

Art. 102, D.Lgs. 7.3.2017, n. 117

Fabrizio Papotti e Michele Bana

# Onlus

## Prospettive alla luce del Codice del Terzo settore

### Disciplina del Codice del Terzo Settore e delle Onlus

Secondo quanto disposto dall'art. 102, co. 2, lett. a), D.Lgs. 117/2017, la normativa delle **Onlus** – contenuta negli artt. da 10 a 29, D.Lgs. 460/1997 – sarà **abrogata** a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101, co. 10, D.Lgs. 117/2017, e comunque non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del **Registro**.

Fino a tale momento, quindi, la disciplina delle **Onlus** resta in vigore: a quelle iscritte negli appositi registri si applicheranno in **via transitoria**, a decorrere dall'**1.1.2018**, alcune disposizioni di carattere fiscale.

Si tratta della normativa relativa ai titoli di **solidarietà** (art. 77, D.Lgs. 117/2017), al **social lending** (art. 78), al **social bonus** (art. 81), alle **agevolazioni** ai fini delle imposte indirette (art. 82), alle **deduzioni e detrazioni** per le **erogazioni liberali** (art. 83), alla previsione di **esenzione** dall'imposta sul reddito delle società per i redditi degli **immobili** destinati in via esclusiva allo svolgimento di **attività non commerciale** da parte delle **organizzazioni di volontariato** o delle **associazioni di promozione sociale** – rispettivamente, artt. 84, co. 2, e 85, co. 7, D.Lgs. 117/2017 – e, infine, alle **deduzioni e le detrazioni per erogazioni liberali**, previste dal D.P.R. 917/1986 (in particolare dagli artt. 100, co. 2, lett. l), e 15, co. 1, lett. i-bis) e i-quater), D.P.R. 917/1986).

Tali norme si applicheranno fino al periodo d'imposta successivo a quello di operatività del Registro unico. Successivamente, le medesime norme trove-

Il **Codice del Terzo settore** (D.Lgs. 7.3.2017, n. 117) ha recepito numerose disposizioni già presenti nella normativa delle **Onlus** (D.Lgs. 4.12.1997, n. 460), come quelle riguardanti la **forma giuridica** degli **enti**, le **attività** e le **clausole statutarie** necessarie (divieto di distribuzione degli utili ed obbligo di impiego degli stessi solo ai fini istituzionali). Ciò agevolerà il passaggio alla nuova disciplina degli enti che oggi hanno la qualifica di **Onlus**, e non richiederà particolari **modifiche statutarie**, se non nella parte delle attività parallele a quella istituzionale e nelle disposizioni relative alla **raccolta fondi**. In assenza del previsto decreto attuativo, per il momento non è, invece, chiara la procedura per la trasmigrazione dei dati dell'**Anagrafe** delle **Onlus** al **Registro unico**.

Particolarmente interessante è, poi, la parte relativa alle **agevolazioni** in ambito di **imposte indirette** diverse dall'**Iva**, costituita da nuovi incentivi e dal ripristino di alcuni che erano stati abrogati dall'1.1.2014.

ranno applicazione generalizzata a tutti gli **enti** iscritti nel **Registro del Terzo settore**.

La disciplina contenuta nel Codice può essere approfondita sotto un ulteriore duplice profilo:

- › il recepimento della normativa delle **Onlus** da parte della normativa del Codice;
- › il futuro delle **Onlus**.

### Recepimento della normativa delle Onlus

Il D.Lgs. 117/2017 contiene numerose disposizioni, relative agli **Enti del Terzo Settore** (Ets) che sono già presenti nella normativa istitutiva delle Onlus (D.Lgs. 460/1997).

Per quanto riguarda i **oggetti** che possono assumere la qualifica di **Onlus**, l'art. 10, co. 1, D.Lgs. 460/1997 stabilisce che, ricorrendone i presupposti, «*sono organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato con o senza personalità giuridica*».

Invece, non si considerano in ogni caso Onlus gli **enti pubblici**, le **società commerciali** diverse da

quelle cooperative, gli **enti creditizi** di cui al D.Lgs. 17.5.1999, n. 153, i **partiti** ed i **movimenti politici**, le **organizzazioni sindacali**, le **associazioni di datori di lavoro** e le **associazioni di categoria**.

In base all'art. 4, co. 1, D.Lgs. 117/2017, «sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, 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».*

Ai sensi del successivo co. 2, non sono enti del **Terzo settore** le Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, co. 2, D.Lgs. 30.3.2001, n. 165, 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 (si veda la Tabella n. 1).

**TABELLA N. 1 - ONLUS - ENTI**

ONLUS	ENTI TERZO SETTORE
<p>Possono assumere la qualifica di Onlus i seguenti soggetti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>› associazioni riconosciute ed associazioni non riconosciute;</li> <li>› comitati, fondazioni e società cooperative;</li> <li>› altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica.</li> </ul>	<p>Sono Ets:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>› associazioni, riconosciute o non riconosciute;</li> <li>› altri enti di carattere privato diversi dalle società, tra cui, senz'altro, i comitati;</li> <li>› fondazioni;</li> <li>› imprese sociali, incluse le cooperative;</li> <li>› organizzazioni di volontariato;</li> <li>› associazioni di promozione sociale;</li> <li>› enti filantropici, reti associative e società di mutuo soccorso.</li> </ul>
<p>Sono, invece, esclusi dal particolare regime fiscale delle Onlus:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>› enti pubblici;</li> <li>› società commerciali diverse da quelle cooperative;</li> <li>› enti creditizi di cui al D.Lgs. 153/1999;</li> <li>› organizzazioni sindacali, partiti e movimenti politici;</li> <li>› associazioni di categoria e dei datori di lavoro;</li> <li>› consorzi di cooperative.</li> </ul>	<p>Non sono Ets:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>› Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, co. 2, D.Lgs. 30.3.2001, n. 165;</li> <li>› società;</li> <li>› enti creditizi di cui al D.Lgs. 153/1999;</li> <li>› formazioni e associazioni politiche;</li> <li>› sindacati e associazioni dei datori di lavoro;</li> <li>› associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche;</li> <li>› enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti.</li> </ul>

Anche lo svolgimento delle **attività** degli **Ets** si pone in linea con quanto precedentemente disciplinato dal D.Lgs. 460/1997; l'art. 5, D.Lgs. 117/2017 elenca, infatti, le attività che gli Ets possono esercitare, limitandosi ad ampliare e meglio specificare l'elenco proposto con il D.Lgs. 460/1997.

Sia le Onlus che gli Ets possono operare nelle medesime aree di intervento sociale, che possono essere riassunte nelle seguenti:

- › sanitaria e socio-assistenziale;
- › educativa e legata all'istruzione e formazione professionale;
- › ambiente e cultura;
- › altre (quali immigrazione, alloggio sociale, ecc.).

Le **clausole** che gli **Statuti** degli **Ets** devono contenere sono le medesime richieste per le **Onlus**:

- › indicazione della **finalità solidaristica** come esclusivo

scopo perseguibile dall'ente (artt. 4, D.Lgs. 117/2017 e 10, D.Lgs. 460/1997);

- › previsione di assenza di **scopo di lucro**, che si realizza mediante il divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve (artt. 8, D.Lgs. 117/2017 e 10, D.Lgs. 460/1997);
- › obbligo di utilizzare i **proventi**, gli utili e le entrate per lo svolgimento delle attività istituzionali statutarie (artt. 8, D.Lgs. 117/2017 e 10, D.Lgs. 460/1997);
- › dovere di devolvere il **patrimonio** dell'organizzazione, in caso di scioglimento per qualsiasi causa, ad altre organizzazioni o enti del Terzo Settore (art. 9 del Codice e art. 10, D.Lgs. 460/1997).

**Iscrizione nell'Anagrafe delle Onlus e passaggio al Registro Unico**

L'attuale disciplina delle Onlus prevede che questi

soggetti abbiano l'obbligo di iscriversi all'**Anagrafe delle Onlus**, per poter beneficiare delle **agevolazioni fiscali** a loro riservate.

Si tratta, soprattutto, delle **imposte sui redditi e dell'Iva**, in considerazione della soppressione – con effetto dall'1.1.2014 – di gran parte dei benefici ai fini delle **imposte indirette**.

L'**Anagrafe** è un **archivio** tenuto presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

In proposito, occorre notare che la procedura di trasmigrazione nel Registro unico dei dati contenuti negli attuali registri non contempli l'**Anagrafe delle Onlus**, a parte le **organizzazioni di volontariato (Odv)** e per le **associazioni di promozione sociale (Aps)** che siano anche **Onlus**.

Più nello specifico, l'art. 54, D.Lgs. 117/2017 prevede che «con il decreto di cui all'articolo 53 vengono disciplinate le modalità con cui gli enti pubblici territoriali provvedono a comunicare al Registro unico nazionale del Terzo settore i dati in loro possesso degli enti già iscritti nei registri speciali delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale esistenti al giorno antecedente l'operatività del Registro unico nazionale degli enti del Terzo settore».

Premesso che, fino all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei **Registri Onlus, Organizzazioni di volontariato, Associazioni di promozione sociale ed Imprese sociali** (art. 101, co. 2, del Codice), l'**assenza delle Onlus** (o meglio del loro archivio) nella disciplina della trasmigrazione può significare che:

- › la **trasmigrazione dei dati** avverrà solo con riferimento alle Odv ed Aps che siano Onlus;
- › il **decreto attuativo** che disciplinerà nel dettaglio **modalità e tempi** della trasmigrazione, fornirà indicazioni sulle Onlus, prevedendo una soluzione che contemperi la necessità di **controlli** ai fini fiscali, da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, con quella di semplificazione e riunione presso un unico soggetto (il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali) dei dati degli Ets;
- › il **decreto attuativo** richiederà alle attuali Onlus (come a tutti gli Ets) di proporre domanda di iscrizione nel Registro unico, con indicazione anche della sezione nella quale vogliono essere iscritti in base alla propria natura giuridica e alle proprie finalità istituzionali.

Naturalmente, le **modalità** pratiche di questa trasmigrazione saranno chiare solo dopo l'emanazione del previsto decreto.

È certo, tuttavia, che le Onlus, attualmente iscritte nel proprio Registro, dovranno risultare iscritte nel Registro unico a seconda della **natura giuridica**, che abbiamo indicato in apertura, nell'apposita Sezione del Registro unico:

- › organizzazioni di volontariato;
- › associazioni di promozione sociale;
- › enti filantropici;
- › imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- › reti associative;
- › società di mutuo soccorso;
- › altri enti.

Con riferimento alle qualifiche indicate nella lett. d), si ricorda che le Onlus potranno essere iscritte in questa sezione solo se **cooperative sociali**, che sono peraltro Onlus di diritto, ai sensi dell'art. 10, co. 8, D.Lgs. 460/1997.

Per quanto riguarda, poi, la lett. g), la stessa rappresenta una categoria residuale destinata ad accogliere le «associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale» (art. 4, co. 1, D.Lgs. 117/2017).

Si segnala, inoltre, che, per espressa previsione legislativa, l'iscrizione nel Registro unico, non costituisce una **causa di scioglimento dell'ente**.

Infatti, l'art. 101, co. 8, D.Lgs. 117/2017 prevede che «la perdita della qualifica di Onlus, a seguito dell'iscrizione nel Registro unico nazionale degli enti del Terzo settore, anche in qualità di impresa sociale, non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente ai sensi e per gli effetti di quanto previsto dagli articoli 10, comma 1, lettera f), del D.Lgs. n. 460/1997 né ai fini dell'Iva».

#### **Obbligo di adeguamento degli Statuti delle attuali Onlus**

Le **Onlus**, al pari delle **organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale ed imprese sociali** hanno l'obbligo di adeguare i propri Statuti alle disposizioni del Codice del Terzo settore entro **18 mesi** dalla data della sua entrata in vigore (art. 101, co. 2, D.Lgs. 117/2017).

Le **modifiche statutarie**, finalizzate ad adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative, sono, tra l'altro, **esenti dall'imposta di registro**.

Inoltre, entro il medesimo termine, esse possono modificare i propri **statuti** con le **modalità** e le **maggioranze** previste per le deliberazioni dell'**assemblea ordinaria**.

In linea generale, non sembra che le attuali **Onlus** debbano compiere interventi particolarmente importanti sui propri Statuti.

Infatti, a parte la sostituzione dell'acronimo **Onlus** con **Ets**, l'oggetto sociale – vale a dire l'attività in uno dei settori indicati – e le **finalità** (civiche, solidaristiche e di utilità sociale) potranno essere mantenuti e, semmai, volontariamente ampliati sulla base della vasta casistica di cui all'art. 5, D.Lgs. 117/2017.

Per quanto riguarda le **clausole**, come ad esempio quella che ha per oggetto l'**obbligo** di **utilizzo** degli eventuali utili per lo svolgimento delle **attività istituzionali** ed il **divieto** di **distribuzione**, anche indiretta, degli utili, le stesse sono già presenti negli Statuti delle attuali **Onlus** che, diversamente, non potrebbero avvalersi di tale **qualifica**.

Un discorso a parte deve, invece, essere fatto per le **attività** che possono essere svolte parallelamente a quella istituzionale.

L'art. 10, co. 5, D.Lgs. 460/1997 consente lo svolgimento di **attività** direttamente connesse a quelle istituzionali, e che sono definite come le **attività statutarie** di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, nonché le **attività accessorie** per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse.

In base all'art. 6, D.Lgs. 117/2017, gli **enti** del **Terzo settore** possono esercitare **attività diverse** da quelle di cui all'art. 5, a condizione che l'**atto costitutivo** o lo **statuto** lo consentano e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale.

I **criteri** ed i **limiti** definiti da tale disposizione saranno stabiliti con Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Il confronto tra le due norme rivela un'ampiezza del nuovo criterio che imporrà ma, soprattutto, consentirà agli enti che oggi sono **Onlus** un adeguamento del proprio **Statuto** in questo senso.

L'altro aspetto sul quale dovrà concentrarsi la revisione dello Statuto delle attuali **Onlus** saranno le previsioni relative alla **raccolta fondi**.

Infatti, l'attuale disciplina delle **Onlus** prevede di-

sposizioni solo ai fini fiscali (art. 2, D.Lgs. 460/1997), per escludere dalla **formazione del reddito**:

- › i **fondi** pervenuti ai predetti enti a seguito di **raccolte pubbliche** effettuate **occasionalmente**, anche mediante offerte di **beni di modico valore** o di **servizi ai sovventori**, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- › i **contributi** corrisposti da Amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo **svolgimento convenzionato** o in regime di **accreditamento**.

La disciplina prevista dal **Codice del Terzo settore** si presenta, invece, più articolata, poiché, da una parte, pone la distinzione tra **raccolte occasionali** e **raccolte continuative**, dall'altra, con riferimento a queste ultime, provvede a definire le **modalità** di realizzazione, che possono avvalersi anche di un'**organizzazione** predisposta per tale attività.

In particolare, l'art. 7, co. 2, D.Lgs. 117/2017 prevede che le raccolte **continuative** sono svolte «*anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico*».

Maggiori chiarimenti saranno forniti dalle linee guida adottate con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali.

Si segnala, tuttavia, che sia nel regime delle **Onlus** che in quello del Codice, soltanto le **raccolte di fondi occasionali** non concorrono alla **determinazione del reddito dell'ente**.

#### **Introduzione di agevolazioni e ripristino di alcuni benefici soppressi**

Sono numerose le disposizioni agevolative che, ai fini delle imposte indirette, si applicheranno alle **Onlus** e contenute nell'art. 82, D.Lgs. 117/2017.

Tali norme, come anticipato, esplicheranno i propri effetti in **via transitoria**, dall'**1.1.2018**, alle attuali **Onlus**, per poi estendersi successivamente a tutti gli **Ets**.

Non sono soggette al tributo sulle **successioni** e **donazioni** ed alle **imposte ipotecaria** e **catastale** le cessioni di beni, a **titolo gratuito**, a favore di enti del **Terzo settore** che li utilizzino per lo svolgimento dell'**attività statutaria** ai fini dell'esclusivo perseguimento di **finalità civiche solidaristiche** e di **utilità sociale**.

L'**imposta di registro**, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa, pari a € **200**, agli atti costitutivi ed alle modifiche statutarie, nonché alle operazioni di fusione, scissione o trasformazione.

Se, tuttavia, le **modifiche statutarie** hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative, le medesime sono esenti dalle citate imposte.

Alcune agevolazioni riguardano, poi, gli **immobili**.

È previsto che le **imposte di registro, ipotecaria e catastale** si applichino in misura fissa per gli **atti traslativi a titolo oneroso** della proprietà di **beni immobili** e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di tutti gli enti del Terzo settore, incluse le imprese sociali, a condizione che i beni siano direttamente utilizzati, entro **5 anni** dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso.

Occorre notare che tale disposizione riprende quella in vigore per le **Onlus** fino al **31.12.2013** e poi abrogata dall'art. 10, co. 1, lett. b), D.Lgs. 14.3.2011, n. 23, a decorrere dall'**1.1.2014**.

In particolare, l'art. 1, Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 26.4.1986, n. 131 prevedeva l'applicazione dell'**imposta di registro in misura fissa** se il trasferimento fosse avvenuto a favore di un'organizzazione non lucrativa di utilità sociale (Onlus), ove ricorressero le condizioni di cui alla nota II-quater), quindi a condizione che la Onlus dichiarasse nell'atto l'intenzione di utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria **attività** e che realizzasse l'effettivo utilizzo diretto entro **2 anni** dall'acquisto.

In caso di **dichiarazione mendace** o di mancata effettiva **utilizzazione** per lo svolgimento della propria attività, era dovuta l'imposta nella **misura ordinaria** nonché una **sanzione amministrativa** pari al **30%** della stessa imposta.

Secondo l'attuale art. 82, co. 4, D.Lgs. 117/2017 «in caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione del bene in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale, è dovuta l'imposta nella misura ordinaria, nonché la sanzione amministrativa

pari al 30 per cento dell'imposta dovuta oltre agli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere versata».

Un'altra agevolazione riguarda il **possesso ed utilizzo degli immobili**: sono, infatti, **esenti da Imu e Tasi** gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali del Terzo Settore di cui all'art. 79, co. 5, D.Lgs. 117/2017 destinati esclusivamente allo svolgimento con **modalità non commerciali**, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di religione e culto di cui all'art. 16, co. 1, lett. a), L. 20.5.1985, n. 222.

Inoltre, sono **esenti dall'imposta di bollo** gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli enti del Terzo settore. La norma riproduce l'art. 27-bis, Tabella, D.P.R. 26.10.1972, n. 642, che esenta da bollo gli «*Atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) e dalle federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal Coni*».

Un'analoga **esenzione** dalle tasse sulle **concessioni governative** di cui al D.P.R. 26.10.1972, n. 641 è riconosciuta per gli **atti** e i **provvedimenti** relativi agli enti del Terzo Settore.

La norma riproduce l'art. 13-bis, D.P.R. 641/1972, secondo cui: «*Gli atti e i provvedimenti concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) e le società e associazioni sportive dilettantistiche sono esenti dalle tasse sulle concessioni governative*».

Infine, l'**imposta** sugli **intrattenimenti** non è dovuta per le attività indicate nella Tabella allegata al D.P.R. 26.10.1972, n. 640, svolte occasionalmente o in concomitanza di **celebrazioni**, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

L'**esenzione** spetta a condizione che dell'attività sia data comunicazione, prima dell'inizio di ciascuna manifestazione, al **concessionario** del servizio. ●