

Scioglimento e devoluzione del patrimonio negli enti del Terzo Settore

FEDERICO LODA
Ordine di Verona

Excursus storico

In *primis* meritano di essere richiamate le disposizioni che disciplinavano (e continueranno a disciplinare sino all'entrata in vigore del Codice del Terzo Settore) lo scioglimento non solo delle ONLUS ma altresì degli enti associativi, nonché la correlata devoluzione del patrimonio di liquidazione.

Orbene, per i soggetti Onlus il primo comma dell'art. 10, D. Lgs. 460/1997, riconosce la natura di Onlus agli enti che nel proprio statuto prevedono *inter alia* "l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, salvo diversa destinazione imposta dalla legge". Disposizione di analogo tenore è contenuta nell'art. 148, comma 8 del TUIR il quale, nel riconoscere agli enti non commerciali di tipo associativo il beneficio della non commercialità per le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali impone la presenza – nell'ambito delle disposizioni statutarie – di una specifica clausola sull'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe¹ o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui al citato articolo 3, legge n. 662/96, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge.

L'art. 3, comma 1, lettera k) del DPCM 21 marzo 2001, n. 329 – *Regolamento recante norme per l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale* – ha individuato l'organismo controllo nella "Agenzia per le Onlus" prescrivendo, come compito istituzionale dell'Agenzia, l'emanazione di pareri preventivi e vincolanti sulla devoluzione del patrimonio delle Onlus.

L'Agenzia per il Terzo Settore (già Agenzia per le Onlus) ha operato dal 7 marzo 2002 al 2 marzo 2012 come ente di diritto pubblico di emanazione governativa, vigilato dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, e nel corso di 10 anni di attività ha rilasciato 286 pareri sulla devoluzione del patrimonio². Peraltro, a seguito dell'entrata in vigore del Decreto Legge n. 16 del 2 marzo 2012, l'Agenzia è stata soppressa e le sue funzioni sono state trasferite al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, in particolare alla Direzione Generale del Terzo Settore e della Responsabilità Sociale delle Imprese.

L'operatività del sistema a tutela del vincolo di destinazione del patrimonio dell'ente

Il vincolo di destinazione del patrimonio introdotto dal Legislatore per le tipologie di enti richiamati, alla stregua dei vincoli posti alla distribuzione degli utili, è diretto ad evitare qualsiasi fenomeno elusivo nonché a destinare eventuali risorse, residue al momento dello scioglimento dell'ente, al medesimo comparto operativo (enti con finalità analoghe/Onlus) di cui era parte l'ente estinguendo o, comunque, a finalizzarle al perseguimento di finalità simili (c.d. fini di pubblica utilità).

Le disposizioni di legge richiamate³ circoscrivono l'obbligo devolutivo a determinati soggetti, mentre la relativa procedura, prevista in specifici atti di prassi, ne scandisce le modalità con cui ottenere il parere sulla devoluzione.

La procedura per l'ottenimento del parere in caso di scioglimento, segue modalità comuni sia per gli "enti associativi agevolati" che per le Onlus⁴.

Con delibera n. 330 dell'8 settembre 2010, l'Agenzia per le Onlus ha approvato il "Regolamento in merito al procedimento di rilascio del parere obbligatorio e vincolante in relazione alla devoluzione del patrimonio di enti ed organizzazioni in caso di estinzione e/o perdita della qualifica", regolamento che individuava (i) gli enti obbligati per legge alla richiesta del parere sulla devoluzione, (ii) la tempistica per l'ottenimento dello stesso e (iii) i documenti richiesti per l'espletamento dell'istruttoria.

All'interno di tale Agenzia, il Dipartimento Vigilanza "nei casi di scioglimento degli enti o organizzazioni, rende parere vincolante sulla devoluzione del loro patrimonio", ai sensi di quanto prevedeva l'art. 14 del Regolamento di organizzazione e funzionamento dell'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, in vigore dal 11 settembre 2002.

Il richiamato procedimento prevedeva che la richiesta di parere dovesse essere predisposta secondo uno specifico schema e corredata dei seguenti allegati:

- 1) per l'ente o organizzazione che devolve o perde la qualifica di Onlus:
 - a) l'atto costitutivo, statuto e rendiconti degli ultimi 5 anni (due anni se il patrimonio residuo da devolvere è inferiore a 10.000 euro);
 - b) verbale dell'assemblea che delibera sullo scioglimento o sulla presa d'atto della perdita della qualifica di Onlus e sull'indicazione dell'ente destinatario della somma residua della liquidazione;
 - c) bilancio di liquidazione.
- 2) per l'ente o organizzazione destinatario:
 - a) atto costitutivo e statuto e bilancio degli ultimi 5 anni (due anni se il patrimonio residuo da devolvere è inferiore a 10.000 euro);
 - b) lettera di accettazione del patrimonio destinato firmato dal legale rappresentante.

In particolare, la Onlus che devolve il patrimonio per effetto della perdita della qualifica deve allegare anche la documentazione rappresentativa della situazione patrimoniale dell'ente, redatta ai sensi dell'art. 20 bis comma 1, lettera a), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 alla data in cui l'ente ha acquisito la qualifica di Onlus, nonché la stessa documentazione rappresentativa della situazione alla data in cui tale qualifica è venuta meno. Non sono invece soggetti al vincolo i beni che sono entrati a farne parte prima dell'iscrizione all'Anagrafe delle Onlus, così come non lo è la dotazione patrimoniale iniziale.

Successivamente a tale domanda, l'Agenzia nominava una Commissione, con il potere di richiedere un'integrazione della documentazione presentata, demandata a svolgere l'attività istruttoria necessaria al raggiungimento di una decisione. L'attività istruttoria della Commissione era volta a (i) verificare la specificità della posizione giuridica del soggetto istante, (ii) accertare le caratteristiche dell'ente al quale si chiedeva di devolvere il proprio patrimonio residuo, (iii) vagliare la continuità delle finalità e la *ratio* della disciplina normativa in materia.

Nel 2014 il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali pubblicò sul sito istituzionale una serie di risposte ai quesiti di interesse generale (le c.d. FAQ – *Frequently Asked Questions*). Si riportano le indicazioni di maggiore interesse sotto il profilo operativo.

Nel caso di perdita della qualifica di Onlus senza scioglimento dell'ente la richiesta di parere preventivo e vincolante deve essere obbligatoriamente presentata, con la precisazione che in tal caso il patrimonio residuo da devolvere è limitato all'incremento patrimoniale realizzato nei periodi di imposta in cui l'ente ha fruito della qualifica di Onlus (in questa ipotesi

SEGUE A PAGINA 12

¹ Previsione difforme o comunque diversa da quella prevista per le Onlus.

² Il dato si desume dalla relazione dell'Agenzia per l'anno 2010 e dal documento di sintesi predisposto per il 2012 (con ultimo aggiornamento alla riunione del 21 febbraio 2012).

³ Art. 148, comma 8 del TUIR per la generalità degli enti associativi, art. 3, Legge n. 383/2000 per le Associazioni di Promozione sociale, art. 10, D. Lgs. 460/1997 per le Onlus e art. 5, comma 4, Legge n. 266/1991 per le Organizzazioni di volontariato.

⁴ Paolo Alessandro Pesticcio – *Obbligo di devoluzione del patrimonio e agevolazioni fiscali* in Cooperative, Enti non profit, n. 5/2017.

Scioglimento e devoluzione del patrimonio negli enti del Terzo Settore

SEGUE DA PAGINA 11

è previsto uno specifico modello di richiesta).

In caso di provvedimento di cancellazione dall'Anagrafe delle Onlus da parte dell'Agenzia delle Entrate per accertamento della mancanza dei requisiti formali sin dal momento dell'iscrizione, sussiste l'obbligo di devoluzione del patrimonio residuo e la devoluzione interessa l'incremento patrimoniale realizzato nei periodi di imposta in cui l'ente ha indebitamente fruito della qualifica di Onlus. In tal caso l'ammontare del patrimonio soggetto all'obbligo devolutivo è da intendersi, secondo l'indirizzo ministeriale, al netto di eventuali imposte, sanzioni, interessi dovuti dall'ente all'Agenzia delle Entrate.

L'individuazione dell'ente al quale devolvere il residuo patrimoniale è obbligatoria e va indicata "di regola" nel verbale assembleare che delibera lo scioglimento; purtuttavia è possibile effettuare tale individuazione con atto separato dell'ente a firma del legale rappresentante/liquidatore delegato alle procedure di estinzione dell'ente stesso, purché disposto nello statuto ovvero qualora deliberato nel verbale di scioglimento.

In caso di scioglimento di una Onlus l'ente beneficiario al quale devolvere il residuo patrimoniale può anche essere diverso da una Onlus, ma pur sempre un ente non profit (sebbene privo della qualifica di Onlus) che dovrà presentare i seguenti requisiti statuari: (i) divieto di distribuzione anche indiretta degli utili e avanzi di gestione e (ii) previsione di una clausola devolutiva del patrimonio residuo in caso di scioglimento previo parere dell'organismo di controllo. Il parere devolutivo non può essere richiesto prima della chiusura della procedura di liquidazione dell'ente, ma la richiesta di parere andrà presentata all'organo di controllo terminata la propria procedura di liquidazione, indicando così quale sia l'effettivo patrimonio residuo da devolvere. L'esatta indicazione dell'importo residuo deve risultare dal bilancio finale di liquidazione ed esplicitamente riportata nella lettera di accettazione dell'ente ricevente.

Anche gli enti non profit che non hanno la qualifica di Onlus devono richiedere il parere preventivo all'organismo di controllo, ovvero sia al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali laddove abbiano espressamente inserito nel proprio statuto la clausola devolutiva di cui all'art. 148 comma 8 lett. b) del TUIR⁵.

Non può essere disposto alcun trasferimento patrimoniale in favore del beneficiario prima dell'emissione del parere devolutivo previsto. A tal fine il Ministero ha precisato che vengono considerate devoluzioni anche i trasferimenti patrimoniali/donazioni effettuati in prossimità dello scioglimento dell'ente.

Ed infine, la devoluzione può avere ad oggetto anche beni materiali non liquidati purché analiticamente individuati in genere e quantità nel verbale di scioglimento o nel bilancio finale di liquidazione e riportati nella lettera di accettazione del beneficiario.

L'Agenzia per le Onlus, prima della pubblicazione della FAQ da parte del Ministero del lavoro, ebbe modo di chiarire come l'ottenimento del parere preventivo fosse indispensabile anche nel momento in cui una Onlus non avesse alcun patrimonio residuo da devolvere, in ragione della necessità di accertare comunque la correttezza di tale stima e la corretta applicazione della normativa⁶.

Ottenuto il parere favorevole dell'Agenzia delle Onlus (ora del Ministero del lavoro) l'ente o la Onlus in scioglimento provvede a devolvere il residuo patrimoniale con un mezzo di pagamento tracciabile, se in denaro, oppure a consegnare (con verbale) i beni costituenti tale residuo all'ente od organizzazione beneficiario.

La novella del Codice del Terzo Settore

Con un intervento in parte innovativo, il Legislatore ha individuato e definito le procedure di devoluzione del patrimonio degli enti del Terzo settore, per tali intendendo gli enti di natura associativa iscritti nel RUNTS, acronimo di Registro Unico degli Enti del Terzo Settore.

L'art. 9, Codice del Terzo Settore (CTS)⁷, rubricato "devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento", impone, in caso di estinzione o scioglimento dell'ente iscritto al RUNTS, che il patrimonio residuo sia devoluto, previo parere positivo dell'Ufficio di cui all'articolo 45, comma 1, e salva diversa destinazione imposta dalla legge, ad altri enti del Terzo settore secondo le disposizioni statuarie o dell'organo sociale competente o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale.

La lettura di questo primo comma suggerisce alcuni spunti di riflessione. *In primis*, il perimetro operativo della disposizione in commento viene ampliato dalla fattispecie di scioglimento a quella di estinzione dell'ente. A quale fattispecie giuridica si ricollega l'estinzione di un ente? Può ad essa essere assimilata la cancellazione dell'ente dal RUNTS? Invero, quella che a prima vista potrebbe sembrare una disarmonia lessicale trova in realtà pieno riscontro nel dettato dell'art. 27 del Codice Civile: "oltre che per le cause previste nell'atto costitutivo e nello statuto, la persona giuridica si estingue quando lo scopo è stato raggiunto o è divenuto impossibile. Le associazioni si estinguono inoltre quando tutti gli associati sono venuti a mancare".

Il riferimento dell'articolo in commento all'Ufficio indicato al primo comma dell'art. 45 del CTS richiede uno sforzo interpretativo per la corretta individuazione dell'ufficio competente, atteso che l'art. 45 delinea una struttura centrale (il Ministero del lavoro e delle politiche sociali) con articolazione su base territoriale e in collaborazione con ciascuna Regione e Provincia autonoma, e a tal fine individua una struttura denominata «Ufficio regionale del Registro unico nazionale del Terzo settore», ovvero presso le Province autonome «Ufficio provinciale del Registro unico nazionale del Terzo settore».

L'operatività e competenza funzionale degli uffici regionali trova sostegno nella Circolare del Ministero del lavoro n. 20/2018 pubblicata lo scorso 27 dicembre 2019, laddove a commento delle modifiche statuarie da introdursi negli statuti delle Onlus, Odv o Aps entro il prossimo 2 agosto 2019 viene precisato, a commento dell'art. 9 del CTS, che lo stesso "presenta anche un profilo pubblicistico, nella parte in cui prevede che la devoluzione sia efficace solo una volta acquisito il parere favorevole dell'ufficio del registro competente (in relazione al quale viene altresì previsto il meccanismo del silenzio-assenso)". Viene così confermato come il richiamo alla competenza funzionale non possa che trovare l'unica declinazione su base territoriale. Ulteriore novità è la soppressione della previsione che il patrimonio di liquidazione dell'ente debba essere devoluto ad enti con finalità analoghe (perlomeno per gli enti diversi dalle Onlus), ben potendo essere donato ad enti del Terzo Settore con missione eterogena rispetto a quello dell'ente in estinzione.

Sarà inoltre possibile, in assenza di precise indicazioni statuarie ovvero di un'espressione di volontà da parte degli organi sociali competenti (sempre in ossequio alle specifiche disposizioni statuarie) provvedere alla devoluzione del patrimonio relitto alla Fondazione Italia Sociale⁸.

Riprendendo l'esame dell'art. 9 del CTS, il secondo periodo del primo comma prescrive che «il parere è reso entro trenta giorni dalla data di ricezione della richiesta che l'ente interessato è tenuto a inoltrare al predetto Ufficio con raccomandata a/r o secondo le disposizioni previste dal decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82⁹, decorsi i quali il parere si intende reso positivamente. Gli atti di devoluzione del patrimonio residuo compiuti in assenza o in difformità dal parere sono nulli».

Merita qui di essere enfatizzata l'introduzione dell'istituto del silenzio-assenso, peraltro con un termine breve di 30 giorni e quindi più stringente rispetto a quello di 90 giorni prescritto ed indicato nel regolamento adottato

SEGUE A PAGINA 13

⁵ Disposizione che dispone, al fine di beneficiare del regime fiscale agevolato, l'obbligo di devoluzione del patrimonio residuo sentito l'organismo di controllo di cui all'art. 3 comma 190 della Legge n. 662 del 1996 e salvo diversa destinazione imposta dalla legge.

⁶ Si richiama la deliberazione del Consiglio dell'Agenzia per le Onlus n. 43 del 9 aprile 2003, con la quale venne espresso "parere favorevole alla mancata devoluzione del patrimonio per insussistenza dello stesso all'atto dello scioglimento", accertata, attraverso l'esame della documentazione depositata, la "consunzione del patrimonio della stessa che pertanto risulta insuscettibile di qualsivoglia destinazione" (in Bollettino informativo dell'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, n. 1/2003).

⁷ Introdotto con D. Lgs. 117/2017, pubblicato in G.U. il 2 agosto 2017, supplemento ordinario n. 179.

⁸ La Fondazione Italia Sociale è stata istituita dall'art. 10 della Legge 6 giugno 2016, n. 106 di riforma del Terzo settore, al fine di sostenere, attraverso l'apporto di risorse finanziarie e competenze gestionali, la realizzazione e lo sviluppo di interventi innovativi da parte di enti del Terzo settore caratterizzati dalla produzione di beni e servizi con un elevato impatto sociale e occupazionale e rivolti, in particolare, ai territori e ai soggetti maggiormente svantaggiati.

⁹ Codice dell'amministrazione digitale. È quindi consentito trasmettere l'istanza a mezzo posta elettronica certificata.

Scioglimento e devoluzione del patrimonio negli enti del Terzo Settore

SEGUE DA PAGINA 12

dall'ex Agenzia per le ONLUS. La novità va salutata con estremo favore, conducendo il sistema verso un auspicato efficientamento burocratico.

Uno dei principali tratti innovativi della riforma risiede nella declaratoria di nullità *ex lege* degli atti dispositivi del patrimonio attuati non solo in assenza del parere preventivo, ma altresì in caso di difformità.

Siffatta disposizione postula la presenza di un controllo *ex post* dell'Autorità di Vigilanza, la quale richiederà all'ente prova documentale sulla corretta devoluzione del patrimonio di liquidazione in ottemperanza al provvedimento emanato a seguito della presentazione dell'istanza (ovvero di quanto prospettato dall'ente in estinzione laddove non sia stato emanato uno specifico provvedimento nei successivi trenta giorni dal deposito dell'istanza).

Un'ulteriore e particolarmente significativa novità è costituita dalla previsione di cui all'art. 91, comma 2 del CTS, che commina la sanzione amministrativa pecuniaria da 1.000,00 euro a 5.000,00 euro a carico del rappresentante legale e dei componenti degli organi amministrativi degli enti del Terzo settore che hanno commesso la violazione o che hanno concorso a commettere la violazione (quindi anche dell'ente beneficiario) in caso di devoluzione del patrimonio residuo effettuata in assenza o in difformità al parere dell'Ufficio del Registro unico nazionale, autorità deputata alla quantificazione ed irrogazione della sanzione.

Merita, infine, di essere segnalata l'innovativa disciplina sull'obbligo di scioglimento (e conseguente devoluzione del patrimonio) dell'ente, ovvero fondazione, muniti di personalità giuridica.

In ossequio all'art. 22 del CTS, le associazioni e le fondazioni del Terzo settore possono, in deroga al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, acquisire la personalità giuridica mediante l'iscrizione nel RUNTS ai sensi del richiamato articolo. Il patrimonio minimo richiesto dal Legislatore per il conseguimento della personalità giuridica non può essere inferiore a 15.000 euro per le associazioni e a 30.000 euro per le fondazioni¹⁰.

La "nuova" fattispecie di scioglimento *ex lege* è prevista dal comma 5 dell'art. 22 del CTS: "quando risulta che il patrimonio minimo di cui al comma 4 (euro 15.000 per gli enti associativi ed euro 30.000 per le fondazioni) è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, l'organo di amministrazione, e nel caso di sua inerzia, l'organo di controllo, ove nominato, devono senza indugio, in un'associazione, convocare l'assemblea per deliberare, e in una fondazione deliberare la ricostituzione del patrimonio minimo oppure la trasformazione, la prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta, la fusione o lo scioglimento dell'ente".

La perdita della qualifica di ONLUS: l'innovativa disciplina introdotta dal Codice del Terzo settore

La devoluzione del patrimonio in caso di passaggio dal regime di Onlus di diritto (OdV – Organizzazione di Volontariato) a quello di associazione di promozione sociale (Aps) è stata già oggetto di analisi da parte dell'ex Agenzia per le Onlus, che ne riferiva nell'ambito della relazione sull'attività per il 2010.

Con circolare n. 59/E del 31 ottobre 2007 l'Amministrazione finanziaria era in precedenza intervenuta a disciplinare, seppur in via amministrativa, la fattispecie della devoluzione del patrimonio derivante dalla perdita di qualifica di Onlus senza scioglimento dell'ente precisando che "nell'ipotesi in cui un ente, pur perdendo la qualifica di Onlus, non intenda sciogliersi, ma voglia continuare ad operare come ente privo della medesima qualifica, si ritiene che lo stesso sia tenuto a devolvere il patrimonio, secondo i criteri indicati all'art. 10, comma 1, lettera f) del decreto legislativo n. 460 del 1997, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato nei periodi d'imposta in cui l'ente aveva fruito della qualifica di Onlus. Viene fatto salvo, quindi, il patrimonio precedentemente acquisito prima dell'iscrizione

nell'anagrafe delle Onlus". Tale indirizzo è stato successivamente confermato dalla delibera dell'Agenzia per le Onlus n. 128 del 7 maggio 2008. Il caso esaminato dall'Agenzia nel 2010, e richiamato nella relativa relazione annuale, interessava un'associazione che rivestiva la qualifica di Onlus di diritto ai sensi del comma 8, art. 10 del D. Lgs. 460/97 in quanto iscritta nel Registro regionale del volontariato, e che intendeva trasformarsi in Associazione di Promozione Sociale.

In via preliminare veniva osservato dall'Agenzia per le Onlus che, in ragione di tale qualifica (OdV) e per espressa previsione di legge (comma 8 citato), l'ente istante non aveva mai dovuto adeguare lo statuto alle clausole previste dall'art. 10, comma 1 del D. Lgs. 460/97 e, pertanto, non era sottoposta all'obbligo devolutivo previsto dalla specifica clausola di cui all'art. 10, comma 1, lettera f) del comma citato.

A ogni modo – ricordava l'Agenzia – anche per le organizzazioni di volontariato iscritte negli appositi Registri ai sensi dell'art. 6 della Legge 266/1991 vige uno specifico obbligo devolutivo, previsto dall'art. 5, comma 4 della legge appena richiamata, il quale dispone che: "in caso di scioglimento, cessazione ovvero estinzione delle organizzazioni di volontariato, ed indipendentemente dalla loro forma giuridica, i beni che residuano dopo l'esaurimento della liquidazione sono devoluti ad altre organizzazioni di volontariato operanti in identico o analogo settore, secondo le indicazioni contenute nello statuto o negli accordi degli aderenti o, in mancanza, secondo le disposizioni del codice civile".

Pertanto, con riferimento allo specifico quesito portato all'attenzione dell'Agenzia, cioè se l'obbligo devolutivo sussista anche in caso di passaggio dell'ente da un registro ad altro, l'Agenzia stessa concludeva evidenziando che nella fattispecie sottoposta al suo esame, pur non essendo l'ente vincolato al rispetto della clausola devolutiva propria delle Onlus, tuttavia restava assoggettato alla speciale normativa sulle OdV.

L'Agenzia per le Onlus, sempre nel contesto della richiamata relazione annuale, ricordava di aver emanato¹¹ le Linee Guida sulla gestione dei Registri del volontariato e di aver affrontato in quel contesto, seppur in via interpretativa e senza esprimere una rigida posizione in merito, la questione inerente il passaggio di un ente da una tipologia organizzativa a un'altra (in particolare OdV/Aps), formulando le seguenti considerazioni: "(...) problematica appare anche la questione relativa alla trasformazione dell'organizzazione di volontariato: la normativa vigente in materia, infatti, non contempla l'ipotesi della trasformazione di un ente non profit, intesa come passaggio dalla tipologia organizzativa disciplinata da una legge speciale a quella disciplinata da altra legge. Risulta perciò molto dibattuta in dottrina, l'applicabilità a tali ipotesi dell'obbligo di devoluzione. Una prima considerazione concerne il patrimonio che rimarrebbe nel circolo virtuoso dell'utilità sociale, come conseguenza dell'iscrizione nel registro delle associazioni di promozione sociale. A favore di questa interpretazione si rileva che la *ratio* delle norme sugli obblighi di devoluzione degli enti senza scopo di lucro risiede nell'evitare che il patrimonio accumulato con uno speciale regime fiscale di favore, riconosciuto in virtù della rilevanza dell'attività di un ente per la collettività, possa essere destinato a fini diversi e non altrettanto meritori (...)" Pur in presenza di tali considerazioni, non essendo la questione regolata a livello normativo né essendoci prassi consolidata, permangono dubbi "se, in un caso come quello sopra delineato, l'obbligo di devoluzione del patrimonio debba essere rispettato e, in caso affermativo, se debba essere applicato senza mitigazioni di sorta".

Pertanto, e tenuto conto del vuoto normativo e delle conseguenti incertezze interpretative in merito alla questione, l'Agenzia, dopo aver esposto le proprie valutazioni, conclude evidenziando come il caso specifico dovesse necessariamente essere posto all'attenzione dell'amministrazione responsabile della gestione del Registro regionale del volontariato.

L'introduzione di un codice unico per gli enti del Terzo settore ha indubbiamente il pregio di aver coordinato e posto nell'ambito di un unico testo normativo enti che in precedenza erano regolati da differenti normative, conseguendo così un obiettivo di semplificazione e migliore coordinamento della disciplina applicabile all'ente che perda i requisiti previsti per l'iscrizione alla relativa sezione del Registro Onlus, Aps ovvero OdV ma interessato a mantenere il riconoscimento di Ente del Terzo settore.

Il Legislatore ha innovato sulla questione oggetto di esame prevedendo con

SEGUE A PAGINA 14

¹⁰ Se tale patrimonio è costituito da beni diversi dal denaro, il loro valore deve risultare da una relazione giurata, allegata all'atto costitutivo, di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro.

¹¹ Con delibera n. 484 del 2.12.2009 ed approvazione della Conferenza delle Regioni e delle Province autonome in data 27 gennaio 2010.

Scioglimento e devoluzione del patrimonio negli enti del Terzo Settore

SEGUE DA PAGINA 13

Il Legislatore ha innovato sulla questione oggetto di esame prevedendo con l'art. 50 comma 3 del CTS che: "se vengono meno i requisiti per l'iscrizione dell'ente del Terzo settore in una sezione del Registro ma permangono quelli per l'iscrizione in altra sezione del Registro stesso, l'ente può formulare la relativa richiesta di migrazione che deve essere approvata con le modalità e nei termini previsti per l'iscrizione nel Registro unico nazionale".

Sebbene il testo non indichi espressamente che la migrazione da una sezione all'altra del Registro (ad es. da Onlus ad Aps, da OdV ad Aps e viceversa) non determini il sorgere dell'obbligo di devoluzione del patrimonio, purtuttavia il principio si può desumere dal tenore del comma 2 dell'art. 50 del CTS, laddove è indicato che "l'ente cancellato dal Registro Unico Nazionale per mancanza dei requisiti che vuole continuare a operare ai sensi del codice civile deve preventivamente devolvere il proprio patrimonio ai sensi dell'articolo 9, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel Registro Unico nazionale".

A sostegno di questo principio depone la disposizione del comma 8 dell'art. 101 del CTS, che precisa come "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 decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, e articolo 4, comma 7, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

Identica disposizione è posta dal legislatore a tutela dell'integrità del patrimonio degli enti associativi, diversi dalle Onlus prevedendo che "l'iscrizione nel Registro Unico Nazionale 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 dal comma 8 dell'articolo 148 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986"¹².

La Circolare 20/2018 pubblicata da Ministero del Lavoro il 27 dicembre 2018

Con la circolare n. 20/2018 pubblicata il 27 dicembre 2018, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali si è premurato di fornire chiarimenti ai fini del corretto esercizio dell'autonomia statutaria delle Onlus, OdV ed Aps in relazione ai necessari adeguamenti statuari individuando tre diverse tipologie di norme del codice del Terzo Settore, suscettibili di formare oggetto di adeguamento statutario: (i) norme inderogabili, (ii) norme derogabili solo attraverso espressa previsione statutaria e (iii) norme che attribuiscono all'autonomia statutaria mere facoltà.

A commento delle disposizioni del CTS che disciplinano gli articoli 8 e 9, il Ministero del lavoro non ha formulato osservazioni particolarmente innovative, limitandosi a ricordare che: "l'assenza del fine lucrativo costituisce un preciso elemento caratterizzante gli ETS; non discende la necessità che lo statuto sia pienamente conforme alle prescrizioni di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 8 del codice, in tema, rispettivamente, di destinazione del patrimonio allo svolgimento dell'attività statutaria, e di divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili. L'adeguamento è qui obbligatorio. Parimenti, la devoluzione del patrimonio in caso di estinzione o scioglimento costituisce contenuto obbligatorio dello statuto: anche in questo caso, l'obbligo conformativo al dettato della legge (articolo 9 del codice) si ritiene adempiuto attraverso l'inserimento della disposizione statutaria che prevede la destinazione del patrimonio ad altri ETS, la cui

individuazione potrà essere demandata agli organi dell'ente cui lo statuto attribuisce la relativa competenza. L'articolo 9 presenta anche un profilo pubblicistico, nella parte in cui prevede che la devoluzione sia efficace solo una volta acquisito il parere favorevole dell'ufficio del registro competente (in relazione al quale viene altresì previsto il meccanismo del silenzio-as-senso). Solo quando sarà operativo il RUNTS, gli ETS dovranno acquisire il predetto parere: nel periodo transitorio, l'acquisizione del parere della P.A. (nel caso di specie, la scrivente Amministrazione) è previsto per le ONLUS e per gli enti non commerciali, ai sensi rispettivamente dell'articolo 10, comma 1, lettera f) del D. Lgs. n. 460/1997 e dell'articolo 148 comma 8 del D.P.R. 22/12/1986, n. 917, entrambi in combinato disposto con l'articolo 8, comma 23, del decreto legge n. 16/2012, convertito nella legge n. 44/2012".

Gli indirizzi dell'Amministrazione Finanziaria di agosto 2018

Con Circolare 18/E pubblicata il 1 agosto 2018 l'Agenzia delle Entrate ha affrontato un tema inedito nell'ambito della precedente prassi ministeriale: trattasi dell'assoggettamento ad imposta sulle donazioni del patrimonio di liquidazione e trattamento fiscale per il soggetto (ente sportivo) al quale i beni sono devoluti. Le indicazioni della Direzione Centrale Coordinamento Normativo, seppure rese in ambito sportivo, assumono indubbiamente valenza generale e costituiscono principi interpretativi applicabili anche alla devoluzione del patrimonio di liquidazione degli enti associativi non sportivi. In merito alla rilevanza della devoluzione del patrimonio di liquidazione ai fini dell'imposta sulle donazioni¹³ l'Agenzia ricorda *in primis* che ai sensi dell'articolo 2, comma 47, del decreto legge n. 262 del 2006, l'imposta sulle successioni e donazioni si applica "sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione".

Conseguentemente, l'imposta sulle successioni e donazioni trova applicazione anche ai trasferimenti di beni e diritti mediante atti a titolo gratuito, *ergo* tutti gli atti che non prevedono a carico del beneficiario alcuna controprestazione, ma sono privi dello spirito di liberalità tipico delle donazioni. Poste queste premesse di natura giuridica, l'Agenzia giunge alla conclusione che l'imposta sulle successioni e donazioni sia applicabile anche nel caso di devoluzione, in sede di scioglimento, del patrimonio degli enti sportivi dilettantistici senza fini di lucro atteso che, pur trattandosi di atto privo del carattere della liberalità, in quanto previsto come obbligo da una norma di legge, presenta comunque il carattere della gratuità, trattandosi di attribuzione patrimoniale fatta in assenza di controprestazione.

L'imposta normalmente dovuta dal beneficiario della donazione è esclusa – ricorda l'Amministrazione Finanziaria – qualora la donazione venga effettuata nei confronti di enti per i quali siano normativamente previste ipotesi di esclusione. Al riguardo viene anzitutto evocato l'articolo 3 del TUS (Testo Unico sulle Successioni), il quale prevede talune ipotesi di esclusione dall'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni per trasferimenti effettuati nei confronti dello Stato, delle Regioni, delle Province e dei Comuni; di quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità; dei trasferimenti a favore delle Onlus e delle fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461; nonché delle donazioni a beneficio di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli sopra indicati, che perseguono però le stesse finalità di cui al punto precedente.

L'articolo 82, comma 2, del CTS ha previsto l'esclusione dall'imposta di donazione per i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore degli enti del Terzo settore, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società sempreché predetti trasferimenti siano utilizzati per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale¹⁴.

SEGUE A PAGINA 15

¹² Le richiamate disposizioni esplicano i loro effetti anche qualora l'iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore avvenga prima dell'autorizzazione della Commissione europea di cui al comma 10.

¹³ Disciplinata dal Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni (TUS) approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 e dall'articolo 2, commi 47 e seguenti del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286.

¹⁴ La previsione agevolativa di cui all'articolo 82, comma 2, del Codice del Terzo settore, si applica in via transitoria a decorrere dal 1 gennaio 2018 e fino al periodo d'imposta di entrata in vigore delle disposizioni fiscali di cui al titolo X dello stesso Codice, per i trasferimenti a titolo gratuito effettuati in favore delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 iscritte negli appositi registri, delle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, e delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionali, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383 (v. articolo 104, comma 2, del Codice del Terzo settore). La stessa previsione agevolativa, a partire dal periodo d'imposta in cui inizieranno ad avere applicazione le disposizioni fiscali recate dal titolo X dello stesso Codice, troverà applicazione per trasferimenti a titolo gratuito in favore degli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società.

Scioglimento e devoluzione del patrimonio negli enti del Terzo Settore

SEGUE DA PAGINA 14

Per quanto attiene il trattamento IRES e IVA in capo all'ente sportivo dilettantistico senza fini di lucro che opera la devoluzione, l'Agenzia – con assunto pienamente condivisibile – introduce una distinzione tra enti associativi e società sportive dilettantistiche.

Per le associazioni sportive la devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento integra un'ipotesi di destinazione dei beni a finalità estranee all'impresa qualora i beni devoluti siano stati da tale ente utilizzati nell'esercizio di attività commerciale. In tal caso la devoluzione:

- ai fini IRES assume rilevanza nella determinazione del reddito d'impresa, alternativamente come ricavo o plusvalenza (vedi articoli 85, comma 2 e 86, comma 1, lettera c del TUIR);

- ai fini IVA è considerata cessione di beni ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, n. 5 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Laddove la donazione sia posta in essere da una società sportiva dilettantistica, l'Agenzia ricorda che le SSD di cui all'articolo 90 della legge n. 289 del 2002, ancorché non perseguano il fine di lucro, mantengono, dal punto di vista fiscale, natura commerciale e sono riconducibili nell'ambito dell'articolo 73, comma 1, lettera a) del TUIR. Pertanto per le SSD si applica la presunzione di commercialità di cui all'articolo 81 del TUIR e conseguentemente la donazione è sempre fiscalmente rilevante, a prescindere dalla natura dei beni. Merita qui di essere puntualizzato come la riconducibilità all'alveo istituzionale ovvero commerciale dei beni relitti ed oggetto di donazione non abbia alcun pregio in relazione all'obbligazione tributaria in capo al soggetto beneficiario il quale, al manifestarsi dei presupposti, sarà obbligato al pagamento del tributo successorio.

Le conclusioni sul trattamento ai fini IRES in capo all'ente destinatario della devoluzione sono speculari a quelle sopra richiamate. Pertanto, nel caso in cui il beneficiario della devoluzione sia un ente non commerciale, i beni ricevuti (*rectius* il loro valore normale) concorreranno alla formazione del reddito d'impresa del soggetto beneficiario della devoluzione se percepiti nello svolgimento dell'attività di natura commerciale.

Qualora, invece, gli stessi beni vengano devoluti a sostegno delle attività non commerciali che realizzano gli scopi istituzionali di un ente non commerciale, gli stessi non assumeranno rilevanza reddituale e non saranno, pertanto, assoggettati ad imposizione ai fini delle imposte sui redditi.

Nel caso in cui il beneficiario della devoluzione sia un soggetto passivo IRES ai sensi della lettera a) o della lettera b) del comma 1 dell'articolo 73 del TUIR, i beni ricevuti concorreranno, ai fini IRES, alla formazione del reddito d'impresa. La circolare ministeriale non affronta la disciplina IRAP della donazione del patrimonio di liquidazione. Trattandosi di componenti di natura straordinaria per l'ente che si estingue, si ritiene che la differenza tra il valore normale dei beni donati ed il valore residuo fiscale degli stessi non sia fiscalmente rilevante ai fini IRAP. Minori certezze, invece, sul fronte opposto del beneficiario, atteso che la natura straordinaria del provento appare più sfumata rispetto alla situazione dell'ente donante.

La devoluzione del patrimonio dell'Impresa Sociale

All'impresa sociale, novellata dalle disposizioni del D. Lgs. 112/2017, merita di essere dedicato uno specifico capitolo in ragione delle sue peculiarità. La qualifica di impresa sociale, secondo l'art. 1 del richiamato decreto, può essere richiesta dagli enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del Codice Civile, che esercitano in via stabile e prin-

cipale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, laddove adottino modalità di gestione responsabili e trasparenti, nonché favoriscano il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività¹⁵.

A disciplinare la devoluzione del patrimonio di liquidazione dell'impresa sociale interviene l'art. 12 del richiamato decreto, articolo che in misura estensiva rispetto alla disciplina degli enti del Terzo settore, enuclea puntuali indirizzi operativi con riguardo alle operazioni di natura straordinaria che possono interessare le imprese sociali.

In particolare, la trasformazione, la fusione e la scissione delle imprese sociali devono essere realizzate in modo da preservare l'assenza di scopo di lucro, i vincoli di destinazione del patrimonio, e il perseguimento delle attività e delle finalità da parte dei soggetti risultanti dagli atti posti in essere. Inoltre, la cessione d'azienda o di un ramo d'azienda relativo allo svolgimento dell'attività d'impresa di interesse generale deve essere realizzata – dispone sempre l'art. 12 del D. Lgs. 112/2017 – previa predisposizione di una relazione giurata da parte di un esperto designato dal tribunale¹⁶ nel cui circondario ha sede l'impresa sociale, attestante il valore effettivo del patrimonio dell'impresa, in modo da preservare il perseguimento delle attività e delle finalità da parte del cessionario. Per gli enti di cui all'articolo 1, comma 3¹⁷, la disposizione di cui al presente comma si applica limitatamente alle attività indicate nel regolamento.

Gli atti di cui al comma 1 devono essere posti in essere in conformità alle disposizioni dell'apposito decreto adottato dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del Terzo settore. Le disposizioni in materia di trasformazione, fusione, scissione, cessione d'azienda e devoluzione del patrimonio da parte delle imprese sociali sono state emanate dal Ministero del lavoro con decreto n. 50/2018 del 27 aprile 2018 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale, serie generale, n. 139 del 18 giugno 2018. Con il richiamato decreto il Ministero competente ha individuato in dettaglio la documentazione che deve necessariamente corredare la comunicazione preventiva, predisposta dall'organo di amministrazione dell'impresa sociale, in ordine all'intenzione di procedere ad uno degli atti (di natura straordinaria), al fine di consentire la valutazione di conformità dell'operazione al dettato normativo.

L'efficacia degli atti (di natura straordinaria) è subordinata all'autorizzazione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, che si intende concessa decorsi novanta giorni dalla ricezione della notificazione. Avverso il provvedimento del Ministero del lavoro e delle politiche sociali che nega l'autorizzazione è ammesso ricorso dinanzi al giudice amministrativo.

In caso di scioglimento volontario dell'ente o di perdita volontaria della qualifica di impresa sociale, il patrimonio residuo, dedotto, nelle imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V del Codice Civile, il capitale effettivamente versato dai soci, eventualmente rivalutato o aumentato, e i dividendi deliberati e non distribuiti¹⁸, è devoluto, salvo quanto specificamente previsto in tema di società cooperative, ad altri enti del Terzo settore costituiti ed operanti da almeno tre anni ovvero ai fondi per lo sviluppo e la promozione dell'impresa sociale¹⁹, ovvero alla Fondazione Italia Sociale, sempre secondo le disposizioni statutarie.

Merita di essere sottolineato come la procedura individuata per le imprese sociali sia decisamente più puntuale ed in particolare con riferimento alla possibilità di adire il giudice amministrativo avverso il provvedimento di diniego dell'autorizzazione emesso dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Ci si chiede se questi principi, nel silenzio del D. Lgs. 117/2017 possano applicarsi anche agli altri enti del Terzo settore di cui al D. Lgs. 117/2017. Depone a sfavore dell'applicazione analogica la circostanza che nel mentre vi è una norma del D. Lgs. 112/2017 sulle imprese sociali che rimanda alle disposizioni del D. Lgs. 117/2017 laddove non espressamente disposto dal primo decreto, non vi è speculare norma di chiusura nel D. Lgs. 117/2017.

¹⁵ Ne sono espressamente escluse le società costituite da un unico socio persona fisica.

¹⁶ Quindi la scelta non è nella disponibilità dell'impresa sociale.

¹⁷ Trattasi degli enti religiosi civilmente riconosciuti e limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2, a condizione che per tali attività abbiano adottato un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, recepisca le norme del D.Lgs. n. 112/2017. Per lo svolgimento di tali attività il decreto richiede la costituzione di un patrimonio destinato e la tenuta di separate scritture contabili.

¹⁸ Nei limiti di cui all'articolo 3, comma 3, lettera a) del D. Lgs. 112/2017.

¹⁹ Di cui all'articolo 16, comma 1 del D. Lgs. 112/2017.