APS nazionali.

Più nello specifico, entro il **21 febbraio 2022** gli Uffici delle regioni e province autonome provvederanno a comunicare l'elenco degli enti iscritti e i dati delle APS e delle ODV aventi procedimenti di iscrizione o di cancellazione pendenti in caso di esito favorevole degli stessi. Entro il 23 dicembre 2021, invece, dovranno essere comunicati i dati delle APS nazionali. La procedura di trasferimento degli atti si concluderà entro il **21 febbraio 2022**.

- ❖ **dal 24 novembre** invece le realtà diverse da ODV e APS possono richiedere l'iscrizione nel RUNTS

Per le ONLUS, invece, come precisato dallo stesso decreto bisognerà attendere un apposito documento vengano definite le modalità attraverso cui l'Agenzia delle Entrate provvederà a pubblicare i dati relativi agli enti iscritti nell'Anagrafe. Da questo momento le ONLUS potrebbero procedere all'iscrizione nel RUNTS avendo comunque tempo fino al 31 marzo dell'anno successivo all'autorizzazione UE.

L'avvio del RUNTS: il procedimento di migrazione ODV e APS dagli attuali registri

Per quanto concerne il procedimento di «trasmigrazione» di ODV e APS gli Uffici del RUNTS competenti sono tenuti a verificare, **entro 180 giorni decorrenti dal 21 febbraio 2022**, la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione, richiedendo agli enti eventuali informazioni e documenti mancanti.

In particolare, l'Ufficio RUNTS competente richiede eventuali documenti mancanti tramite pec o in mancanza tramite email. Sul sito del RUNTS è reso disponibile l'elenco degli enti per i quali è pendente la richiesta di informazioni.

Il procedimento è sospeso fino alla ricezione delle informazioni/documenti richiesti per non oltre 60 giorni.

L'avvio del RUNTS: il procedimento di migrazione ODV e APS dagli attuali registri

L'omessa trasmissione delle informazioni e dei documenti nel termine **di 60 giorni**, comporta la mancata iscrizione dell'ente nel RUNTS.

La mancata iscrizione viene poi comunicata all'indirizzo pec e sul portale del RUNTS nell'apposita lista degli enti non iscritti.

Nel caso in cui invece la verifica dei requisiti si concluda positivamente, l'Ufficio competente del RUNTS con apposito decreto dispone l'iscrizione nell'apposita sezione.

Diversamente se sussistono motivi ostativi all'iscrizione, l'Ufficio del RUNTS competente ne dà comunicazione all'ente assegnandogli 10 giorni per formulare eventuali controdeduzioni o per manifestare la propria intenzione di procedere alla regolarizzazione della situazione.

In questa seconda ipotesi, l'ente avrà 60 giorni per dare prova dell'avvenuta regolarizzazione. L'omesso riscontro entro 10 giorni o la mancata regolarizzazione entro i 60 giorni è causa di mancata iscrizione nel RUNTS.

L'avvio del RUNTS: il procedimento di migrazione ODV e APS dagli attuali

Qualora l'Ufficio del RUNTS non si sia pronunciato con un provvedimento espresso allo scadere dei termini procedurali, l'ente deve comunque essere iscritto nella corrispondente sezione delle ODV e APS a seconda della tipologia dal quale sono pervenuti al RUNTS i dati comunitari.

Fino al perfezionamento dell'iscrizione o all'emanazione del provvedimento di mancata iscrizione gli enti iscritti nei registri ODV e APS continuano a beneficiare dei diritti derivanti dalla rispettiva qualifica.

L'avvio del RUNTS: Trasmigrazione dal Registro nazionale APS

Per le APS nazionali entro 90 giorni dal 23 novembre 2021 il Registro nazionale delle APS trasferisce al RUNTS i dati a sua disposizione.

In questo caso l'Ufficio statale del RUNTS, una volta prese in carico le informazioni relative agli enti di propria competenza procede **entro 180 giorni** alla verifica dei requisiti.

Il particolare caso delle ONLUS

Per le **Onlus** non è previsto un meccanismo di trasmigrazione automatica dalla relativa anagrafe.

Tuttavia è bene precisare che con l'Avvio del RUNTS, di fatto l'Anagrafe ONLUS verrà «congelata».

A partire dal **22 novembre prossimo**, infatti, non sarà più possibile presentare domanda di iscrizione nell'Anagrafe ONLUS. Questa resterà attiva solo per i procedimenti di iscrizione/cancellazione pendenti alla data del 22 novembre 2021.

Come chiarito dal decreto n. 561/2021, peraltro, le Onlus dovranno **attendere apposita comunicazione** che definisca le modalità con cui l'Agenzia delle Entrate sia tenuta a comunicare i dati relativi agli enti iscritti nell'Anagrafe tributaria, al fine di poter avviare la procedura di iscrizione nell'apposita sezione del Registro unico nazionale del Terzo settore.

L'elenco viene pubblicato sul sito dell'Agenzia e di tale pubblicazione viene data comunicazione in **Gazzetta Ufficiale**. Da questo momento, quindi, potrebbe essere perfezionata la domanda di iscrizione.

In tal caso, come precisato dall'art. 34 del D.M. n. 106/2020 ciascun ente dovrà presentare **apposita domanda** presso l'Ufficio del RUNTS territorialmente competente, utilizzando la modulistica messa a disposizione sul Portale del RUNTS.

In tale domanda dovrà indicare la sezione del Registro nella quale intende essere iscritto e dovrà altresì allegare copia dell'atto costitutivo, dello statuto adeguato alle disposizioni inderogabili del CTS e degli ultimi due bilanci.

Il particolare caso delle ONLUS

Tale onere dovrà essere **ottemperato nel termine che va dalla data di pubblicazione in Gazzetta dell'elenco delle realtà iscritte nell'Anagrafe ONLUS fino al 31 marzo del periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea** (art. 101, comma 10 del CTS).

Ciascun Ufficio, ricevuta la domanda, **entro 60 gg** verifica per ciascun ente la sussistenza dei requisiti e in caso di esito positivo dispone l'iscrizione nel RUNTS presso la sezione indicata.

Le Onlus che erano già iscritte presso i registri APS o presso i registri Onlus istituiti ai sensi della L. 266/1991 non sono tenute a presentare la suddetta domanda.

Una volta avvenuta l'iscrizione nel RUNTS, l'ente sarà cancellato dall'Anagrafe Onlus.

Il particolare caso delle ONLUS

In caso di **mancata iscrizione al RUNTS**, le ONLUS:

- ❖ **non potranno continuare ad utilizzare la qualifica di ONLUS** (la relativa disciplina verrà abrogata a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione europea);
- ❖ saranno obbligate a **devolvere il patrimonio**, in quanto l'abrogazione dell'art. 10 del D.Lgs. 460/1997 farebbe venir meno le garanzie di non lucratività connesse all'adozione di tale qualifica (l'obbligo di devoluzione dovrebbe riguardare solo il patrimonio incrementale - Circ. 59/E/2007 e Circ. 168/E/1998).

La devoluzione del patrimonio della Onlus è espressamente esclusa, invece, in caso di iscrizione al RUNTS come ETS (art. 101, comma 8 del CTS).

Procedura di iscrizione al RUNTS: enti privi di personalità giuridica

Dalla domanda di iscrizione devono risultare (anche mediante allegati) le seguenti informazioni:

- a) **sezione del RUNTS** presso la quale si richiede l'iscrizione;
- b) **denominazione**;
- c) **codice fiscale**;
- d) **eventuale partita IVA**;
- e) **forma giuridica**;
- f) **sede legale**;
- g) indirizzo di **posta elettronica certificata**;
- h) **contatto telefonico**;
- i) eventuali **sedi secondarie**;
- j) **data di costituzione dell'ente**;
- k) **attività di interesse generale** esercitate tra quelle di cui all'art.5 CTS;
- l) eventuali **attività diverse**;
- m) **soggetto cui l'ente aderisce** con relativo codice fiscale;
- n) generalità del **rappresentante legale**, degli altri **titolari di cariche sociali**, con indicazione dei relativi poteri e di eventuali limitazioni nonché la data di nomina; **organi di controllo e revisione**;
- o) eventuale **iscrizione nel Registro imprese**;
- p) eventuale dichiarazione di accreditamento ai fini dell'accesso al **5 per mille**;
- q) dichiarazione di **presunzione di commercialità o non commercialità**;
- r) **per ODV e APS**, numero di soci cui è attribuito il diritto di voto, numero di lavoratori dipendenti/parasubordinati e volontari.

Procedura di iscrizione al RUNTS: enti privi di personalità giuridica

Una volta ricevuta la domanda, l'Ufficio competente verifica la completezza della documentazione e la sussistenza delle condizioni necessarie.

- In caso di **esito positivo** di tale verifica, entro **60gg** dalla presentazione della domanda l'Ufficio predispone, con apposito provvedimento, l'iscrizione nella sezione del RUNTS indicata.
- In caso, invece, di **domanda non corretta o incompleta**, entro **60gg** l'Ufficio invita l'ente a integrare la documentazione o completare la domanda entro un termine **non superiore a 30gg**. Nei **60gg successivi** all'integrazione della documentazione o alla ricezione della domanda completata, l'Ufficio provvede all'iscrizione o comunica i motivi ostativi all'accoglimento della domanda.

Nel caso in cui statuto e atto costitutivo siano redatti secondo **modelli standard tipizzati**, predisposti dalla rete associativa ed approvati dal Ministero del lavoro, il termine di 60gg è ridotto a **30gg**.

Avverso il provvedimento di diniego dell'iscrizione è ammesso **ricorso al TAR** competente.

Procedura di iscrizione al RUNTS: enti già dotati di personalità giuridica

Per le associazioni riconosciute e le fondazioni, l'iscrizione presso il RUNTS **sospende** l'efficacia dell'iscrizione nei registri delle persone giuridiche di cui al d.P.R. 361/2000. Tale sospensione implica l'inapplicabilità delle disposizioni di cui al citato d.P.R., non già la perdita della personalità giuridica precedentemente acquisita. Pertanto, qualora l'ente dovesse essere cancellato dal RUNTS, tornerà ad avere efficacia l'iscrizione presso il registro delle persone giuridiche.

- L'associazione o la fondazione che intenda richiedere l'iscrizione al RUNTS, sottopone al **notaio** il verbale della relativa decisione, richiedendo contestualmente l'adeguamento dello statuto.
- Dopo aver verificato la sussistenza delle condizioni, il notaio provvede all'inoltro della richiesta di iscrizione, nel termine di **20 gg** dal deposito della relativa documentazione presso l'Ufficio del RUNTS competente.
- Qualora il notaio coinvolto nella procedura di iscrizione non abbia ritenuto sussistenti le condizioni richieste dalla legge (comprese quelle relative al patrimonio minimo), i fondatori, gli amministratori o gli associati possono, entro 30 gg, richiedere l'iscrizione all'Ufficio del Runts, allegando la documentazione prescritta.
- Nei successivi 60gg, l'Ufficio può chiedere l'**integrazione** della documentazione e dell'istanza o comunicare i motivi ostativi all'iscrizione. In mancanza, qualora l'Ufficio non abbia emanato il provvedimento di iscrizione, l'istanza si intende negata.

Gli effetti dell'iscrizione al RUNTS

Con riguardo agli effetti dell'iscrizione al RUNTS, va considerato che la stessa avrà effetto costitutivo in relazione all'acquisizione della qualifica di ETS nonché della specifica qualifica nell'ambito del Terzo settore (i.e. ODV, APS, ente filantropico).

Pertanto, solo a partire dal momento dell'iscrizione al RUNTS da parte dell'Ufficio competente l'ente potrà avvalersi delle prerogative legate alla qualifica di ETS e potrà presentarsi, nei confronti del pubblico e dei terzi, come «ente del Terzo settore»

L'iscrizione, tuttavia, costituisce presupposto necessario per fruire delle agevolazioni fiscali (detrazioni e deduzioni per i donatori, agevolazioni in materia di imposte indirette e tributi locali, possibilità di autofinanziarsi attraverso attività commerciali secondarie tassate con regimi semplificati,) e delle altre misure di sostegno connesse all'adozione della qualifica di ETS (come, ad esempio, l'accesso a bandi pubblici o a fondi riservati al Terzo settore).

Dall'iscrizione nel Registro, d'altra parte, deriva l'obbligo di adeguarsi agli obblighi in materia di trasparenza e agli altri adempimenti previsti dal Codice.

Gli enti iscritti nel Registro, inoltre, potranno essere sottoposti ai controlli in merito ai requisiti necessari all'adozione della qualifica di ETS (svolti dagli uffici del Registro) e a quelli sulla corretta applicazione delle relative misure fiscali (svolti dall'amministrazione finanziaria).

Migrazione da una sezione all'altra

Gli ETS avranno, a regime, la possibilità di **migrare attraverso le varie sezioni** del Registro unico senza che ciò comporti lo scioglimento dell'ente o la devoluzione del patrimonio (art. 50 del CTS).

In tal caso, la richiesta di migrazione dovrà essere approvata con le modalità e nei termini previsti per l'iscrizione nel Registro.

- Qualora vengano meno i requisiti per la permanenza in una sezione, lo stesso ente può presentare all'Ufficio RUNTS competente apposita domanda per essere iscritto in una sezione diversa.
- La migrazione può anche essere richiesta a seguito di comunicazione dell'Ufficio competente del RUNTS dalla quale risulti la perdita dei requisiti per la permanenza nella sezione in cui l'ente è iscritta.

Ad esempio l'ETS non commerciale che, in concreto, vede incrementarsi i ricavi di natura commerciale potrà valutare se riqualificarsi come impresa sociale (e viceversa).

Allo stato attuale, un soggetto che perde la qualifica fiscale di Onlus e che continua comunque ad operare (come ente non commerciale ovvero come ente commerciale) è invece tenuto a devolvere gli incrementi patrimoniali realizzati nei periodi di imposta nei quali si è avvalso della qualifica (cfr. Circ. 59/E/2007 e, in generale, la Circ. 168/E/1998).

Cancellazione dal RUNTS

La cancellazione di un ente dal Registro unico nazionale del Terzo settore potrà avvenire:

- ❖ a seguito di **istanza da parte dell'ente** stesso;
- ❖ a seguito di **accertamento d'Ufficio** della carenza dei requisiti necessari per la permanenza nel Registro;
- ❖ deposito del **bilancio finale di liquidazione o dell'ordine dell'autorità giudiziaria**;
- ❖ acquisizione da parte dell'Ufficio di provvedimenti adottati dalla competente autorità che determinano un'**incompatibilità** con l'iscrizione nel RUNTS;
- ❖ **inutile decorso del termine** assegnato dall'Ufficio del RUNTS, con apposita diffida, per depositare atti, aggiornamenti e informazioni.

I **controlli** sulla permanenza di tali requisiti verranno svolti dagli **Uffici del Registro** (art. 93 del CTS) e potranno essere eseguiti attraverso l'esame di documentazione e/o tramite visite ed ispezioni.

Nelle ipotesi di mancato aggiornamento delle informazioni che devono risultare obbligatoriamente nel Registro o di mancato o incompleto deposito di atti (come rendiconti o bilanci) è prevista una **procedura di diffida** (art. 48, comma 4, del CTS) in base alla quale l'ufficio del Registro, prima di procedere alla cancellazione, assegna all'ente un termine non superiore a **180 giorni** per regolarizzare l'adempimento. Avverso il provvedimento di cancellazione è ammesso il **ricorso dinanzi al tribunale amministrativo**.



**PROBLEMATICHE DELLA FASE
TRANSITORIA**



Le problematiche della disciplina transitoria

L'operatività del RUNTS a partire dal 23 novembre 2021 pone alcune nodi da sciogliere che riguardano il periodo transitorio e che meritano di essere analizzate.

Più nello specifico, si pongono delle questioni per quanto concerne:

- ❖ il regime fiscale che applicheranno ODV e APS sino al momento in cui non saranno in vigore i nuovi regimi fiscali del CTS che necessitano dell'autorizzazione UE;
- ❖ l'applicabilità o meno delle agevolazioni fiscali previste dal CTS per gli enti che decideranno di iscriversi al RUNTS a partire dal 24 novembre 2021;
- ❖ gli adempimenti relativi al bilancio sociale e bilancio di esercizio in capo alle ONLUS;
- ❖ la decorrenza degli adempimenti relativi al bilancio di esercizio e sociale in capo agli enti che si iscrivono a partire dal 24 novembre 2021;
- ❖ il 5xmille alla luce del DPCM del 23 luglio 2020.

19

IL REGIME FISCALE DEGLI ETS

I regimi fiscali

Per quanto concerne il riordino delle norme di carattere tributario il Codice del Terzo settore (CTS) :

- ❖ detta criteri uniformi per individuare la «commercialità» o non «commercialità» sotto il profilo fiscale degli ETS in virtù delle attività svolte;
- ❖ prevede regimi forfetari agevolati per la tassazione dei redditi di impresa prodotti dagli ETS non commerciali;
- ❖ introduce incentivi fiscali volti a sostenere gli ETS (i.e. detrazioni/deduzioni per erogazioni liberali, social bonus)

Efficacia delle norme fiscali già in vigore

I decreti di Riforma prevedono tempistiche differenziate per l'efficacia delle disposizioni di carattere tributario:

In particolare sono già entrate in vigore il 1° gennaio 2018 le seguenti misure:

- ❖ Social bonus (art. 81);
- ❖ Agevolazioni imposte indirette e tributi locali (art. 82);
- ❖ Disciplina erogazioni liberali (art. 83);
- ❖ L'esenzione IRES per i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte di ODV APS.

Nella fase transitoria (dal 1° gennaio 2018 all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore) tali disposizioni sono applicabili solo ad ONLUS, ODV e APS. A regime le disposizioni troveranno applicazione anche a tutti gli enti che decidano di accedere al RUNTS assumendo la qualifica di ETS.

Efficacia delle norme fiscali: le disposizioni sottoposte al vaglio UE

Accanto a tali disposizioni, ve ne sono altre la cui efficacia è subordinata all'autorizzazione della Commissione UE.

In particolare, al fine di assicurare la compatibilità con le regole in materia di aiuti di Stato, alcune misure introdotte con il D.Lgs. 117/2017 sono sottoposte alla autorizzazione da parte della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali ai sensi dell'art. 101, comma 10 del medesimo D. Lgs. 117/2017.

Si tratta nello specifico delle seguenti disposizioni:

- **Art 77** in materia di titoli di solidarietà;
- **Art. 79, comma 2 bis** in materia di non commercialità delle attività di interesse generale svolte dagli ETS;
- **Art. 80** che prevede un regime forfetario opzionale per la tassazione dei redditi d'impresa degli ETS non commerciali;
- **Art. 86** che prevede un regime forfetario opzionale per la tassazione dei redditi d'impresa delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale

Efficacia delle norme fiscali: le disposizioni che seppur non sottoposte al vaglio entrano in vigore successivamente

In parallelo, viene rinviata anche l'efficacia di alcune norme tributarie di carattere strutturale che sono legate alle menzionate disposizioni.

Più nello specifico si tratta:

- delle norme che individuano i criteri da adottare ai fini della qualificazione come commerciale o non commerciale delle attività svolte nell'ambito del Terzo settore (**artt. 79, 84, 85** del D. Lgs. 117/2017);
- delle norme che disciplinano la tenuta delle scritture contabili connesse ai regimi fiscali agevolativi (**art. 87**);
- Delle disposizioni di coordinamento normativo (**art. 89**)

Tali disposizioni, così come quelle subordinate alla autorizzazione della Commissione europea, diverranno efficaci a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui interverrà tale autorizzazione e, in ogni caso, successivamente all'operatività del RUNTS (ai sensi dell'Art. 104, comma 2, D.Lgs. 117/2017).



**IL REGIME FISCALE NEL
PERIODO TRANSITORIO PER
ODV, APS, ONLUS E GLI ALTRI
ENTI**



Il regime fiscale nel periodo transitorio per ODV e APS

Le ODV e APS il cui procedimento di «trasmigrazione» si sia concluso in maniera favorevole, manterranno la qualifica di ente del Terzo settore in continuità con la veste già detenuta in virtù dell'iscrizione nei precedenti registri.

Tali enti, infatti, hanno rivestito per tutto il periodo transitorio la qualifica di ETS, applicando pertanto già prima dell'avvio del RUNTS, le nuove disposizioni in tema di redazione del bilancio di esercizio e del bilancio sociale (artt. 13 e 14 del D.lgs. n. 117/2017) e le misure fiscali a carattere agevolativo che non risultano subordinate all'autorizzazione della Commissione europea (art. 104, comma 1, CTS).

In questo caso, quindi, potranno applicare le misure a carattere agevolativo previste dal CTS quali: artt. 81, 82, 83 e 84 comma 2, 85 comma 7.

Sul fronte del regime fiscale, invece, continueranno ad applicare i regimi fiscali di favore per le APS (L. n. 266/1991) e per le ODV (L. 383/1991).

Il regime fiscale degli ETS nel periodo transitorio: le ODV

Le ODV in attesa dei nuovi regimi fiscali, una volta trasigrate nel RUNTS potranno continuare beneficiare dell'esclusione da IRES per i proventi derivanti da attività economiche marginali (ad es. vendite di beni e somministrazione di alimenti e bevande in via occasionale) se svolte nei limiti indicati dal D.M. 25 maggio 1995.

Le ODV ad oggi sono ancora ONLUS di diritto, a condizione che non svolgano attività commerciali diverse da quelle produttive marginali (art. 30 D.L. 185/2008).

Pertanto, per beneficiare dell'esenzione le ODV saranno tenute a rispettare i parametri del DM 25 maggio 1995 fino alla definitiva abrogazione del regime ONLUS. In tal senso depone anche la norma di interpretazione autentica di cui all'art. 5-sexies D.L. 148/2017, volta a far coincidere i termini di decorrenza delle abrogazioni della disciplina ante-riforma con quelli previsti per le misure fiscali di nuova introduzione.

Le problematiche della disciplina transitoria: ODV

Le ODV **in attesa della completa attuazione della riforma fiscale del Terzo settore**, rivestono ancora la qualifica di ONLUS di diritto (a condizione che non svolgano attività commerciali diverse da quelle «commerciali e produttive marginali»).

Pertanto, ai fini delle imposte sui redditi, applicano il peculiare regime fiscale ONLUS, oltre che delle disposizioni fiscali dettate con specifico riferimento alle ODV previste dalla L. 266/1991.

In particolare, beneficiano ai fini IRES del medesimo regime fiscale delle ONLUS che comporta in sostanza l'irrilevanza ai fini reddituali dei ricavi relativi allo svolgimento delle attività istituzionali (non commerciali) e di quelle direttamente connesse (non imponibili, ai sensi dell'art. 150 TUIR).

Con specifico riferimento alle ODV, è inoltre prevista ai sensi della L. 266/1991 l'esclusione da IRES per i proventi derivanti da attività economiche marginali.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dalle ODV costituite a fini di solidarietà sono escluse da IVA e, dunque, dai relativi obblighi documentali, se viene rispettato il requisito dell'iscrizione negli appositi registri delle Regioni e delle Province autonome e se le somme ricevute dall'ente rappresentano unicamente il rimborso delle spese sostenute per lo svolgimento dell'attività istituzionale.

Se non sono iscritte nell'apposito Registro di settore, applicano le disposizioni generali degli artt. 143- 149 TUIR, ivi inclusa la decommercializzazione di cui all'art. 148, comma 3, TUIR.

Le ODV, solo dopo l'autorizzazione della Commissione UE, potranno tassare i redditi d'impresa eventualmente prodotti:

- ❖ ove ne ricorrano i requisiti, applicando il regime forfetario opzionale di cui all'art. 86 CTS;
- ❖ In alternativa, applicando il regime forfetario di cui all'art. 80 CTS per gli ETS non commerciali;

Nel dettaglio, l'art. 86 del CTS prevede che se le ODV hanno ricavi annui inferiori a 130.000 euro possono determinare il reddito derivante dalle attività commerciali svolte applicando un coefficiente di redditività pari all'1%.

Ai fini IVA, le ODV che applicano il regime forfetario sono esonerate dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili e non sono tenute ad operare le ritenute.

In mancanza dei presupposti di cui all'art. 86 CTS, si applica l'art. 80 che consente di applicare ai ricavi derivanti dalle attività esercitate in forma d'impresa specifici coefficienti di redditività variabili a seconda dell'ammontare dei ricavi e della tipologia di attività.

Per le ODV, inoltre, l'art. 84 CTS prevede che non si considerano commerciali le cessioni di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione e dei beni prodotti dagli assistiti nonché la somministrazione di alimenti e bevande.

Il regime fiscale degli ETS nel periodo transitorio: le APS

In attesa dell'autorizzazione UE sui nuovi regimi fiscali, le APS che abbiano optato per il regime di favore della L. n. 398/1991, potranno continuare a beneficiarne sino al periodo d'imposta successivo all'autorizzazione UE.

Con l'operatività del registro, dunque, le APS continueranno a godere, ai fini della tassazione delle attività commerciali, dell'applicazione del coefficiente di redditività al 3% per la determinazione dei ricavi IRES (entro la soglia dei 400mila euro) e di una detrazione forfetaria del 50% ai fini IVA.

Tuttavia con l'entrata in vigore del decreto attuativo dell'art. 6 del CTS le APS che applicano il regime della 398/1991 devono tener conto dei limiti imposti per lo svolgimento delle attività c.d. diverse (si pensi alle sponsorizzazioni).

Queste ultime, oltre al requisito della strumentalità, dovranno rispettare anche quello della secondarietà per il quale sarà necessario tener a mente due parametri quantitativi, da utilizzare alternativamente per verificare il ricorrere di questa condizione.

Più nel dettaglio, la versione ultima del decreto prevede che i ricavi da attività diverse non dovranno essere superiori o al 30% delle entrate complessive dell'ente oppure al 66% dei costi complessivi. A quest'ultimo criterio dovrebbe guardare la maggior parte delle realtà associative in quanto prive di ricavi da attività di interesse generale.

Il regime fiscale nel periodo transitorio: APS

Ad oggi, in attesa dell'autorizzazione UE, le APS applicano le regole generali previste per gli enti non commerciali (art. 143 -150 TUIR) nonché quelle specifiche previste dalla L. 383/2000.

È prevista la decommercializzazione delle attività effettuate in diretta attuazione degli scopi istituzionali e nei confronti dei familiari conviventi (art. 148 TUIR e 20 L. 383/2000)

Per le APS ricomprese tra gli enti a carattere nazionale riconosciute dal Ministero dell'Interno non si considerano commerciali le attività di somministrazione di alimenti e bevande effettuate:

- presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale;
- da bar ed esercizi similari;
- anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici;
- a condizione che le predette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli stessi soggetti indicati nel co. 3 (iscritti, associati, partecipanti).

Regime forfettario previsto dalla L. 398/1991: l'IVA dovuta nell'ambito delle attività commerciali esercitate in connessione all'attività istituzionale è determinata in base all'art. 74, comma 6, del d.P.R. n. 633/1972, vale a dire applicando una percentuale forfettaria di detrazione all'ammontare dell'IVA a debito derivante dai proventi commerciali conseguiti nell'esercizio di attività connesse agli scopi istituzionali.

Solo dopo l'autorizzazione UE:

Per quanto riguarda la **tassazione delle attività commerciali**: qualora ne ricorrano i requisiti entro la soglia di ricavi di 130 mila euro le APS possono optare per il regime forfettario dell'art. 86 CTS che prevede l'applicazione di un coefficiente di redditività al 3% per determinare i ricavi ai fini IRES, la non applicazione dell'Iva sulle relative operazioni e l'esonero dalla tenuta delle scritture contabili.

Sul fronte dei **corrispettivi specifici**: Per le APS, è previsto un regime di decommercializzazione analogo a quello dell'art. 148, comma 3 TUIR (per i corrispettivi specifici versati dagli associati per lo svolgimento delle attività istituzionali).

In particolare l'art. 85 del CTS prevede la non commercialità delle attività istituzionali rese a fronte di corrispettivi specifici nei confronti degli associati e dei loro familiari conviventi e delle cessioni di pubblicazioni destinate prevalentemente agli stessi.

Il regime fiscale degli ETS: la scelta delle Onlus nel periodo transitorio

L'attuale regime per le ONLUS	Il regime fiscale delle ONLUS con il RUNTS
<p>Le ONLUS beneficiano della disciplina agevolativa ai fini delle imposte sui redditi ex art. 150 TUIR (che prevede la decommercializzazione delle attività istituzionali ONLUS e la non imponibilità delle attività direttamente connesse) fino al termine in cui il regime fiscale di favore sarà definitivamente abrogato e saranno operative le misure fiscali previste dal CTS.</p> <p>Ai sensi dell'art. 150 del TUIR, per le ONLUS (ad esclusione delle società cooperative): non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale; i proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile. Le attività istituzionali sono del tutto escluse dall'area della commercialità.</p> <p>Le ONLUS possono svolgere attività direttamente connesse a condizione che in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori di attività:</p> <ul style="list-style-type: none">• le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali;• i relativi proventi non superino il 66% delle spese complessive dell'organizzazione. <p>Non beneficiano di un regime speciale di determinazione dell'IVA. Tuttavia, in ragione delle finalità di solidarietà sociale che caratterizzano la loro attività, il legislatore ha previsto l'esenzione o l'esclusione dall'imposta per alcuni tipi di operazioni effettuate dalle ONLUS o rese nei confronti delle stesse.</p> <p>Basti pensare ad esempio, una ONLUS che svolge attività di assistenza sanitaria nei confronti di soggetti svantaggiati (tossicodipendenti) possono beneficiare dell'esenzione prevista dall'art. 10, n. 27 ter del Decreto IVA.</p>	<p>Le ONLUS laddove risultano «non commerciali» ai fini dell'art.79 potranno beneficiare del regime forfetario opzionale di cui all'art. 80 CTS che, tuttavia, sarà operativo a partire dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione UE.</p> <p>Pertanto, ove la ONLUS adotti immediatamente la qualifica di ETS (iscrivendosi al RUNTS prima dell'autorizzazione UE) applicherà nelle more dell'autorizzazione le regole ordinarie sulla tassazione dei redditi del TUIR.</p> <p>Diversamente se la ONLUS si iscrive successivamente all'autorizzazione dei nuovi regimi fiscali, a seconda della sezione di iscrizione può beneficiare al ricorrere delle condizioni del regime di cui all'art. 80 del CTS, 86 CTS (se sussistono le condizioni per la qualifica di APS o ODV).</p>

Il regime fiscale nel periodo transitorio per gli enti non iscritti negli attuali registri

Sul punto, va evidenziato che le disposizioni fiscali di carattere “strutturale” – legate alla definizione di commercialità/non commercialità delle attività di interesse generale degli ETS e ai regimi impositivi ai fini delle imposte sui redditi (contenute negli artt. 79, 80, 84, 85, 86 del CTS) – non diverranno efficaci immediatamente, a partire dall’avvio del RUNTS, in quanto la relativa efficacia è rinviata al periodo d’imposta successivo a quello in cui la Commissione europea avrà autorizzato le disposizioni fiscali del Codice sottoposte a notifica (ai sensi dell’art. 104, comma 2 del D.lgs. 117/2017).

Se per quanto riguarda i regimi fiscali tali enti dovranno applicare le disposizioni del TUIR, tuttavia, dovrebbero trovare applicazione agli ETS, a partire dal momento dell’iscrizione nel Registro, le disposizioni di carattere agevolativo che non sono sottoposte all’autorizzazione della Commissione e che risultano pertanto applicabili, già dal periodo transitorio, alle ODV, APS e ONLUS iscritte nei rispettivi registri.

Si tratta, in particolare, delle detrazioni e deduzioni per chi effettua erogazioni liberali a favore degli ETS (di cui all’art. 83 del D.lgs. 117/2017) e delle agevolazioni in tema di imposte indirette (di cui all’art. 82 del D.lgs. 117/2017).

Il regime fiscale nel periodo transitorio per gli enti non iscritti negli attuali registri

Sul punto, è opportuno rilevare che, da un lato, l'art. 104 del D.lgs. 117/2017 cita espressamente, tra gli enti che sono destinatari di tali disposizioni nel periodo transitorio (a partire dal periodo d'imposta 2018), le ONLUS, ODV e APS. D'altra parte, va considerato che le disposizioni in questione non rientrano tra quelle sono sottoposte, quanto all'efficacia, alla preventiva autorizzazione della Commissione europea (art. 101, comma 10 del D.lgs. 117/2017). I

In virtù di una lettura sistematica dell'art. 101, comma 10 e dell'art. 104 del D.lgs. 117/2017 - e considerata la *ratio* di quest'ultima disposizione - è pertanto ragionevole ritenere che gli ETS che si iscriveranno a partire dal 24 novembre possano fruire delle citate agevolazioni di cui agli artt. 82 e 83 del Codice a partire dal momento dell'adozione della relativa qualifica, ossia a decorrere dall'iscrizione nel Registro.

Una conferma di questa impostazione sembrerebbe peraltro essere fornita - se pur incidentalmente e con riferimento allo specifico caso di un ente ONLUS non residente - dalla recente risposta dell'Agenzia delle entrate n. 406/2021, nella quale si legge, in particolare, che *“A partire dall'operatività del nuovo RUNTS (...) l'ambito applicativo delle relative agevolazioni [i.e. le agevolazioni di cui all'art. 83 del D.lgs. 117/2017] potrà essere individuato anche facendo riferimento a quest'ultimo Registro, dal quale discende l'adozione della qualifica di “ETS” e la possibilità di fruire dei connessi benefici (ai sensi di quanto disposto dal citato articolo 7 del decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 15 settembre 2020, n. 106)”* Analogo ragionamento varrebbe per il *social bonus* di cui all'art. 81 del D.lgs. 117/2017, la cui operatività è tuttavia subordinata anche all'emanazione di un apposito decreto attuativo.



**LA QUESTIONE RELATIVA AGLI
ADEMPIMENTI RELATIVI AL
BILANCIO DI ESERCIZIO E
BILANCIO SOCIALE**



Le problematiche della disciplina transitoria: gli enti non iscritti negli attuali registri

Un'ulteriore questione si pone con riferimento all'obbligo in capo agli enti non iscritti negli attuali registri di sottostare agli adempimenti in materia di bilancio di esercizio e bilancio sociale.

Con riferimento all'efficacia temporale, il D.M. 5 marzo 2020 si limita a stabilire che gli schemi di bilancio d'esercizio si applicano agli enti del Terzo settore **a partire dal bilancio relativo all'esercizio successivo alla data di pubblicazione dello stesso decreto** (ossia, ove l'esercizio coincida con l'anno solare, a partire dal bilancio relativo all'esercizio 2021).

In maniera analoga, le linee guida in tema di redazione del bilancio sociale – di cui al D.M. 4 luglio 2019 – si applicano agli ETS a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo al 9 agosto 2019, data di pubblicazione del relativo decreto (e, dunque, per gli enti il cui esercizio coincide con l'anno solare, **a partire dal bilancio relativo all'esercizio 2020**).

Le problematiche della disciplina transitoria: gli enti non iscritti negli attuali registri

In caso di iscrizione al RUNTS in corso d'anno, pur in assenza di un chiarimento ministeriale su questo specifico punto, alcuni spunti interpretativi possono essere tratti dalle indicazioni di prassi fornite dal Ministero del lavoro in relazione alla tempistica di adozione del bilancio sociale da parte delle imprese sociali (cfr. n. Nota n. 5176 del 16 aprile 2021).

In particolare, secondo l'impostazione del Ministero, la questione deve essere valutata alla luce della circostanza che, ai sensi del D.lgs. n. 112/2017, l'obbligo di redazione del bilancio sociale è legato - per le imprese sociali - all'adozione della relativa qualifica, mediante iscrizione nella sezione speciale del Registro imprese. Pertanto, le imprese sociali, anche ove costituite in corso d'anno, sarebbero tenute - in via generale - a predisporre il bilancio sociale anche per frazioni di esercizio.

Una eccezione è costituita, tuttavia, dall'eventualità in cui la *disclosure* per la quota parte d'esercizio non abbia un significativo valore informativo: in questa ipotesi, in linea con la prevalente interpretazione della dottrina e prassi, sarebbe ammessa, ad avviso del Ministero, la possibilità di assorbire la frazione di anno nell'esercizio successivo, sempreché tale frazione non ecceda il trimestre.

L'impostazione ora illustrata potrebbe essere estesa anche in relazione alle tempistiche di adozione, da parte degli ETS neo iscritti, del bilancio sociale (in caso di entrate superiori a un milione di euro) e della nuova modulistica in materia di bilancio d'esercizio (di cui al D.M. 5 marzo 2020).

Pertanto, nell'eventualità in cui l'iscrizione dovesse perfezionarsi, in ipotesi, a dicembre 2021, potrebbe ritenersi ammissibile l'assorbimento della relativa frazione d'anno nell'esercizio 2022. Per gli enti che intendano iscriversi nel corso del 2022, d'altra parte, appare senz'altro opportuno predisporre sin dall'inizio dell'esercizio un piano dei conti adeguato alla citata modulistica di bilancio, considerato che l'obbligo di adeguamento scatterebbe, in ogni caso, con l'iscrizione nel Registro.

Le problematiche della disciplina transitoria: il caso particolare delle ONLUS

Come visto, le Onlus hanno la possibilità di scegliere di accedere sin dall'inizio al RUNTS o solo dopo l'autorizzazione della Commissione europea sui nuovi regimi fiscali.

In questo caso, laddove la ONLUS non intenda iscriversi nell'immediato nel RUNTS si pone il problema di comprendere se queste siano tenute agli adempimenti connessi al bilancio sociale e al bilancio d'esercizio.

A tal fine, **la Nota del Ministero del Lavoro n. 11029 del 2021** ha dipanato la dubbia questione relativa all'applicabilità degli adempimenti relativi alla redazione del bilancio sociale alle ONLUS.

In particolare, il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, ha precisato che, in costanza della disciplina transitoria, con riguardo al profilo soggettivo degli ETS, ai sensi dell'art 101, comma 3, del CTS, il requisito dell'iscrizione al RUNTS, da parte delle ONLUS, si intende soddisfatto in quanto iscritte alla relativa anagrafe.

In virtù di ciò, quindi, la nota conferma in capo alle ONLUS, al raggiungimento dei requisiti dimensionali, di cui all'art 14 del CTS, l'obbligo *«di redigere, approvare e pubblicare sul proprio sito internet il bilancio sociale»*.

Le problematiche della disciplina transitoria: il caso particolare delle ONLUS

Analoga questione si pone anche con riferimento al bilancio di esercizio ed in particolare all'applicabilità o meno degli schemi di bilancio di cui al D.M. 5 marzo 2020.

A rigore, infatti, le ONLUS dovrebbero essere tenute, in quanto ETS nel periodo transitorio, ad allinearsi alla “struttura” prevista per la redazione dei bilanci dall'art. 13 del D.lgs. 117/2017.

Appare ragionevole ritenere che le ONLUS possano prendere a riferimento, già nelle more dell'iscrizione del RUNTS, la nuova modulistica di cui al D.M. 5 marzo 2020, se pur con i dovuti adattamenti. In vigenza del regime ONLUS alcune delle voci contenute nei suddetti schemi di bilancio dovrebbero essere necessariamente adeguate, per tali enti, alle previsioni dell'art. 10 del D.lgs. 460/1997. Sul punto va considerato, ad esempio, che per le ONLUS non è ancora applicabile la distinzione tra attività di interesse generale e attività diverse (artt. 5 e 6 del D.lgs. 117/2017), rimanendo invece valida la ripartizione in attività istituzionali e attività direttamente connesse (art. 10 del D.lgs. 460/1997).

Tale distinzione assume peraltro un rilievo centrale nel rispetto degli obblighi contabili: in vigenza della disciplina ONLUS, infatti, le scritture contabili degli enti dotati della relativa qualifica devono essere in grado di evidenziare - in maniera chiara - la distinzione tra le attività “istituzionali” e quelle “direttamente connesse”, pena la decadenza dai relativi benefici fiscali.



**LA QUESTIONE DEL CINQUE PER
MILLE**



La questione del 5xmille

Con riferimento al 5xmille si pone una questione transitoria legata all'istituzione della categoria di beneficiari corrispondente agli "enti del Terzo settore" (che sarà costituita da tutti gli ETS, comprese le cooperative sociali e con l'esclusione delle imprese sociali costituite in forma societaria).

Tale categoria sostituirà, **a partire dall'anno successivo all'istituzione del RUNTS**, l'attuale categoria di beneficiari degli "enti del volontariato", che ricomprende ad oggi le ONLUS, oltre che le ODV e le APS e le fondazioni e associazioni riconosciute operanti nei settori di cui all'art. 10 del D.lgs. 460/1997.

A questa sostituzione si accompagnerà anche una sostanziale modifica delle procedure di iscrizione e formazione degli elenchi dei beneficiari, che saranno direttamente gestite, per gli enti del Terzo settore, dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali (e non più dall'Agenzia delle entrate).

Alcune problematiche applicative si pongono, per le ONLUS che non accederanno al RUNTS nella sua prima fase di operatività, potendo provvedere all'iscrizione entro il 31 marzo del periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea sui nuovi regimi fiscali (art. 34 del D.M. 106/2020).

In ragione del venir meno della categoria degli enti del volontariato, per le ONLUS potrebbe infatti verificarsi, a rigore, una discontinuità nell'accesso al beneficio. In coerenza con la specifica disciplina transitoria prevista per tale tipologia di enti, si rende pertanto essenziale un chiarimento normativo o di prassi, volto ad assicurare alle ONLUS, nelle more dell'iscrizione nel nuovo Registro, la permanenza nell'elenco dei beneficiari del contributo. In particolare, in virtù di quanto previsto dal nuovo D.P.C.M. 23 luglio 2020, gli ETS potranno manifestare in sede di iscrizione al RUNTS la volontà di essere inseriti nell'elenco dei beneficiari del contributo.



*Grazie per la vostra
attenzione*

Avv. Ilaria Ioannone
Studio Legale ACTA – sede di Roma
Via dei Redentoristi n. 9, 00186
Roma

Mail: ilaria.ioannone@actax.it