ISTITUTI DI VITA CONSACRATA
E RIFORMA DEL TERZO SETTORE

Il presente documento si rivolge agli Istituti di vita consacrata e alle Società di vita apostolica presenti in Italia. Il documento si articola in una prima parte "istituzionale" che descrive le previsioni della riforma del Terzo settore rilevanti per gli Istituti; in una seconda, dedicata all'identificazione di alcuni criteri utili a cogliere in maniera intelligente le opportunità concesse dalla riforma; e in un'ultima sezione riservata ad alcuni "risvolti operativi" che derivano dall'adesione alla riforma da parte degli Istituti.

I. **La Riforma del Terzo settore**
1. Il contesto normativo di riferimento
2. Gli Istituti nella Riforma
3. Una prima opzione: il "ramo" ETS e IS degli Istituti
4. Una seconda opzione: gli enti civili collegati

II. **Per un approccio consapevole alla Riforma**
1. La natura ecclesiastica dei beni
2. Una scelta carismatica e di medio-lungo periodo
3. Il senso delle proporzioni
4. Le necessità della famiglia religiosa
5. Il necessario rapporto con gli enti pubblici
6. Indirizzo e gestione

III. **Alcune indicazioni operative**
1. L'opzione per il "ramo" ETS o IS
1.1. Il regolamento e il suo contenuto
1.2. Il patrimonio destinato
1.3. L'autorizzazione canonica
1.4. RUNTS e Registro delle Persone Giuridiche
1.5. Governo e gestione del "ramo"
2. L'opzione per l'ente collegato ETS o IS
2.1. Lo statuto
2.2. Il patrimonio
2.3. L'ente collegato IS in forma di s.r.l. unipersonale
2.4. L'autorizzazione canonica
2.5. L'opportunità delle reti associative
3. Alcune necessarie considerazioni fiscali
4. La raccolta fondi per opere di carità
5. I tempi della Riforma
6. I rami Onlus

I. La riforma del Terzo settore

1. **Il contesto normativo di riferimento**

Con la riforma del Terzo settore [d. lgs. 3 luglio 2017, n 117 - Codice del Terzo Settore (d'ora in poi, CTS); d. lgs. 3 luglio 2017, n 112 in materia di impresa sociale (d'ora in poi, "DIS"): d'ora in poi, collettivamente, "Riforma"] il legislatore italiano ha rinnovato la disciplina degli enti che svolgono senza scopo di lucro attività di interesse generale. Le nuove regole stabiliscono in modo organico le condizioni alle quali gli enti del Terzo settore possono godere del regime promozionale - in particolare, di natura fiscale - accordato dall'ordinamento in ragione della funzione pubblica esercitata con la loro attività. Il rispetto di tali condizioni, pertanto, non è un obbligo, ma solo un onere: si possono svolgere attività di interesse generale anche fuori dal sistema disegnato dalla Riforma; senza rispettare i requisiti stabiliti dalla Riforma, tuttavia, non è possibile beneficiare delle agevolazioni che vi sono previste.

La Riforma persegue una pluralità di scopi: (1) razionalizzare la precedente disciplina, caratterizzata da numerose normative di dettaglio, spesso poco coordinate con gli altri settori dell'ordinamento; (2) valorizzare il Terzo settore come *partner* essenziale della pubblica amministrazione nella prestazione dei servizi pubblici in un contesto di progressiva regressione del *welfare state*; (3) "professionalizzare" l'attività degli enti del Terzo settore in ragione dei servizi prestati, sostanzialmente limitando l'accesso alle risorse pubbliche per le attività di interesse generale ai soli enti rientranti nel sistema e (4) assicurare forme di trasparenza sull'operato degli enti del Terzo settore, sistemi di controllo interni e funzioni di monitoraggio, vigilanza e controllo da parte del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

2. **Gli Istituti nella Riforma**

Per le loro caratteristiche istituzionali e in conformità al proprio carisma, gli Istituti di vita consacrata e le Società di vita apostolica (d'ora in poi, "Istituti") svolgono tradizionalmente numerose attività previste dalla Riforma come proprie del Terzo settore. Così, le opere di assistenza configurano, nelle parole della Riforma, «interventi e prestazioni sanitarie e socio-sanitarie»; le opere di carità possono essere qualificate come «interventi e servizi sociali», «integrazione sociale dei migranti» e «cooperazione allo sviluppo»; le opere educative, interventi di «educazione, istruzione e formazione professionale, compresa la formazione extrascolastica per la prevenzione della dispersione scolastica» (art. 5 CTS; art. 2 DIS).

L'accesso al sistema regolato dalla Riforma non può, tuttavia, avvenire in modo immediato. Gli Istituti appartengono, infatti, al diverso ordinamento, indipendente e sovrano, della Chiesa Cattolica e, quando svolgono attività diverse da quelle di religione o di culto, in conformità agli accordi concordatari, sono soggetti alle leggi dello Stato italiano nella misura

in cui nell'applicazione della legge statale vengano rispettate la loro struttura e la loro finalità (art. 7, co. 3, Accordo tra la Repubblica Italiana e la Santa Sede del 18 febbraio 1984).

3. **Una prima opzione: il "ramo" Terzo settore o impresa sociale degli Istituti**

Per rispondere a tali esigenze, la Riforma ripropone, con alcune rilevanti modifiche, il modello adottato dalla disciplina precedente in materia di organizzazioni non lucrative di utilità sociale (d'ora in poi, "Onlus") e comunemente identificato come "ramo" dell'ente ecclesiastico. Secondo tale modello, gli Istituti che svolgono attività di interesse generale possono partecipare al sistema del Terzo settore se rispettano tre condizioni: (1) l'adozione di un regolamento che, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme della disciplina civile e sia iscritto nei registri identificati dalla legge; (2) la costituzione di un patrimonio destinato per lo svolgimento dell'attività di interesse generale; e (3) la tenuta di scritture contabili separate. A seconda che il regolamento del "ramo" recepisca le norme del CTS o del DIS, si parla, rispettivamente, di "ramo ente del terzo settore" o "ramo impresa sociale".

Aderendo a tali indicazioni, un Istituto accede al regime del Terzo settore, mantenendo, nel contempo, la propria natura canonica: i beni e le attività destinate al "ramo" rimangono di titolarità dell'Istituto e trovano applicazione le regole su gestione e controllo previste dal diritto canonico.

Occorre, tuttavia, segnalare che, allo stato, non è chiaro se il patrimonio destinato costituisca un'ipotesi di separazione patrimoniale in senso tecnico, così da limitare l'azione dei creditori per il soddisfacimento del proprio credito ai soli beni individuati nel patrimonio destinato. In questa situazione, sussiste, pertanto, la possibilità che l'insolvenza nell'attività di interesse generale svolta dell'Istituto si riverberi sull'intero patrimonio dell'ente ecclesiastico, così da rendere potenzialmente troppo rischiosa l'adesione al sistema del Terzo settore. Si comprende, pertanto, il diffuso consenso a un intervento normativo che configuri, in modo specifico, il patrimonio destinato come patrimonio separato in senso tecnico.

4. **Una seconda opzione: gli enti civili collegati**

Un approccio alternativo è costituito dalla creazione di enti civili qualificati come enti del terzo settore (d'ora in poi, "ETS") o impresa sociale (d'ora in poi, "IS") da parte dell'Istituto. Secondo un'impostazione considerata anche dal documento della Congregazione per gli Istituti di vita consacrata e le Società di vita apostolica, *Economia a Servizio del carisma e della missione. Orientamenti* (n. 89), tale approccio comporta la costituzione di enti giuridicamente distinti rispetto all'Istituto, ma soggetti alla sua direzione e coordinamento, di regola realizzata mediante la nomina dei relativi amministratori.

Tale soluzione presenta una pluralità di vantaggi: (1) consente di utilizzare la forma giuridica ottimale per le singole attività di interesse generale (anche di tipo societario, nel caso di impresa sociale), soprattutto con riguardo all'amministrazione e alla *governance*; (2) permette di mantenere i beni "essenziali" in capo all'ente ecclesiastico, così da conservarne la soggezione al regime canonico; (3) realizza una allocazione delle attività e delle passività tra soggetti giuridicamente distinti, isolando ciascun componente dal rischio di insolvenza dell'altro; (4) consente di distribuire gli utili dell'IS in forma societaria nei limiti previsti dalla legge (art. 3, co. 3, DIS).

L'impostazione non è, naturalmente, esente da limiti. Il modello degli enti civili collegati, infatti: (1) comporta una moltiplicazione dei costi di gestione proporzionale al numero dei singoli enti; e (2) secondo quanto espressamente confermato dalla legge (art 4, co. 1, DIS), non impedisce, in senso assoluto, la responsabilità di chi esercita il controllo, quando ricorrano le condizioni previste dalla legge. Nella prospettiva più specifica degli Istituti, l'adozione del modello può determinare una maggiore distanza tra la gestione dell'attività di interesse generale e le caratteristiche istituzionali o il carisma originario dell'Istituto. Di qui la necessità di una particolare attenzione a che la gestione indiretta dei beni e delle attività sia svolta in modo da assicurare il rispetto delle finalità che hanno determinato la nascita dell'opera.

II. Per un approccio consapevole alla Riforma

Alcuni criteri possono favorire una scelta consapevole su opportunità e modalità di adesione alla Riforma.

1. **La natura ecclesiastica dei beni**

I beni degli Istituti sono beni ecclesiastici. Pertanto, devono essere utilizzati per i fini propri della Chiesa e sono soggetti a un particolare regime di tutela. Di qui, la necessità di valutare con prudenza l'attribuzione di beni dell'Istituto all'interno del patrimonio destinato del "ramo" o a beneficio dell'ente civile collegato.

2. **Una scelta carismatica e di medio-lungo periodo**

Valutazioni basate unicamente su aspetti economici e fiscali di breve periodo comportano più rischi che benefici. Parimenti rischioso è delegare ai consulenti dell'Istituto il giudizio sull'opportunità di aderire alla Riforma e sulle relative modalità.

Risponde, invece, a ragionevoli criteri di prudenza collocare la scelta sull'adesione al sistema della Riforma nell'ambito di valutazioni di natura carismatica, capaci di valorizzare le opere in un orizzonte temporale di medio-lungo periodo, considerando l'ambito di operatività delle iniziative dell'Istituto, le relative modalità di svolgimento e il loro fabbisogno economico-finanziario. Il dialogo con i professionisti che assistono l'Istituto può consentire una più compiuta consapevolezza delle possibili soluzioni e delle relative implicazioni.

3. **Il senso delle proporzioni**

Le previsioni della Riforma impattano in maniera diversa a seconda delle dimensioni delle opere. I costi che derivano dall'adeguamento degli enti alle previsioni della Riforma possono, in particolare, essere sproporzionati per le realtà di dimensioni contenute. Sono, quindi, ragionevoli valutazioni caso per caso, se del caso considerando forme collaborative tra realtà di piccole dimensioni. Per le opere più consistenti, le previsioni della Riforma paiono suggerire l'adozione del modello "impresa sociale", che consente di utilizzare il modello della società e, quindi, beneficiare di soluzioni organizzative di efficienza collaudata.

4. **Le necessità della famiglia religiosa**

Sovente gli Istituti beneficiano l'intera famiglia religiosa con le risorse che derivano dalla gestione delle opere in Italia. In tali casi, è ragionevole una più attenta valutazione circa l'opportunità di aderire alla Riforma e le relative modalità. La Riforma, infatti, consente, solo in alcuni casi e a determinate condizioni (= l'impresa sociale costituita in forma societaria), il trasferimento

delle risorse generate dall'esercizio dell'attività di interesse generale a beneficio dell'Istituto o di sue articolazioni.

Analoghe considerazioni valgono per il sostegno alle attività missionarie e di carità. L'adesione al sistema della Riforma può, infatti, consentire una maggiore capacità di raccogliere fondi.

5. **Il rapporto con gli enti pubblici**

È ragionevole ritenere che nel futuro l'esercizio di determinate attività di interesse generale (per es.: interventi socio-sanitari o socio-assistenziali) in regime di accreditamento o convenzione con gli enti pubblici potrebbe essere subordinato all'appartenenza dell'ente al sistema del Terzo settore. Secondo l'impostazione stabilita dall'art. 55 CTS, recentemente confermata dalla Corte costituzionale, già da ora la Riforma assicura soltanto a ETS e IS l'interlocuzione con l'amministrazione pubblica quando vengono identificati i bisogni da soddisfare (= co-programmazione) e individuate le relative iniziative progettuali (co-progettazione). In questa prospettiva, l'adesione al sistema della Riforma risulta necessaria per le opere degli Istituti che svolgano le proprie attività in regime di convenzionamento con enti pubblici, ferma l'ulteriore valutazione sulle implicazioni fiscali della soluzione adottata.

6. **Indirizzo e gestione**

L'adozione di scelte di *governance* richiede particolare attenzione soprattutto quando manchino adeguate "forze religiose". In tali casi, i responsabili canonici dell'Istituto devono mantenere le funzioni di indirizzo strategico e di supervisione, adottando i necessari assetti organizzativi, mentre le attività di gestione possono essere affidate a laici consapevoli delle peculiarità dell'Istituto ed esperti nello specifico ambito di intervento. I laici così individuati sono tenuti a rendere conto del proprio operato ai Superiori in modo sistematico e secondo procedure definite.

III. Alcune indicazioni operative

La scelta di aderire alla Riforma comporta alcuni adempimenti istituzionali, che dipendono dall'opzione compiuta da ciascun Istituto in ordine alla modalità di adesione: "ramo" o ente civile collegato.

1. **L'opzione per il "ramo" ETS o IS**

Come già ricordato in termini generali (*supra*, n. I.3), l'Istituto può decidere di svolgere le attività di interesse generale nel regime della Riforma secondo il modello del "ramo". In tal caso, l'Istituto deve: (1) adottare un regolamento che, a seconda dell'impostazione prescelta, recepisca le norme del CTS o del DIS; (2) individuare un patrimonio destinato e (3) tenere scritture contabili separate (*supra*, n. I.3.).

1.1. *Il regolamento e il suo contenuto*

Il regolamento deve essere adottato «in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata» e va «depositato» nel Registro unico nazionale del Terzo settore» (d'ora in poi, "RUNTS") o, per le IS, nel registro delle imprese. In conformità alle disposizioni pattizie, deve recepire le norme del CTS e del DIS «nel rispetto della struttura e delle finalità» degli enti ecclesiastici (art. 4, co. 3, CTS; art. 1, co. 3, DIS).

Il recepimento nel regolamento delle norme del DIS è in larga parte risolto dall'esplicita esclusione operata dal DIS in ordine all'applicabilità di alcune previsioni poco compatibili con la natura ecclesiastica degli Istituti (= DIS: art. 6, co. 2; art. 11, co. 5; art. 12, co. 5, e art. 14, co. 6). Con riguardo alla disciplina del CTS, la definizione del contenuto del regolamento è, invece, dettata dalla recente disciplina secondaria contenuta nel D.M. 15 settembre 2020, n. 106 (d'ora in poi, "D.M. 106") che, nello stabilire le procedure di iscrizione nel RUNTS, specifica il contenuto del regolamento (art. 14, D.M. 106).

1.2. *Il patrimonio destinato*

Contestualmente all'adozione del regolamento, è necessario «individuare il patrimonio destinato allo svolgimento dell'attività di interesse generale» (art. 14, co. 2, lett. *c)*, D.M. 106).

Il patrimonio destinato allo svolgimento dell'attività di interesse generale può essere costituito da beni, mobili e immobili, e risorse finanziarie (= denaro contante, titoli, crediti). In ogni caso, i beni individuati non "fuoriescono" dal perimetro dei beni dell'Istituto conservando, così, la loro natura ecclesiastica. Il patrimonio destinato deve, inoltre, essere adeguato al volume di attività svolta dal "ramo". In caso contrario, è possibile ipotizzare che banche e fornitori richiedano garanzie all'Istituto come condizione per l'erogazione del credito e la prestazione di beni o servizi .

Nel corso della vita del "ramo" ETS può accadere che l'Istituto: (1) non intenda più esercitare l'attività di interesse generale e chieda, quindi, la cancellazione dal RUNTS; (2) cessi l'esercizio dell'attività di interesse generale oppure (3) incorra nell'accertamento, da parte dell'Autorità competente, relativo al venir meno dei requisiti per la permanenza nel RUNTS. In questi casi la Riforma prevede la devoluzione del patrimonio ad altri ETS, secondo quanto previsto dall'artt. 9 e 50 CTS. Ciò non significa che l'Istituto dovrà devolvere l'intero patrimonio destinato all'esercizio delle attività di interesse generale. Per espressa previsione, oggetto di devoluzione sono, esclusivamente, gli incrementi patrimoniali realizzati nel periodo in cui l'Istituto è stato iscritto nel RUNTS (art. 14, co. 2, lett. *d*), D.M. 106). Nel caso, invece, del "ramo" IS, la perdita volontaria della qualifica di IS non comporta alcun obbligo devolutivo del patrimonio (art. 12, co. 5, ultimo periodo, DIS); qualora, invece, l'Istituto perda la qualifica di IS a seguito di accertamento da parte del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali in ragione di irregolarità non sanabili o non sanate, dovrà essere devoluto l'incremento patrimoniale realizzato nel periodo di appartenenza al sistema dell'impresa sociale, nei termini specificamente indicati dalla legge (art. 15, co. 8, DIS).

1.3 *L'autorizzazione canonica*

L'adozione del regolamento e la contestuale individuazione del patrimonio destinato costituiscono atti di straordinaria amministrazione e necessitano pertanto di autorizzazione (can. 638; can. 1295). Per l'identificazione della procedura di approvazione dell'atto occorre far riferimento al diritto universale e, se del caso, al diritto proprio di ogni Istituto (can. 638; *Economia a servizio del Carisma e della Missione. Orientamenti*, nn. 58-61).

1.4. *RUNTS e Registro delle Persone Giuridiche*

L'iscrizione al RUNTS avviene mediante l'invio telematico della domanda di iscrizione e del regolamento. All'atto di iscrizione occorre indicare l'indirizzo *pec* dell'Istituto di cui, quindi, è necessaria l'attivazione.

Con l'iscrizione nel RUNTS, l'Istituto continua a mantenere l'iscrizione presso il Registro delle Persone Giuridiche della Prefettura competente. In tal senso, considerata la connessione tra i registri prevista dall'art. 14, co. 2., lett. *g*), D.M. 106, è necessario che l'Istituto abbia cura di assicurare la coerenza tra la documentazione depositata presso il RUNTS e la documentazione contenuta nel Registro delle Persone Giuridiche.

1.5. *Governo e gestione del "ramo"*

L'opzione per il "ramo" non modifica gli assetti di governo dell'Istituto. In questo senso, i Superiori dell'Istituto permangono i responsabili anche delle attività di interesse generale svolte dal "ramo" e

l'Istituto continua a interagire con i terzi mediante il proprio rappresentante legale. Tuttavia, in presenza di adeguate ragioni - come, per esempio, la carenza di consacrati, le elevate competenze professionali richieste per la gestione o, più in generale, esigenze di prudenza - le attività del "ramo" possono essere gestite da un organo costituito *ad hoc* dotato di adeguati poteri e chiamato a render conto del proprio operato ai Superiori dell'Istituto. Nella medesima direzione, è possibile attribuire specifici poteri a determinati soggetti (per es., il direttore generale dell'ospedale gestito da un Istituto) mediante apposita procura. Occorre, in ogni caso, evitare procure generali che attribuiscano a un determinato soggetto un potere illimitato di agire in nome e per conto dell'Istituto (*Economia a servizio del carisma e della missione. Orientamenti*, n. 68).

2. **L'opzione per l'ente collegato ETS o IS**

La scelta di un Istituto di aderire alla Riforma costituendo un ente collegato ETS o IS comporta la necessità di adottare misure in parte differenti rispetto al "ramo".

2.1 *Lo statuto*

Per garantire la conformità al carisma dell'Istituto, è necessario che lo statuto dell'ente collegato ETS o IS preveda (1) scopi il più possibile simili analoghi a quelli dell'Istituto; (2) il potere in capo agli organi di governo dell'Istituto di nominare e revocare i membri degli organi di amministrazione e i responsabili della gestione, nonché l'approvazione degli atti di straordinaria amministrazione; (3) obblighi di rendicontazione a favore dell'Istituto; (4) in caso di scioglimento dell'ente o di perdita volontaria della qualifica di ETS o IS, clausole per la devoluzione del patrimonio ad altri enti del Terzo settore collegati con l'Istituto o ad altri enti che condividano i medesimi scopi. Va ricordato che il presidente di una IS, tuttavia, non può essere espressione diretta dell'Istituto: l'art. 7, co. 2, DIS preclude, infatti, la carica a «rappresentanti» dell'ente ecclesiastico.

Qualora non sia possibile un controllo diretto dell'ente collegato (come accade, per es., nel caso di una associazione), è da raccomandare un uso intelligente di strumenti contrattuali che consentano all'Istituto un "controllo indiretto" dell'ente civile collegato (per es.: mediante la concessione della possibilità di usare il nome dell'Istituto condizionata al rispetto di specifici obblighi).

2.2. *Il patrimonio*

La scelta di costituire un ente collegato ETS o IS comporta la perdita del carattere ecclesiastico dei beni che l'Istituto attribuisca in proprietà dell'ente collegato. Può, pertanto, essere giustificato il ricorso a strumenti civilistici che consentano di conservare la proprietà dei beni in capo

all'Istituto concedendo all'ente collegato il solo utilizzo (es.: comodato, attribuzione del diritto di superficie o di usufrutto).

2.3. *L'ente collegato IS in forma di s.r.l. unipersonale*

Particolare attenzione merita l'ente collegato costituito in forma di società a responsabilità limitata, il cui capitale sia interamente di titolarità dell'Istituto (c.d. s.r.l. unipersonale).

In termini generali, la s.r.l. è una struttura societaria collaudata e largamente diffusa nella prassi, che assicura la responsabilità verso i creditori limitata al patrimonio della società e, come tutte le società di capitali, consente di essere "aperta" alla partecipazione di altri soci, cos da attrarre ulteriori risorse finanziarie. Nello specifico della disciplina della riforma, la s.r.l. consente, nei limiti previsti dalla legge, la distribuzione degli utili (*supra*, n. I.4.) e, soprattutto, offre un vantaggioso regime fiscale, consentendo la detrazione degli apporti al capitale (art. 18, co. 3 e 4, DIS).

La flessibilità propria della struttura organizzativa della s.r.l. consente di assicurare il legame della s.r.l con l'Istituto mediante una pluralità di strumenti da prevedere nello statuto: (1) diritti particolari riconosciuti all'Istituto a norma dell'art. 2468, co. 3, c.c. (per es: il diritto di nominare e revocare gli amministratori o il diritto di veto su alcune decisioni di gestione); (2) clausole di gradimento che subordinino il trasferimento delle partecipazioni a terzi al *placet* dell'Istituto, così da tutelarne la reputazione. Nella scelta del modello, si rende, tuttavia, necessaria una particolare verifica sulle possibili implicazioni tributarie. Come si vedrà, infatti, l'adozione del modello societario può impedire l'accesso a determinate agevolazioni fiscali.

2.4. *L'autorizzazione canonica*

La costituzione di un ente collegato ETS o IS rappresenta un atto di straordinaria amministrazione che deve essere autorizzato secondo quanto previsto dal diritto universale e dal diritto proprio (can. 638; *Economia a servizio del Carisma e della Missione. Orientamenti,* n. 89).

2.5. *L'opportunità delle reti associative*

In una prospettiva di azione coordinata tra enti collegati ETS o IS, la Riforma consente di costituire le c.d. reti associative. Caratterizzate da requisiti dimensionali minimi (= 100 ETS o 20 fondazioni del Terzo settore, in almeno cinque regioni o province autonome, per le reti associative "ordinarie"; almeno 500 ETS o 100 fondazioni del Terzo settore, in almeno dieci regioni, per le reti nazionali: art. 41, co. 1 e 2, CTS), le reti associative «svolgono attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli enti del Terzo settore loro associati e delle loro attività di interesse generale, anche allo scopo di promuoverne e accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali» (art. 41, co. 1, CTS).

La costituzione di una rete associativa di ETS o IS collegati, all'Istituto

o a più Istituti, potrebbe assolvere a una pluralità di funzioni. Accanto alla rappresentanza istituzionale, in particolare con riguardo al Consiglio nazionale del Terzo settore, nonché nel rapporto con pubbliche amministrazioni e soggetti privati per la promozione di partenariati e protocolli di intesa, a una simile rete potrebbero essere affidati «la promozione e sviluppo delle attività di controllo, anche sotto forma di autocontrollo e di assistenza tecnica nei confronti degli enti associati» (art. 41, co. 3, CTS). In tal modo verrebbe assicurato un controllo più efficiente dal punto di vista dei costi operativi e più consapevole delle specificità proprie degli Istituti.

Da ultimo, con l'iscrizione al RUNTS e l'operatività da almeno un anno, la rete associativa accede, in via preferenziale, alle risorse destinate a iniziative e progetti di rilevanza nazionale del Fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale nel Terzo settore (artt. 41, co. 5 e 72 CTS).

3. **Alcune necessarie considerazioni fiscali**

Particolare attenzione richiedono i profili fiscali della Riforma, rilevanti in presenza tanto di "ramo" quanto di ente collegato ETS o IS. Pur nella necessità di attendere, in alcuni casi, l'autorizzazione dell'unione europea e nell'incertezza di alcune previsioni, per le quali è auspicabile un intervento chiarificatore dell'Agenzia delle Entrate, il contesto normativo di riferimento consente, sin da ora, di identificare gli elementi fondamentali del regime.

Nel caso in cui le opere dell'Istituto svolgano attività di interesse generale in sostanziale pareggio di bilancio (per la definizione, art. 79, co. 2, CTS), è ragionevole che l'Istituto consideri di aderire alla Riforma come ETS, anziché come IS. La qualifica di ETS consente, infatti, di massimizzare i benefici fiscali previsti dalla Riforma qualora, appunto, l'ETS operi in sostanziale pareggio di bilancio e, così, possa assumere la qualifica di ente non commerciale. In tal caso si applicano le esenzioni in materia di IVA (art. 10, co. 1, nn. 15, 19, 20 e 27-ter, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), IMU (art. 82, co. 6, CTS), imposta sulle successioni e donazioni (art. 82, co. 2, CTS), nonché gli incentivi fiscali (= deducibilità e detraibilità) per le erogazioni liberali (art. 83 CTS).

Qualora, invece, la gestione delle attività di interesse generale da parte dell'opera dell'Istituto generi utili, è, invece, preferibile considerare di adottare la qualifica di IS, potendo, in tal caso, godere di una defiscalizzazione degli utili reinvestiti (art. 18, co. 1, DIS). Nel valutare l'opzione per la qualifica di IS risulta, nondimeno, decisiva una puntuale verifica di natura fiscale in merito all'esenzione IVA su alcune attività di interesse generale da cui le IS sono, ad oggi, escluse.

4. **L'attività di raccolta fondi per opere di carità**

Le attività di raccolta fondi finalizzate al sostegno delle opere di carità possono essere favorite dai benefici fiscali riconosciuti per le erogazioni liberali. A tal fine risulta necessaria la qualifica di ETS non commerciale o di impresa sociale, comprese le cooperative sociali, ma escluse le imprese sociali costituite in forma societaria. Tale qualifica può essere acquisita mediante la costituzione di un "ramo" ETS oppure un ente collegato ETS o IS non in forma societaria, secondo le modalità descritte in precedenza (*supra*, nn. I.3., I.4., III.1. e III.2.).

5. **I tempi della Riforma**

Il superamento del precedente sistema e l'entrata in vigore della Riforma nel suo complesso dipendono dal completamento del processo per l'attuazione del RUNTS. Alla luce delle previsioni del D.M. 106, la messa a regime del RUNTS e le sue implicazioni sul regime applicabile possono essere così articolate:

- **marzo/aprile 2021**: inizio di operatività del RUNTS; la data esatta (d'ora in poi, "Data di Operatività del RUNTS") sarà stabilita da un apposito provvedimento del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali; da tale data non sarà più possibile iscrivere un ente ai registri delle organizzazioni di volontariato (d'ora in poi, "OdV") e delle associazioni di promozione sociale (d'ora in poi, "APS"), nonché all'anagrafe delle Onlus. Diversamente dai registri di OdV e APS, l'anagrafe delle Onlus "sopravviverà" sino al 1° gennaio dell'anno successivo al rilascio dell'approvazione, da parte della Commissione europea, di alcune norme fiscali contenute nella Riforma (d'ora in poi, "Data Successiva all'Approvazione UE") e, quindi, verosimilmente, sino al 1° gennaio 2022, con la conseguente applicazione della disciplina precedente in materia di Onlus;
- **febbraio/marzo 2021 - agosto 2021**: migrazione di OdV e APS nel RUNTS a cura delle autorità pubbliche competenti; in presenza di motivi ostativi all'iscrizione nel RUNTS, l'ente è invitato a regolarizzare la posizione entro 60 giorni, se del caso adeguando lo statuto;
- **febbraio/marzo 2021 - marzo 2022**: pubblicazione sul sito dell'Agenzia delle Entrate dell'elenco delle Onlus e dei "rami" Onlus esistenti e possibilità di iscrizione al RUNTS; la pubblicazione avviene in coincidenza della Data di Operatività del RUNTS; da quel momento e fino al 31 marzo dell'anno della Data Successiva all'Approvazione UE (= verosimilmente, 31 marzo 2022), le Onlus e i "rami" Onlus possono presentare domanda di iscrizione al RUNTS, adeguando gli statuti ai requisiti previsti per l'iscrizione. Decorso il termine, viene persa la qualifica di Onlus

e scatta l'obbligo di devolvere l'incremento patrimoniale eventualmente maturato durante il periodo di permanenza nell'anagrafe delle Onlus.

6. **I rami Onlus**

La presenza di rami Onlus di Istituti richiede un'attenta valutazione sull'opportunità di proseguire l'attività di interesse generale nelle modalità stabilite dalla Riforma. L'Istituto che dispone di un ramo Onlus, infatti, può decidere se iscriversi al RUNTS nelle modalità e nei tempi indicati (*supra*, n. III.4.) oppure non iscriversi al RUNTS e continuare a operare senza la qualifica di Onlus. Mentre nel primo caso è garantita una continuità fiscale mediante la qualifica di "ramo" ETS o IS, nel secondo caso è necessaria un'analisi caso per caso relativa all'obbligo di devoluzione del patrimonio previsto dalla disciplina sulle Onlus (art. 10, comma 1, lett. *f*, d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460). La perdita della qualifica di Onlus comporta, infatti, la perdita dei benefici fiscali previsti dalla relativa disciplina e l'obbligo di devoluzione dell'incremento patrimoniale maturato durante il periodo di permanenza nell'anagrafe delle Onlus (Agenzia delle Entrate, Circolare 59/E, 31 ottobre 2007 e Agenzia delle Onlus, Atto di Indirizzo, delibera n. 128, 7 maggio 2008).

È probabile che, per le realtà di piccole dimensioni dotate di un esiguo patrimonio, sia opportuno condurre il "ramo" alla perdita della qualifica di Onlus e continuare a operare valutando nuove forme organizzative. Per le realtà di dimensioni più consistenti, è, di contro, consigliabile aderire al sistema del Terzo settore nei tempi indicati e, in ogni caso, non oltre la Data Successiva all'Approvazione UE. In questo contesto, si dovrà attribuire grande importanza alla redazione del bilancio di esercizio al 31 dicembre 2020; tale bilancio, infatti, costituisce il punto di riferimento per le decisioni operative da assumere nell'esercizio 2021.