

ONLUS

ORGANIZZAZIONE NON LUCRATIVA DI UTILITA' SOCIALE

Ente di carattere privato che in base allo statuto o all'atto costitutivo, svolge la sua attività per finalità esclusive di solidarietà sociale e senza fini di lucro in un settore ritenuto di interesse sociale dall'ordinamento.

Qualifica fiscale riconosciuta dalla Amministrazione Finanziaria, con la iscrizione alla Anagrafe delle Onlus; non trattasi di soggetto giuridico previsto dal Codice civile e/o dal Runts.

Il termine ricomprende una molteplicità di enti di carattere privato, come associazioni, Fondazioni, società cooperative, che si occupano di attività in favore di soggetti svantaggiati.

Le attività delle Onlus si rivolgono a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari; componenti di collettività estere, limitatamente agli aiuti comunitari.

Peculiarità: I proventi acquisiti dalle Onlus tramite raccolta fondi, donazioni, devono essere necessariamente reinvestiti nella attività della organizzazione stessa.

Godono di un regime tributario di favore, per quanto riguarda le imposte dirette poiché i proventi che derivano dall'esercizio della attività svolta dalle Onlus non concorrono alla formazione del reddito imponibile, mentre concorrono alla formazione del reddito complessivo delle Onlus i redditi fondiari, i redditi di capitale e i redditi diversi; in materia di iva le prestazioni effettuate dalle Onlus non sono considerate servizi di natura commerciale e sono considerate esenti da iva; in materia di imposte indirette, non sono tenute alla corresponsione tra cui l'imposta di bollo, l'imposta sulle successioni e donazioni, l'imposta sull'incremento di valore degli immobili

Onlus di diritto

- Le organizzazioni di volontariato di cui alla Legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritte nei registri istituiti dalle Regioni;
- Le Organizzazioni non governative (ONG), riconosciute idonee ai sensi della Legge 26 febbraio 1987, n. 49;
- Le Cooperative sociali previste dalla Legge 8 novembre 1991, n. 381, iscritte nell'apposito registro prefettizio o nei registri provinciali delle Cooperative sociali;
- I Consorzi che abbiano la base sociale formata al 100% da cooperative sociali.

Questi Enti diventano automaticamente Onlus, senza che siano tenuti ad adeguare i propri statuti o atti costitutivi e sono esonerati dalla iscrizione nella anagrafe unica delle Onlus istituita presso le Direzioni Regionali della Agenzia delle Entrate.

Anagrafe delle Onlus

Alla data odierna è impossibile che un Ente possa acquisire la qualifica di Onlus, che si ottiene in seguito alla iscrizione dell'Ente presso l'Anagrafe delle Onlus, gestito dalla Direzione Regionale della Agenzia delle Entrate.

Fino al 2021, gli Enti che lo desideravano potevano assumere la qualifica di Onlus ottenendo la iscrizione alla Anagrafica Unica Onlus. L'iscrizione poteva essere ottenuta inviando una richiesta alla Direzione Regionale della Agenzia delle Entrate.

Dal 22 novembre 2021, è stata eliminata la possibilità di richiedere la iscrizione alla Anagrafe delle Onlus. Reso operativo dal 23 novembre 2021 il Runts. Dalla stessa data e fino ai procedimenti pendenti al 22 novembre 2021, la iscrizione alla Anagrafe delle Onlus, è stata inibita, escludendo così nuove registrazioni e mantenendovi quelle già in essere e in corso di definizione.

Esiste un elenco delle Onlus regolarmente registrate, consultabile sul sito delle Agenzia delle Entrate, consultabile da parte dei contribuenti, che vogliono a titolo esemplificativo fare una donazione per una iniziativa portata avanti da una Onlus, che permette di verificare se l'Ente in trattazione è regolarmente iscritto.

Il CTS, D.Lgs 117/2017, Riforma del Terzo settore, ha eliminato la qualifica di Onlus e l'ha sostituita con quella di Enti del terzo settore o ETS.

In particolare il Runts si compone di sette sezioni; Associazioni di promozione sociale, Organizzazione di volontariato, Enti Filantropici, Imprese sociali incluse le cooperative sociali, Società di mutuo soccorso, Altri Enti del Terzo Settore. In particolare le Onlus dovranno analizzare attentamente la propria posizione per poter scegliere consapevolmente la categoria a cui registrarsi.

N.B. Le Onlus che non hanno provveduto a richiedere la iscrizione presso il Runts, vengono considerati ETS Transitori, per i quali si applica la disciplina del Runts, qualora non sia in conflitto con le disposizioni di favore previste per le Onlus dal D.Lgs 460/1997, art. 150 DPR 917/1986

Disciplina di riferimento Onlus d.Lgs 460 del 04.12.1997

Disciplina di riferimento tutt'ora in vigore, per le Onlus che non hanno ancora provveduto a richiedere la iscrizione presso una delle sette sezioni del Runts. Tale disciplina verrà meno, non sarà più applicabile dal 1 gennaio 2026, anno successivo a quello di Autorizzazione della Commissione Europea (Comfort letter del 7 marzo 2025).

Art. 10 (Organizzazioni non lucrative di utilità sociale)

Art. 11 (Anagrafe delle Onlus e decadenza dalle agevolazioni)

Art. 12 (Agevolazioni ai fini delle imposte sui redditi)

Art. 13 (erogazioni liberali)

Art. 14 (Disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto)

Art. 15 (Certificazione dei corrispettivi ai fini della imposta sul valore aggiunto)

Art. 16 (Disposizioni in materia di ritenute alla fonte)

Art. 17(Esenzione dalla imposta di bollo)

Art. 18 (Esenzione dalle tasse sulle concessioni governative)

Art. 19 (Esenzioni dalla imposta sulle successioni e donazioni)

Relatore Dottore Commercialista Revisore

Art. 20 (Esenzione dall'imposta sull'incremento di valore degli immobili e dalla relativa imposta sostitutiva)

Disciplina di riferimento Onlus d.Lgs 460 del 04.12.1997

Art. 21 (Esenzioni in materia di tributi locali)

Art. 22 (Agevolazioni in materia di imposta di registro)

Art. 23 (Esenzioni dall'imposta sugli spettacoli)

Art. 24 (Agevolazioni per lotterie, tombole, pesche e banchi di beneficenza)

Art. 25 (Disposizioni in materia di scritture contabili e obblighi formali delle organizzazioni non lucrativa di utilità sociale)

Art. 26 (Norme di rinvio)

Art. 27 (Abuso della denominazione di organizzazione non lucrativa di utilità sociale)

Art. 28 (Sanzioni e responsabilità dei rappresentanti legali e degli amministratori)

Art. 29 (Titoli di solidarietà)

Soggetti che erano Ammessi alla qualifica di Onlus

I soggetti che potevano assumere la qualifica di organizzazione non lucrativa di utilità sociale fino al 22.11.2021, erano:

- Associazioni riconosciute e associazioni non riconosciute;
- Comitati;
- Fondazioni;
- Società cooperative;
- Altri Enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica;

Soggetti che erano esclusi dalla qualifica di Onlus

I soggetti esclusi dal particolare regime fiscale delle Onlus, erano i seguenti:

- Enti pubblici;
- Società commerciali diverse da quelle cooperative;
- Enti conferiti di cui alla Legge 30 luglio 1990, n. 218;
- Partiti e movimenti politici;
- Organizzazioni sindacali;
- Associazioni di datori di lavoro;
- Associazioni di categoria;
- Enti non residenti;

Vincoli statutari previsti per le Onlus

Gli Enti che presentano i requisiti tipologici per essere inquadrati fra le Onlus, dovevano redigere lo statuto o l'atto costitutivo nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata. **L'art. 10, comma 1, del D.Lgs. 460/1997**, fissa il contenuto di tali atti, indicando le clausole che gli stessi devono espressamente prevedere.

Svolgimento di attività in uno o più dei seguenti settori:

- Assistenza sociale e sociosanitaria;
- Assistenza sanitaria;
- Beneficenza;
- Istruzione;
- Formazione;
- Sport dilettantistico;
- Tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico di cui alla legge 1/6/1939, n. 1089 (D.Lgs 22,01,2024, n. 42) comprese le biblioteche e i beni di cui al Dpr 30/9/1963, n.1409;
- Tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione della attività, esercitata abitualmente di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del D.Lgs. 5

Vincoli statutari previsti per le Onlus

febbraio 1997, n.22;

- Promozione della cultura e dell'arte;
- Tutela dei diritti civili;
- Ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni, ovvero da esse affidate a università, enti di ricerca e altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17, della legge 23 agosto 1988, n. 400.

Vincoli statutari previsti per le Onlus

- Divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate sopra, a eccezione di quelle direttamente connesse;
- Divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione, nonché fondi, riserve o capitale durante la vita della organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di Onlus che, per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura;
- Obbligo di impiegare utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle a esse direttamente connesse;
- Obbligo di devolvere il patrimonio della organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre Onlus, o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'art. 3, comma 190, legge 23/12/1996, n.662, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- Obbligo di redigere il bilancio o il rendiconto annuale (Obbligo di utilizzo di schemi di bilancio previsti dal D.Lgs 117/2017, in quanto Ets Transitori, per le Onlus ancora non iscritte al Runts);
- Disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo temporaneamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati e partecipanti maggiori di età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi della associazione;

Vincoli Statutari Onlus

Uso, nella denominazione e in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione, organizzazione non lucrativa di utilità sociale o dell'acronimo “Onlus”;

Finalità di interesse sociale: quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle attività statutarie nei settori dell'assistenza sanitaria, dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, della promozione della cultura e dell'arte e della tutela dei diritti civili non sono rese nei confronti di soci, associati o partecipanti, nonché degli altri soggetti indicati alla lettera a) del comma 6, ma **dirette ad arrecare benefici a:**

- a) **persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;**
- b) **componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.**

Divieto di Distribuzione indiretta di utili o avanzo di gestione

Si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione:

- a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, effettuate **a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità**. Sono fatti salvi, nel caso delle attività svolte nei settori di cui ai numeri 7) e 8) della lettera a) del comma 1, i vantaggi accordati a soci, associati o partecipanti ed ai soggetti che effettuano erogazioni liberali, ed ai loro familiari, aventi significato puramente onorifico e valore economico modico;
- b) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;
- c) la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n. 645, e dal decreto-legge 21 giugno 1995, n. 239, convertito dalla legge 3 agosto 1995, n. 336, e successive modificazioni e integrazioni, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni;
- d) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto;
- e) la corresponsione ai lavoratori dipendenti di **salari o stipendi superiori del 20 per cento** rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche.

Attività direttamente connesse a quelle istituzionali

Si considerano direttamente connesse a quelle istituzionali le attività statutarie di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, di cui ai numeri 2), 4), 5), 6), 9) e 10) del comma 1, lettera a), svolte in assenza delle condizioni previste ai commi 2 e 3, nonché le attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse.

L'esercizio delle attività connesse è consentito a condizione che, in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori elencati alla lettera a) del comma 1, le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione.

In relazione alle attività direttamente connesse è necessario tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui agli articoli 14, 15, 16 e 18 D.P.R. 600/1973; Gli obblighi di cui al comma 1, lettera a), si considerano assolti qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del codice civile. I soggetti richiamati al comma 1 che nell'esercizio delle attività istituzionali e connesse non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a lire 100 milioni (€ 51.465,69), modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il rendiconto delle entrate e delle spese complessive, nei termini e nei modi di cui all'articolo 20.

Gli Enti non commerciali e le Onlus che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 DPR 600/1973, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, le entrate e le spese relative a ciascuna celebrazione, ricorrenza, campagna di sensibilizzazione.

Disciplina di riferimento attuale Onlus

Art. 150 Tuir:

Art 150 T.u.i.r.: 1. per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale;

2. I proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile;

Le prime sono del tutto escluse dalla area della commercialità (decommercializzazione), e quindi completamente irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi. Le seconde mantengono la natura di attività commerciale, ma non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

Art. 150 Tuir, Articolo abrogato dal D. Lgs. 3 luglio 2017, n. 117, dal 01.01.2026, dall'anno successivo a quello della autorizzazione della Commissione Europea;

Dlgs 460/1997. Disciplina abrogata dal D.Lgs 3 luglio 2017, n. 117, dal 01.01.2016, dall'anno successivo a quello di autorizzazione della Commissione Europea

Onlus – disciplina fiscale

N.B. Nella considerazione che le Onlus non possono esercitare attività diverse da quelle istituzionali che non sono commerciali, e da quelle direttamente connesse, che non concorrono alla formazione del reddito imponibile, le Onlus non producono reddito di impresa, fatta eccezione per le onlus parziali che possono svolgere anche attività non riconducibili fra quelle proprie delle Onlus (Enti Ecclesiastici con cui lo stato ha stipulato, accordi, patti o Associazioni di promozione sociale le cui finalità sono riconosciute dal Ministero dell'Interno).

Le Onlus sono assoggettate all'ires relativamente ai soli redditi fondiari (terreni e fabbricati), redditi di capitali e redditi diversi.

L'art. 26 del D.Lgs 460/1997, dispone che alle Onlus si applicano, ove compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali.

Anche ai fini irap la base imponibile è determinata secondo le regole proprie degli enti non commerciali (le regioni possono prevedere esenzioni o aliquote agevolate per le Onlus).

L'art. 16, comma 1, Dlgs 460/1997, prevede che sui contributi corrisposti alle Onlus dagli Enti Pubblici non si applica la ritenuta di cui all'art. 28, comma 2, DPR 600/1973 (Ritenuta del 4%).

Gli immobili delle Onlus adibiti allo svolgimento di attività istituzionali (collegi, ricoveri, case di cura, ospedali), sono produttivi di reddito fondiario (circolare ministeriale 244/1999).

Concorrono alla formazione del reddito complessivo, in base alle norme sul reddito fondiario, anche gli immobili di proprietà delle Onlus, oggetto di locazione a terzi, anche se si tratta di interesse storico artistico, vincolati ai sensi del Dgs 42/2004 (risoluzione 6/2002)

Onlus – disciplina in materia di iva

Per le Onlus trova applicazione il decreto iva come modificato dall'art. 14 del D.lgs. 460 del 1997, in occasione della entrata in vigore del regime delle Onlus. Tale norma ha esteso alle Onlus alcune fattispecie di esenzione di cui all'art. 10 del DPR 633/1972, inerenti attività di rilevanza sociale. Prestazioni di servizi che vi rientrano:

- Prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati;
- Prestazioni di ricovero e cura, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto;
- Prestazioni educative della infanzia e gioventù e quelle didattiche di ogni genere;
- Prestazioni socio sanitarie di assistenza domiciliare o ambulatoriale;

N.B. Come chiarito dalla Agenzia delle Entrate con la circolare 15 luglio 2016, n. 31/E, le operazioni di cui ai n. 18, 19, 20, 21, 27 ter, dell'art. 10 del decreto iva, non fruiscono del regime di esenzione ma applicano l'aliquota iva agevolata del 5%, quando sono rese da cooperative sociali, senza in tal caso poter optare per il regime di esenzione iva.

Onlus disciplina in materia di iva

- Con una interpretazione estensiva, si può ipotizzare che, il regime di esenzione iva, non viene meno per il solo fatto che il soggetto che eroga il servizio ha perso la qualifica di Onlus, senza aver acquisito la qualifica di Ets non commerciale.
- N.B. Per le operazioni di cui al n. 20 dell'art. 10 Dpr 633/1972, l'esenzione iva compete, a prescindere del requisito soggettivo di onlus, in presenza di prestazioni didattiche ed educative rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni.
- **Una volta che la parola Onlus sarà sostituita da Ente del Terzo settore di natura non commerciale, non si vede per quale motivo, dovrebbe essere perso il regime di esenzione**

Disciplina di riferimento Onlus in seguito all'entrata in vigore del CTS

L'art. 102, c. 2, CTS, abroga gli articoli da 10 a 29 del D.Lgs 460 del 04.12.1997, individuandone la decorrenza dell'art. 104 CTS, a partire dal periodo di imposta successivo alla autorizzazione della Commissione Europea. Le Onlus potranno operare ai sensi del D.Lgs 460 del 04.12.1997, sino al 31 dicembre del periodo di imposta in cui verrà reso il parere della Commissione Europea, sino al 31.12.2025.

L'art. 102 CTS abroga la disciplina fiscale di riferimento delle Onlus dettata dall'art. 150 Tuir

Gli Enti attualmente titolari della qualifica di Onlus saranno chiamati, entro la data limite del 31 marzo 2026, ad effettuare una scelta e a prevedere ipotesi di cambiamento.

N.B. Il Codice del terzo settore, obbliga le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale a entrare nel nuovo regime fiscale degli Enti del terzo settore, iscrivendosi al Runts, così da avere la qualifica di ETS e lasciarsi alle spalle quella di Onlus.

Situazione attuale

Dati relativi alla fine di marzo 2025:

A fronte di circa 22000 Onlus iscritte alla Anagrafe delle Onlus, 2.500 risultano già iscritte al Runts, mentre 19.500 devono ancora iscriversi;

L'art. 101, c. 2, CTS, prevede che fino alla operatività del Runts, del titolo X, continuino ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dalla iscrizione degli Enti alla Anagrafe delle Onlus;

L'art. 101, c. 8, CTS, prevede che la perdita della qualifica di onlus, a seguito della iscrizione nel nuovo registro, anche in qualità di impresa sociale, non integra una ipotesi di scioglimento dell'ente ai sensi e per gli effetti di quanto previsto, dagli art. 10, comma 1, lett. f), D.Lgs 4 dicembre 1997, n. 460 e 4, comma 7, lett. b), D.P.R. 633/1972

Termine del 31.03.2026

Gli Enti attualmente titolari della qualifica fiscale di Onlus, per effetto della iscrizione alla Anagrafe delle Onlus, tenuta dalla Agenzia delle Entrate, saranno chiamati, entro la data limite del 31 marzo successivo alla Autorizzazione della Commissione Europea, ad effettuare la scelta.

Situazione attuale relative alla iscrizione al Runts delle Onlus.

Più del 70% delle Onlus che hanno già effettuato la scelta di dismettere la qualifica di Onlus ed acquisire la qualifica di ETS mediante la iscrizione nel Runts, hanno scelto sezioni che ospitano sezioni ETS non commerciali, nello specifico:

- sezioni delle ODV scelta dal 38,2%;
- Sezione delle APS, scelta dal 31%;
- Sezione degli Enti Filantropici, scelta dal 2,3%;
- Sezione delle Imprese sociali, scelta dal l'1,7%;
- Sezione degli Altri ETS, può ospitare sia Enti Commerciali che non commerciali, scelta dal 26,8%.

Passaggio da Onlus a Runts, le possibilità

Per Le Onlus che non si iscrivono al Runts, l'intero patrimonio verrà devoluto, ai sensi dell'art. 10, D.Lgs 460/1997.

Le Onlus che invece vogliono continuare la loro attività devono seguire una delle seguenti procedure:

- Diventare una ODV, rispettando i requisiti peculiari di questo ente, tra cui per esempio la prevalenza dei volontari sul numero dei dipendenti, ma guadagnando anche la possibilità di utilizzare un regime forfettario delle imposte;
- Diventare una APS, anche qui c'è la prevalenza della attività di volontariato, con il beneficio del forfettario;
- Diventare un ETS generico, qui non ci sono obblighi sulla proporzione tra volontari e dipendenti, ma ci sono gli ostacoli del regime forfettario del calcolo dell'ires e delle regole del Codice degli Appalti per gli accordi con le P.A.;
- Diventare un Ente Filantropico. Si tratta di una direzione in continuità con le disposizioni precedenti delle Onlus, che richiede però una attenta valutazione delle entrate future;
- Non è da escludere la possibilità di optare per l'impresa sociale, strada da prendere in considerazione in caso di ricavi da attività di interesse generali molto importanti

Passaggio da Onlus a Runts, le possibilità.

Molte Onlus moderatamente commerciali ed attive in determinati settori di interesse generale, potrebbero, trovare conveniente iscriversi al Runts nella sezione degli altri ETS o delle APS per poter ottenere la qualifica di non commercialità per effetto delle norme di cui agli art. 79 e 85 CTS e potere così avvalersi di un regime iva potenzialmente più favorevole per le prestazioni rese (esclusione o esenzione a seconda dei casi).

NOVITA' IN MATERIA FISCALE DAL 01.01.2026 CHE POSSONO INFLUENZARE LA INDIVIDUAZIONE DELLA SEZIONE DEL RUNTS CUI ISCRIVERSI

- **Superamento del vecchio regime attuale “ , art. 148 tuir e Legge 398/91.**

Le agevolazioni fiscali precedentemente concesse agli enti di tipo associativo non commerciali, come la decommercializzazione dei corrispettivi specifici (art. 148 tuir) con la vecchia distinzione fra attività istituzionali e commerciali; il regime forfettario della Legge 398/1991 per le attività commerciali

Le disposizioni della riforma fiscale si basano su:

- **Art. 79, art. 80, art. 86, d.lgs 117/2017**

Gli Enti che non si iscriveranno al Runts saranno dunque soggetti a:

tassazione come Enti Commerciali, dal momento che con la riformulazione dell'art. 148 co.3 del tuir, la decommercializzazione dei corrispettivi specifici sarà riservata alle sole ASD e SSD, iscritte al RASD, mentre non sarà più applicabile agli enti enti associativi culturali e ricreativi non iscritti al Runts;

- Applicazione del regime fiscale ordinario del tuir, con imposizioni sui redditi secondo le regole ordinarie, con possibilità di applicare il regime forfettario previsto dall'art. 145 tuir;
- Obbligo della contabilità ordinaria con esclusione della applicazione del regime della 398/91, che continuerà ad essere applicabile esclusivamente per le associazioni sportive dilettantistiche e le SSD.

Passaggio al Terzo settore

In caso di passaggio al Terzo settore, l'art. 34 D.M. 15 settembre 2020, n. 106, del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, dispone che l'Agenzia delle Entrate, secondo modalità e specifiche concordate con il Ministero, comunichi al Runts, i dati e le informazioni relativi agli Enti iscritti nella Anagrafe delle Onlus alla data del 2 novembre 2021.

Ciascun Ente inserito, nell'elenco di cui al comma 2, presenta a partire dalla data di cui al comma 2 e fino al 31.03 dell'anno successivo di autorizzazione della commissione europea (di cui all'art. 101, comma 10 CTS), all'Ufficio del Runts territorialmente competente, apposita domanda, indicando la sezione del Runts, nella quale intende essere iscritto e allegando copia dell'atto costitutivo, dello statuto adeguato alle disposizioni del CTS, e degli ultimi due bilanci approvati. Laddove l'atto non fosse reperibile presso l'Ente interessato, risulterebbe applicabile l'art. 8, comma 5, lettera a) D.M. 5 settembre 2020, n. 106

Gli Enti religiosi civilmente riconosciuti di cui all'art. 4, comma 3, CTS, iscritti alla Anagrafe delle Onlus, ed inseriti nell'elenco di cui sopra, allegano alla richiesta di iscrizione ai sensi del citato art. 34, D.M. 5 settembre 2020, n.106, in luogo dell'atto costitutivo e dello statuto, il regolamento contenente gli elementi di cui al comma 1, dell'art. 14, del D.M. 5 settembre 2020, n.106;

Gli enti di cui al c.1 dell'Art. 4 del CTS che intendano acquisire la qualifica di impresa sociale, presentano la richiesta di iscrizione, ai sensi dell'art. 5, comma 2, D.lgs. 3 luglio 2017, n. 112, all'Ufficio del Registro delle Imprese presso la cui circoscrizione sia stabilita la sede legale

Possibili scenari che potranno verificarsi

- Mantenimento della qualifica di onlus sino al 31.12.2025, sino alla naturale cessazione a seguito di abrogazione del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n.460, dopo la entrata in vigore del titolo X del CTS;
- Assunzione della qualifica di ETS, prima della entrata in vigore del titolo X, del CTS, prima del 01.01.2026;
- Assunzione della qualifica di ETS, entro il 31 marzo dell'anno successivo alla espressione di parere da parte della Commissione Europea, entro il 31.03.2026;
- Mancata assunzione della qualifica di ETS, una volta abrogato il regime Onlus, con obbligo di devoluzione del patrimonio netto incrementale ai sensi dell'art. 10, D.Lgs 460/1997.

L'Ente che non si iscrive al Runts

A partire dal periodo di imposta successivo alla Autorizzazione della Commissione Europea e alla entrata in vigore definitiva della normativa fiscale prevista dal titolo X CTS, le Onlus che per scelta o per assenza di requisiti non dovessero risultare iscritte nel Runts non potranno più beneficiare delle agevolazioni fiscali previste dal D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, ai sensi dell'art. 102, c.2, lett. a), CTS.

Le onlus che non si siano qualificate come ETS, nella ipotesi in cui verifichino la loro natura non commerciale ai sensi dell'art. 73 T.u.i.r., potranno applicare oltre al regime fiscale ordinario analitico, il regime fiscale forfettario normato dall'art. 145 T.u.i.r. (Regime forfettario per attività commerciale).

La mancata assunzione della qualifica di ETS da parte di una Onlus, potrebbe discendere non da una scelta operata ma dalla impossibilità di poter conseguire la iscrizione al Runts; oppure potrebbe discendere dalla insussistenza di convenienza legata ai maggiori oneri e adempimenti che comporterebbe la iscrizione al Runts.

Problematiche di iscrizione al Runts per le Onlus - Trust

Problema per alcune Onlus: in tutte le tipologie di Enti delineati il CTS individua quale requisito soggettivo la presenza di un soggetto giuridico, vengono esclusi i trust in quanto sono segregazioni patrimoniali, destinati a scopi specifici nei confronti di un beneficiario, ai quali è stata attribuita una soggettività tributaria, rilevante ai fini della qualifica di Onlus, ma non una soggettività giuridica.

N.B. La circolare della Agenzia delle Entrate, n. 38/E del 01/08/2011, ammetteva l'iscrizione dei Trust nella anagrafe delle onlus.

Problematiche di iscrizione per le Onlus - Trust

Ammetteva l'iscrizione dei Trust nella Anagrafe delle onlus, in virtù del fatto che per l'acquisizione della qualifica di onlus, non era richiesta l'appartenenza a particolari forme giuridiche, per fruire del regime di favore previsto, **era infatti sufficiente che l'ente di diritto privato avesse soggettività ai fini tributari e si conformasse all'art. 10, D.Lgs 4 dicembre 1997, n.460 (in quanto la connotazione di Onlus è una connotazione fiscale e non civilistica).**

La Circolare Ministeriale n. 9 del 21.04.2022, chiarisce che essendo intenzione del CTS, dare una regolazione civilistica degli ETS e solo successivamente prendendone in considerazione il trattamento fiscale, tale differenza di prospettiva, non consente di ricoprendere i Trust tra gli ETS, in quanto sono privi di soggettività giuridica.

Con il Decreto del 4 luglio 2024, l'obbligo di devoluzione del patrimonio incrementale, a seguito della perdita della qualifica di Onlus, non si applica ai Trust Onlus che potranno continuare ad operare, mantenendo salvo il loro patrimonio

Motivazioni – Onlus che rimangono fuori dal Runts – Assenza di convenienza per iscrizione al Runts

L'ingresso nel Runts porta con se adempimenti amministrativi, la obbligatorietà di adottare bilanci conformi alle disposizioni ministeriali e i conseguenti obblighi di deposito, nonché l'obbligo di nomina di organi di controllo o revisione al superamento di determinati limiti stabiliti dal CTS. Tali motivi potrebbero spingere ad analizzare la effettiva convenienza all'ingresso nel Runts per alcune onlus.

Per le Onlus, infatti, che non svolgono attività connesse per le quali non godono quindi delle relative agevolazioni fiscali o non godono delle agevolazioni di cui all'art. 150 TUIR comma 1 per talune attività istituzionali, per quelle Onlus che possono comunque contare sull'accesso ai contributi e risorse finanziarie anche senza la qualifica di ETS, per quelle Onlus operanti in taluni settori che comunque hanno previsioni di vantaggio legate al tipo di attività e non al riconoscimento ai fini fiscali, e in tutti i casi in cui la perdita del patrimonio incrementale non costituisca un pericolo (tra i quali anche il caso di assenza di patrimonio da devolvere), così come i relativi risvolti fiscali o di esclusione dall'inserimento tra i beneficiari del 5x1000 non costituiscano un problema, in tutti questi casi non iscriversi nel RUNTS potrebbe essere una scelta praticabile.

Devoluzione del patrimonio in caso di mancata iscrizione al Runts

Solo in caso di mancata presentazione della domanda di iscrizione a una delle sezioni del Runts (entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello della Autorizzazione della Commissione Europea), si realizzerà l'ipotesi devolutiva recata dall'art. 10, comma 1, lett. f) D.Lgs 4 dicembre 1997, n. 460, salvo le specifiche deroghe normativamente previste.

- **N.B. Riserva sociale- riserva di patrimonio.** In tal caso, la mancata iscrizione nel RUNTS comporterà l'obbligo in capo alla "ex Onlus" di devoluzione del proprio patrimonio nei limiti dell'incremento verificatosi nel periodo di detenzione della qualifica fiscale Onlus (patrimonio incrementale). A conferma, si richiama la circolare della Agenzia delle Entrate, 59/E del 31 ottobre 2007.

Il calcolo per determinare il patrimonio incrementale prevede una comparazione dello stesso in considerazione di due momenti diversi:

- Il patrimonio alla data di acquisizione della qualifica di Onlus;
- Il patrimonio alla data di perdita della stessa qualifica, nel caso di specie della mancata adesione al CTS.

L'Ente ex Onlus, dovrà predisporre un documento rappresentativo, redatto ai sensi dell'art. 20-bis, comma 1, lett.a, DPR 600/1973, della situazione economica, patrimoniale, finanziaria, nel momento immediatamente anteriore alla assunzione della qualifica di Onlus e uno analogo nel momento successivo alla perdita della suddetta qualifica

Documentazione necessaria per l'Ente che devolve il patrimonio

Per la organizzazione che devolve il patrimonio:

- Atto costitutivo e statuto;
- Documentazione rappresentativa della situazione patrimoniale della associazione devolente redatta ai sensi dell'art. 20 bis DPR 600/1973, alla data in cui l'Ente ha acquisito la qualifica di Onlus, nonché la medesima documentazione rappresentativa della situazione alla data in cui la qualifica è venuta meno;
- Dichiarazione sottoscritta dal Legale Rappresentante della associazione devolente dalla quale risulti quantificato l'eventuale incremento patrimoniale realizzato nel periodo di fruizione della qualifica di onlus, che deve essere oggetto di devoluzione o la eventuale assenza di incremento patrimoniale;
- Documentazione che attesti l'autocancellazione o provvedimento emesso dalla Direzione Regionale delle Entrate, che abbia disposto la cancellazione dalla Anagrafe delle Onlus;
- Delibera assembleare da cui risulti la indicazione del beneficiario del patrimonio.

Organizzazione destinataria del patrimonio

Per l'Ente che riceve il patrimonio:

- Atto costitutivo e statuto;
- Lettera di accettazione del patrimonio devoluto a firma del rappresentante legale dell'Ente/ con l'indicazione del patrimonio accettato;

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, svolta una prima valutazione potrebbe richiedere all'ente di integrare la documentazione.

Il Ministero applicherà le disposizioni procedurali adottate per la emissione del provvedimento sulla devoluzione del patrimonio di cui all'art. 3, comma 1, lett. k), del D.P.C.M. 329/01.

Le Onlus che si iscriveranno, con l'entrata in vigore del titolo X del CTS

Per le Onlus, a differenza delle Associazioni di Promozione sociale e delle Organizzazioni di volontariato, non è prevista una sezione ad hoc del Runts, in quanto l'attuale qualifica Onlus non identifica una tipologia giuridica, ma è strettamente legata al regime fiscale di favore di cui agli art. 10 e seguenti del D.Lgs 4 dicembre 1997, n. 460, che verrà meno a partire dal periodo di imposta successivo alla autorizzazione UE.

Spetterà dunque a queste ultime individuare volta per volta, in base alle caratteristiche e al modello organizzativo prescelto, la sezione più confacente alle proprie esigenze.

Il superamento della distinzione fra attività istituzionali e attività connesse, apre considerevoli opportunità di ampliamento del business di questi soggetti con la possibilità di attuare iniziative sino ad oggi vietate, come ad esempio le sponsorizzazioni.

Le Onlus che si iscriveranno, con l'entrata in vigore del titolo X del CTS

Con favore viene apprezzato l'allentamento di alcuni limiti che rendevano difficile reperire sul mercato alcune professionalità:

L'Ente potrà beneficiare di limiti più ampi sul fronte del compenso ai lavoratori che non possono eccedere il 20% rispetto ai CCNL per non incorrere nella distribuzione indiretta di utili.

Con le previsioni di cui all'art. 8 CTS, L'ETS, per non cadere in tale presunzione non potrà riconoscere ai propri dipendenti retribuzioni/compensi superiori al 40% rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi, con la possibilità di deroga per alcune attività in ragione di comprovate esigenze.

N.B. La iscrizione al Runts potrebbe comportare un mutamento di qualifica della Onlus che da Ente non commerciale per legge, dovrà determinare la sua natura fiscale sulla base della verifica sopra descritta, discendente dai dati di bilancio. (Art. 79 CTS)

N.B. La natura commerciale o non commerciale della ETS, sarà suscettibile di mutamenti annuali in ragione dei costi e oneri sostenuti nonché dei ricavi e proventi conseguiti, con una dose di incertezza difficile da gestire e con conseguenze non di poco conto sotto il profilo degli adempimenti e della tassazione.

- La natura dell'ETS non è più aprioristicamente determinata, ma suscettibile di variazione in ragione della verifica condotta sui dati di bilancio.**

Casi specifici, soluzioni praticabili

- Gli Enti, oggi Onlus, che hanno come finalità primaria quella della raccolta fondi potranno orientarsi alla sezione dedicata agli **enti filantropici**, provvedendo ad adeguare i propri statuti in conformità alle disposizioni degli art. 37, 38 e 39 CTS;
- Gli Enti oggi Onlus che coprono i costi parzialmente con entrate corrispettive tenderanno a iscriversi al Runts come **ETS non commerciali**, mantenendo attualmente attivo il controllo sia sulla natura non commerciale della attività ex art. 79, comma 2, che dell'ente stesso, ex art. 79, comma 5;
- Gli Ets che fondano la loro attività sull'esercizio di una attività economica a prestazioni corrispettive dovranno attentamente valutare se scegliere la strada **dell'ETS**, con il rischio legato al mutamento di qualifica dell'Ente o se scegliere la strada della **impresa sociale**.

Soluzione suggerita

Per le Onlus che alla data odierna non hanno provveduto alla iscrizione nel Runts, l'indicazione è quella di adeguare lo statuto entro l'anno 2025 all'Ente prescelto per la successiva iscrizione al Registro, che dovrà avvenire dal 01.01.2026 e comunque prima del 31.03.2026. Questo permetterà di beneficiare di tutta la disciplina di favore prevista dal D.Lgs 460/1997 e dall'art. 150 tuir e di evitare la devoluzione del patrimonio incrementale prevista dall'art. 10 D.lgs 460/1997.

L'impresa sociale

L'impresa sociale, ente del terzo settore di cui alla sez. d) dell'art. 46, è un ente commerciale che svolge una attività economica per la quale, ai sensi dell'art. 18 del D.Lgs, 3 luglio, n. 112, è prevista una detassazione totale del reddito prodotto (sulla falsa riga di quanto previsto per le cooperative sociali, anch'esse imprese sociali di diritto).

Un elemento da considerare nella scelta della impresa sociale riguarda il coinvolgimento di volontari nella attività e il tema di coinvolgimento dei lavoratori.

L'attività di impresa di interesse generale, deve essere considerata quale attività principale, più del 70% dei ricavi complessivi della impresa devono essere generati da attività svolte in settori socialmente utili. Almeno il 30% dei lavoratori della impresa sociale deve essere rappresentato da persone affette da disabilità, molto svantaggiate, senza fissa dimora o che beneficiano di protezione internazionale

L'impresa sociale

L'impresa sociale deve essere costituita mediante scrittura notarile. Pur essendo un ETS, non si registra nel Runts come gli altri Enti del Terzo Settore, quanto invece nel Registro delle Imprese, il quale presenta una sezione dedicata. A connettere i due registri, con i dati delle imprese sociali che confluiscono nel Runts, è una comunicazione diretta fra i due uffici pubblici.

N.B. Una impresa sociale può avvalersi solo in modo secondario di volontari, mentre la maggior parte delle persone che operano al suo interno deve operare nell'ambito di un contratto di lavoro.

A differenziare i normali ETS e le imprese sociali è l'attività svolta. L'impresa sociale si distingue per la sua attività di impresa, la quale è di natura economica. L'impresa sociale ha natura commerciale ed ha anche la possibilità, ridotta, di ripartire gli utili e gli avanzi di gestione.

Nel caso degli altri ETS, invece, l'attività commerciale deve essere limitata e i ricavi devono rimanere entro la soglia del costo di produzione (art. 79 CTS) o devono essere utilizzati per finanziare attività e iniziative strettamente legate agli obiettivi statutari dell'Ente.

L'impresa sociale

I settori di attività previsti per queste organizzazioni sono quelli elencati dall'art. 5 del Codice del Terzo settore:

- Interventi e servizi di carattere sociale;
- Attività di educazione, istruzione e formazione professionale, universitaria e post universitaria;
- Attività culturali, di interventi per la salvaguardia dell'ambiente, oppure per la tutela e la valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio;
- Attività di ricerca (se di interesse sociale);
- Gestione di attività culturali, ricreative o artistiche;
- Organizzazione di attività turistiche, di cooperazione allo sviluppo, di alloggio sociale

Elementi da prendere in considerazione nella iscrizione al Runts. Nuove regole dal 04.08.2024

Ricavi/Entrate pari o inferiori a 60.000,00:

Rendiconto per cassa con importi entrate uscite aggregate;

Superiori a 60.000 e fino a 300.000,00: con Personalità giuridica, Bilancio ETS;

Senza personalità giuridica: Rendiconto per cassa

Superiori a 300.000: Bilancio ETS, previsto da Art. 13 D.Lgs 117/2017

Nomina dell'Organo di controllo

Superamento per due esercizi consecutivi di
due dei seguenti limiti:

- Totale dell'attivo dello stato patrimoniale
150.000,00 euro;
- Ricavi, entrate: 300.000,00 euro;
- Dipendenti occupati in media durante
l'esercizio: 7 unità.

Nomina Revisore Legale

Alla luce di quanto contenuto nell'art. 4 della L. 104/2024 dal 3 agosto i nuovi limiti da valutare sono i seguenti:

- Totale attivo stato patrimoniale: 1.500.000,00 euro;
- Ricavi, rendite, proventi: 3 milioni di euro;
- Dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità

FINE



GRAZIE PER L'ATTENZIONE