

Circolare per la clientela

Riforma del Terzo settore - Adeguamento degli atti costitutivi e degli statuti al codice del Terzo settore

TALEA Tax Legal Advisory

Avvocati e Commercialisti Associati

Via Larga, 15 - 20122 Milano

Tel. +39 02 584001 - info@talea.eu - www.talea.eu

C.Fiscale e P. IVA 05499580966

1 PREMESSA

Il DLgs. 3.7.2017 n. 117 (codice del Terzo settore) ha istituito, nell'ambito del settore *non profit*, il c.d. "Terzo settore".

Il codice individua i soggetti e le condizioni necessarie per rientrare in questa nuova categoria, delineando in modo specifico i vincoli "civilistici" che detti enti devono rispettare, nonché la disciplina fiscale relativa.

L'adesione al Terzo settore è, in linea di principio, facoltativa per gli enti individuati. L'accesso presuppone:

- da un lato, il rispetto delle disposizioni di natura "civilistica" contenute nel DLgs. 117/2017 (es. contenuto dell'atto costitutivo, regole su amministrazione, controllo e revisione);
- dall'altro, l'iscrizione nell'istituendo Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS).

2 ADEGUAMENTO ALLE DISPOSIZIONI DEL CODICE DEL TERZO SETTORE

Le disposizioni del codice del Terzo settore aventi natura civilistica sono operative dal 3.8.2017.

Tutti gli enti che intendono aderire al Terzo settore, mediante la prossima iscrizione al RUNTS, devono adeguare gli statuti già esistenti, oppure predisporre, già in sede di costituzione, statuti conformi alle disposizioni del codice del Terzo settore.

Con specifico riferimento alle ONLUS, alle organizzazioni di volontariato (ODV) e alle associazioni di promozione sociale (APS), è previsto un onere di adeguamento degli atti costitutivi e degli statuti con possibilità di avvalersi di maggioranze assembleari semplificate. L'originario termine entro cui poteva essere eseguito tale adeguamento era fissato al 3.8.2019, come previsto dall'art. 101 co. 2 del DLgs. 117/2017. Tale termine è stato prorogato al 30.6.2020 dall'art. 43 co. 4-bis del DL 30.4.2019 n. 34 (conv. L. 28.6.2019 n. 58), estendendolo anche alle bande musicali (associazioni musicali, corali e bandistiche).

In relazione ai termini e alle modalità con cui adeguare gli statuti sono state fornite indicazioni dall'Agenzia delle Entrate e dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali (circ. 27.12.2018 n. 20 e 31.5.2019 n. 13).

2.1 REGIME "ALLEGGERITO" DI ADEGUAMENTO

Entro il predetto termine del 30.6.2020, gli atti costitutivi e gli statuti delle ONLUS, ODV, APS e bande musicali, già costituite alla data del 3.8.2017 (data di entrata in vigore del DLgs. 117/2017), possono essere modificati utilizzando le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria, al fine di:

- adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili (relative, ad esempio, ad attività di interesse generale svolte dall'ente e finalità perseguite, destinazione del patrimonio allo svolgimento dell'attività statutaria e divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili, devoluzione del patrimonio in caso di estinzione o scioglimento);
- oppure introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria (di regola, individuabili per la formula "*se l'atto costitutivo o lo statuto non dispongono diversamente*").

Gli adeguamenti statutari relativi a norme del codice del Terzo settore che attribuiscono all'autonomia statutaria mere facoltà (di regola, individuabili per le formule "*l'atto costitutivo o lo statuto possono*" oppure "*se l'atto costitutivo o lo statuto lo consentono*") necessitano, invece, di *quorum* assembleari qualificati.

La predetta scadenza per gli adeguamenti statutari non ha natura perentoria, ma rileva ai fini procedurali per l'adozione delle modifiche con le maggioranze dell'assemblea ordinaria (circ. Ministero del Lavoro e delle politiche sociali 31.5.2019 n. 13). Conseguentemente, tali agevolazioni procedurali non trovano applicazione:

- per le ONLUS, APS, ODV e bande musicali che apportino le modifiche statutarie indicate dopo il 30.6.2020;
- per gli enti diversi da quelli predetti, a prescindere da quando vengano apportate le modifiche statutarie.

2.2 EFFETTI AI FINI FISCALI

Con la ris. 25.10.2019 n. 89, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che le ONLUS, ODV e APS iscritte nei registri attualmente previsti dal DLgs. 460/97, dalla L. 266/91 e dalla L. 383/2000 (Anagrafe delle ONLUS e registri nazionale – limitatamente alle APS, – regionali e delle Province autonome di Trento e Bolzano) possono continuare ad applicare le disposizioni fiscali discendenti dalle norme citate fino a quando troveranno applicazione le nuove disposizioni fiscali dettate dal Titolo X del codice del Terzo settore, anche nel caso in cui non provvedano ad adeguare gli statuti entro il 30.6.2020.

La disciplina fiscale contenuta nel codice del Terzo settore sarà infatti applicabile, in base all'art. 104 co. 2 del DLgs. 117/2017, dal periodo d'imposta successivo a quello in cui verrà rilasciata l'autorizzazione della Commissione europea e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo a quello di operatività del RUNTS.

3 ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO E ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE

Fino all'istituzione del RUNTS, per le APS e ODV, continueranno ad essere operativi il registro nazionale ed i registri regionali e delle Province autonome di Trento e Bolzano. Ai fini dell'iscrizione in tali registri, si distingue tra:

- enti che si sono costituiti prima della data di entrata in vigore del DLgs. 117/2017 (ossia entro il 2.8.2017), ma non ancora iscritti ai relativi registri;
- enti che si sono costituiti a partire dal 3.8.2017 (nota Min. Lavoro 29.12.2017 n. 12604).

3.1 ENTI COSTITUITI ENTRO IL 2.8.2017

Per gli enti già costituiti entro il 2.8.2017, la verifica della sussistenza dei requisiti per l'iscrizione negli attuali registri deve essere condotta sulla base della normativa vigente al momento della costituzione.

Il mancato recepimento delle disposizioni del codice del Terzo settore non costituisce motivo di rigetto della domanda di iscrizione in quanto tali enti hanno a disposizione il termine del 30.6.2020 per apportare le necessarie modifiche al proprio statuto.

3.2 ENTI COSTITUITI DAL 3.8.2017

Gli enti che si sono costituiti a partire dal 3.8.2017 e che intendono iscriversi ai registri attualmente operativi sono tenuti a conformarsi sin dall'origine alle disposizioni del codice del Terzo settore, purché queste siano applicabili in via diretta ed immediata. Sono immediatamente applicabili, a titolo esemplificativo:

- le prescrizioni attinenti al numero minimo di soggetti e alla forma giuridica necessari ai fini della costituzione di un'organizzazione di volontariato o di un'associazione di promozione sociale;
- la redazione del bilancio d'esercizio;

.....

- l'obbligo di pubblicazione annuale sul sito internet dell'ente degli emolumenti, compensi o corrispettivi, a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti ed ai propri associati (nota Min. Lavoro 29.12.2017 n. 12604).

Nel periodo transitorio, non sono suscettibili di immediata applicazione, invece, le norme del codice del Terzo settore che presentano un nesso di diretta riconducibilità all'istituzione ed all'operatività del Registro unico nazionale, ovvero all'adozione di successivi provvedimenti attuativi (ad esempio, fino all'iscrizione nel RUNTS, non sarà utilizzabile l'acronimo ETS - Ente del Terzo settore).

3.3 VERIFICA DEGLI ADEGUAMENTI STATUTARI

Per le ODV e APS la conformità degli statuti alle disposizioni del DLgs. 117/2017 sarà valutata successivamente al trasferimento al RUNTS delle iscrizioni già presenti nei registri attualmente operativi, secondo il procedimento disciplinato dall'art. 54 del DLgs. 117/2017.

Qualora dal conseguente procedimento di controllo dovesse scaturire l'esigenza di apportare ulteriori modifiche statutarie, l'adozione delle stesse potrà essere effettuata anche dopo la scadenza del 30.6.2020, ma senza possibilità di fruire del regime "alleggerito" di adeguamento con le maggioranze previste per l'assemblea ordinaria (circ. Min. Lavoro 31.5.2019 n. 13).

In pendenza del procedimento di controllo, gli enti iscritti nei previgenti registri della promozione sociale e del volontariato continueranno ad essere considerati APS e ODV, anche sotto il profilo degli effetti derivanti dalla rispettiva qualifica.

4 ONLUS

Fino all'istituzione del RUNTS, continuerà ad essere operativa l'Anagrafe delle ONLUS tenuta dall'Agenzia delle Entrate.

Rispetto alle ONLUS, occorre considerare che la relativa disciplina (DLgs. 460/97, art. 150 del TUIR e art. 20-*bis* del DPR 600/73) continuerà a rimanere in vigore fino al periodo d'imposta in cui perverrà l'autorizzazione comunitaria rispetto alla nuova disciplina fiscale prevista dal codice del Terzo settore e sarà operativo il RUNTS. Tale elemento genera difficoltà rispetto agli adeguamenti statuari poiché l'adeguamento alle disposizioni del codice del Terzo settore entro la scadenza del 30.6.2020 potrebbe risultare incompatibile con la disciplina delle ONLUS ancora in vigore.

Per questo motivo, l'Agenzia delle Entrate ha distinto, ai fini dell'adeguamento al codice, tra:

- ONLUS che si sono costituite prima della data di entrata in vigore del DLgs. 117/2017 (ossia entro il 2.8.2017);
- ONLUS che si sono costituite a partire dal 3.8.2017 (risposta dell'Agenzia delle Entrate a Telexis 2018).

4.1 ONLUS COSTITUITE ENTRO IL 2.8.2017

Le ONLUS già costituite entro il 2.8.2017 possono apportare le modifiche statutarie necessarie entro il termine previsto e, per evitare incompatibilità con la disciplina attualmente vigente, dispongono nello statuto che, a decorrere dall'abrogazione della disciplina delle ONLUS:

- da un lato, cesseranno di avere efficacia le vecchie clausole statutarie, incompatibili con la nuova disciplina del Terzo settore;
- dall'altro, inizieranno ad avere effetto le nuove clausole conformi alla disciplina del Terzo settore.

L'onere di adeguamento statutario si considera adempiuto qualora, entro il 30.6.2020, siano deliberate le relative modifiche statutarie, anche laddove la loro efficacia possa prodursi a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di operatività del RUNTS (circ. Min. Lavoro 27.12.2018 n. 20).

4.2 ONLUS COSTITUITE DAL 3.8.2017

Gli enti costituiti dal 3.8.2017 che richiedono l'iscrizione all'Anagrafe delle ONLUS devono rispettare le condizioni previste dal DLgs. 460/97, ma i relativi statuti, analogamente a quanto chiarito in relazione alle ONLUS già esistenti, possono già prevedere modifiche statutarie conformi al codice del Terzo settore, seppur condizionate alla successiva abrogazione della disciplina delle ONLUS.

4.3 VERIFICA DEGLI ADEGUAMENTI STATUTARI

Ferma restando l'applicabilità nel periodo transitorio della disciplina specifica sopra indicata, l'adeguatezza delle modifiche statutarie per le ONLUS sarà valutata dall'ufficio del RUNTS territorialmente competente nell'ambito del procedimento di iscrizione che, per gli enti dotati di tale qualifica, dovrà essere definito con apposito DM ai sensi dell'art. 53 del DLgs. 117/2017.

Seppur la circ. Min. Lavoro 31.5.2019 n. 13 non lo indichi espressamente, sembra possibile ritenere che, analogamente ad APS e ODV, se, durante il procedimento di verifica dell'ufficio del RUNTS, dovesse emergere la necessità di apportare ulteriori modifiche statutarie, queste potranno essere effettuate anche dopo la scadenza del 30.6.2020, ma senza la possibilità di fruire del regime "alleggerito" di adeguamento con le maggioranze dell'assemblea ordinaria.

4.4 DEVOLUZIONE DEL PATRIMONIO

Per le ONLUS che decideranno di non entrare a far parte del Terzo settore, dopo l'abrogazione del DLgs. 460/97, si verificherà la perdita della qualifica (senza necessario scioglimento dell'ente, il quale potrebbe continuare ad operare secondo la disciplina del Codice Civile). Ciò determinerebbe l'obbligo di devolvere il patrimonio ad altro ente con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, previo parere del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali (circ. CNDCEC aprile 2019, § 2.2.2). La devoluzione dovrebbe interessare il solo incremento che il patrimonio dell'ente ha subito nei periodi in cui ha usufruito della qualifica di ONLUS (circ. Agenzia delle Entrate 31.10.2007 n. 59 e Atto di indirizzo Agenzia delle ONLUS 7.5.2008).

5 ENTI DOTATI DI PERSONALITÀ GIURIDICA

Fino all'istituzione del RUNTS, per gli enti con personalità giuridica, le modifiche statutarie continuano a richiedere l'approvazione da parte dell'Amministrazione Pubblica preposta (la Prefettura territorialmente competente o, a seconda dei casi, la Regione o Provincia autonoma interessata), in conformità all'art. 2 co. 1 del DPR 361/2000 (circ. Min. Lavoro 27.12.2018 n. 20).

Per tali enti, il 30.6.2020 rappresenta il termine entro il quale deve essere deliberata la modifica dello statuto, mentre può anche pervenire in una data successiva l'approvazione della modifica stessa da parte dell'Amministrazione pubblica preposta. Inoltre, tale approvazione concerne profili meramente formali in quanto il sindacato sulla conformità dello statuto alle disposizioni del DLgs. 117/2017 sarà di competenza dell'ufficio del RUNTS (circ. Min. Lavoro 31.5.2019 n. 13).