



Le associazioni di promozione sociale e le modifiche statutarie.

Per le associazioni che aspirano ad assumere, o a mantenere, la qualifica di associazione di promozione sociale, si pone la necessità di:

- 1) verificare la sussistenza dei requisiti richiesti ai fini di tale qualifica,
- 2) modificare, eventualmente, il proprio statuto per implementare i nuovi vincoli statutari contemplati dal Codice del Terzo Settore (CTS).

Per quanto concerne i requisiti per qualificarsi come associazione di promozione sociale, il CTS prevede che tali organizzazioni debbano:

- 1) promuovere finalità di natura civica, solidaristica e di utilità sociale (ex art. 4 CTS);
- 2) realizzare attività di interesse generale, così come definite dall'art. 5 del CTS ed eventualmente attività anche diverse (ex art. 6 del CTS ed il relativo Decreto attuativo non ancora in Gazzetta Ufficiale) ma nei limiti dei vincoli di legge;
- 3) svolgere prevalentemente attività di interesse generale e svolgere attività diverse nel rispetto dei parametri indicati dall'art. 6 del CTS, come declinati dal Decreto ministeriale non ancora in Gazzetta Ufficiale;
- 4) avere come soci un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre associazioni di promozione sociale;
- 5) avere tra i propri soci altri enti del Terzo settore o senza scopo di lucro, a condizione che il loro numero non sia superiore al 50% del numero delle APS (ex art. 35 CTS), fatta eccezione per le APS che siano Enti di promozione sportiva;
- 6) avvalersi prevalentemente dell'apporto gratuito dei propri soci o delle persone aderenti agli enti associati (ex art. 35 CTS), potendo assumere lavoratori dipendenti o stipulare rapporti di collaborazione di natura autonoma o di altra natura, facendo ricorso anche ai propri associati, ma ad esclusiva condizione che *“ciò sia necessario ai fini dello svolgimento dell'attività di interesse generale e al perseguimento delle finalità. In ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari o al cinque per cento del numero degli associati”* (art. 36 CTS).

Verificato quindi che l'associazione possa qualificarsi come “associazione di promozione sociale” alla luce dei “nuovi” elementi identificativi, esaminiamo qui con quale

- tempistica
- contenuto
- procedura
- costo

modificare il proprio statuto, sempre che sia necessario farlo.

1. LA TEMPISTICA

a. Entro quando devono procedere le associazioni già iscritte nei citati registri?

L'articolo 101 del Dlgs 117/2017 prevede che

Assieme in Emilia – Romagna



*“2. Fino all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, **continuano ad applicarsi le norme previgenti** ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri Onlus, Organizzazioni di Volontariato, Associazioni di promozione sociale **che si adeguano alle disposizioni inderogabili del presente decreto entro ventiquattro mesi dalla data della sua entrata in vigore**. Entro il medesimo termine, esse **possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria** al fine di adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o di introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria.”*

Da una interpretazione letterale appare pertanto che il termine di adeguamento dello statuto – sia per avvalersi della modifica con assemblea ordinaria che per godere di continuità nel regime fiscale agevolato conseguente all'acquisizione della qualifica di APS/ODV/ONLUS - sia indicato nel 2 agosto 2019.

Si segnala però l'affermarsi di una diversa interpretazione secondo cui la decadenza dal regime agevolato (rectius dalle agevolazioni specificatamente connesse alla qualifica) sia in ogni caso subordinato alla cancellazione dai predetti elenchi.

Ebbene, **con riferimento alle APS ed ODV**, la norma (art. 54 del DLgs 117/2017) nel disciplinare la migrazione dagli attuali registri al RUNTS, prevede che

“1. Con il decreto di cui all'articolo 53 vengono disciplinate le modalità con cui gli enti pubblici territoriali provvedono a comunicare al Registro unico nazionale del Terzo settore i dati in loro possesso degli enti già iscritti nei registri speciali delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale esistenti al giorno antecedente l'operatività del Registro unico nazionale degli enti del Terzo settore.

2. Gli uffici del Registro unico nazionale del Terzo settore, ricevute le informazioni contenute nei predetti registri, provvedono entro centottanta giorni a richiedere agli enti le eventuali informazioni o documenti mancanti e a verificare la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione.

3. L'omessa trasmissione delle informazioni e dei documenti richiesti agli enti del Terzo settore ai sensi del comma 2 entro il termine di sessanta giorni comporta la mancata iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore.

4. Fino al termine delle verifiche di cui al comma 2 gli enti iscritti nei registri di cui al comma 1 continuano a beneficiare dei diritti derivanti dalla rispettiva qualifica”.

Da cui la tesi secondo cui, finché non intervengono le verifiche e quindi finché gli Uffici del RUNTS non chiedono ad APS ed ODV già iscritte le eventuali informazioni/documenti mancanti per verificare la sussistenza dei requisiti richiesti e finché non sia decorso invano il termine di 60 giorno dalla richiesta della documentazione – l'APS e l'ODV già iscritta nei registri potrebbe continuare a beneficiare dei diritti derivanti dalla rispettiva qualifica e quindi potrebbe, fino ad allora, non aver modificato lo statuto.

Per quanto concerne invece le **ONLUS**, il termine è legato alla decadenza del regime fiscale agevolato suo proprio a partire dall'esercizio successivo a quello di funzionamento del RUNTS.

I sostenitori di tale tesi affermano pertanto che il termine del 2 agosto 2019 sia perentorio esclusivamente per poter modificare lo statuto con assemblea ordinaria.



Il Ministero del Lavoro sta lavorando ad una Circolare sul tema.

b. Entro quando devono procedere le associazioni non iscritte già nei registri citati?

Se l'associazione non è iscritta nei citati registri (ad esempio associazione culturale) la modifica dello statuto deve avvenire prima dell'entrata in vigore della nuova normativa fiscale qualora il sodalizio riceva corrispettivi specifici dai propri soci. Questo perché il Codice del Terzo Settore modifica nei seguenti termini l'articolo 148 del TUIR:

| Formulazione attualmente in vigore | Formulazione in vigore dall'esercizio successivo a quello di funzionamento del RUNTS |
|---|---|
| 3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, <u>assistenziali, culturali</u> , sportive dilettantistiche, <u>di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona</u> non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché' le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati. | 3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali sportive dilettantistiche non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché' le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati. |

prevedendo pertanto che le seguenti tipologie di associazioni

- culturali,
- di promozione sociale allorché non iscritte nel relativo registro,
- di formazione extra-scolastica della persona

perderanno il beneficio della decommercializzazione dei corrispettivi specifici versati dai soci a meno che non si qualificano come associazioni di promozione sociale iscritte nel relativo registro o nella relativa sezione del RUNTS.

Il diverso trattamento fiscale entrerà in vigore dall'esercizio successivo a quello di entrata in funzionamento del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), acquisito l'assenso dell'Unione europea rispetto ai nuovi regimi fiscali. Manca ancora il Decreto Ministeriale che disciplinerà il RUNTS ma il Ministero ha appaltato ad Unioncamere la realizzazione dell'infrastruttura informatica del RUNTS ed Unioncamere ha richiesto diciotto mesi di tempo per realizzarla: è pertanto probabile che prima di settembre 2020 il Registro non sarà operativo. Ne consegue che tali associazioni hanno tempo fino ad allora per valutare l'iscrizione nel RUNTS e adattare quindi gli statuti.

Assieme in Emilia – Romagna



c. Se procedo entro il 2 agosto, il termine è riferito alla data del verbale assembleare o alla registrazione all’Agenzia delle Entrate?

Diversa è stata l’interpretazione offerta dalle Regioni.

Ad esempio, la Lombardia ha indicato che “L’onere di adeguamento è da considerarsi attuato qualora entro il medesimo termine siano deliberate le relative modifiche statutarie” (Allegato A al Decreto n. 3682 del 19/03/2019) mentre la Regione Emilia-Romagna richiede che l’atto sia registrato entro il 2 agosto¹, si immagina per avere data certa della delibera assembleare di modifica dello statuto, circostanza che potrebbe però essere diversamente provata.

La norma infatti prevede che:

“Fino all’operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall’iscrizione degli enti nei Registri Onlus, Organizzazioni di Volontariato, Associazioni di promozione sociale che si adeguano alle disposizioni inderogabili del presente decreto entro ventiquattro mesi dalla data della sua entrata in vigore. Entro il medesimo termine, esse possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell’assemblea ordinaria al fine di adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o di introdurre clausole che escludono l’applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria”.

2. I CONTENUTI DELLO STATUTO

Nella formulazione dello statuto sarà necessario analizzare in particolare la parte relativa all’oggetto sociale.

Il Ministero del Lavoro, con la risposta a quesito del 12/4/2019 della Regione Abruzzo, ha chiarito che

*“ferma la possibilità di esercitare attività diverse, nei limiti sopra descritti, l’individuazione “di una o più attività di interesse generale” **non potrà esplicarsi nell’inserimento pedissequo, nello statuto, di un elenco di tutte le attività previste dall’articolo 5 o di un numero di esse tale da rendere indefinito – e come tale non conoscibile - l’oggetto sociale. La varietà dei possibili settori di attività individuati come “di interesse generale” testimonia della volontà del legislatore di garantire agli enti un’ampia autonomia nell’individuazione della/delle attività attraverso le quali, nel rispetto delle norme particolari che ne disciplinano l’esercizio, meglio conseguire le finalità associative in armonia con la natura, le caratteristiche, la “vocazione” dell’ente. Tale autonomia, d’altro canto, non può portare ad eludere gli obblighi di trasparenza e conoscibilità nei confronti dei terzi o il diritto degli associati (anche futuri) di aderire ad una compagine di cui siano chiaramente individuate (e ragionevolmente collegate tra loro) attività e finalità**”.*

Ne consegue la necessità di individuare le attività di interesse generale che l’associazione intende promuovere, attività che potranno anche essere molteplici ma tali da non apparire incongrue rispetto alla struttura associativa.

Sempre il Ministero del Lavoro, ma con la Circolare 20/2018, chiarisce che

Assieme in Emilia – Romagna



“l’indicazione delle attività di interesse generale da svolgersi da parte dell’ente costituisce contenuto obbligatorio dello statuto: a tal fine, esigenze di chiarezza e trasparenza nei confronti degli associati, dei terzi e delle pubbliche amministrazioni richiedono che l’individuazione da parte dello statuto delle attività di interesse generale ne consenta una immediata riconducibilità a quelle elencate nel Codice. Ciò potrà ottenersi attraverso la riproduzione delle fattispecie ivi indicate anche con il richiamo alla corrispondente lettera dell’articolo 5 comma 1. Nella medesima prospettiva di chiarezza e trasparenza, è opportuno che nello statuto medesimo siano fornite ulteriori specificazioni circa i contenuti delle attività medesime. È poi di tutta evidenza che le attività effettivamente svolte dagli enti, oltre a rientrare tra quelle previste dalla legge, debbano mantenere una stretta coerenza con le previsioni statutarie”.

Ne consegue la necessità/opportunità di indicare in statuto le attività di interesse generale esattamente come descritte all’articolo 5 del CTS, accompagnando tale indicazione dall’indicazione dei contenuti delle stesse attività.

A titolo meramente esemplificativo, l’associazione potrebbe indicare come attività di interesse generale la *“organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale”* attraverso la realizzazione di convegni, seminari, manifestazioni, corsi e laboratori. In questo modo indico l’attività di interesse generale ma anche le azioni concrete attraverso cui realizzo tali attività.

Per quanto concerne le clausole statutarie da inserire, sarà necessario fare riferimento in particolare a:

- 1) quanto disposto dal Codice civile, applicabile in ogni caso alle associazioni di promozione sociale;
- 2) i requisiti previsti dall’articolo 4 del DPR IVA/dall’articolo 148, ottavo comma, del Testo Unico delle imposte sui redditi, qualora l’associazione intenda beneficiare del non assoggettamento ad IVA dei corrispettivi versati dai soci per partecipare alle attività inerenti ai fini istituzionali e per fruire dell’analoga agevolazione in materia di imposte dirette prima dell’entrata in vigore del Codice del Terzo Settore;
- 3) le disposizioni contenute nel Codice del Terzo Settore;

nonché le eventuali ulteriori clausole derivanti dall’iscrizione in altri albi e registri come, a titolo meramente esemplificativo, il Registro CONI, l’elenco delle associazioni che si occupano di migranti o di formazione certificata per il personale medico, l’elenco delle organizzazioni operanti nel settore della cooperazione internazionale.

3. LE PROCEDURE

Come anticipato, le associazioni già iscritte nei registri delle APS possono procedere alla modifica dello statuto con Assemblea ordinaria, quindi con gli ordinari quorum costitutivi e deliberativi, ma solo in determinate circostanze ossia quando si effettuano modifiche obbligatorie e modifiche a norme definite derogabili (nel Codice del Terzo Settore individuabili dalla formulazione *“Se l’atto costitutivo o lo statuto non dispongono diversamente”*)ⁱⁱ.



Si rinvia alla Circolare del Ministero del Lavoro n° 20/2018, in particolare alla Tabella allegata, dove vengono puntualmente distinte le clausole che possono essere inserite o modificate con assemblea ordinaria e quelle che necessitano invece di assemblea straordinaria.

Si ricorda che la **forma dell'atto pubblico** è obbligatoria esclusivamente con riferimento ai soggetti in possesso della personalità giuridica ai sensi del D.P.R. 361/2000. Tali soggetti dovranno sottoporre lo statuto modificato all'approvazione della Regione o della Prefettura a seconda dell'ente che abbia concesso la personalità giuridica.

L'acquisizione della personalità giuridica nelle modalità semplificate previste dal Codice del Terzo settoreⁱⁱⁱ non ha ancora trovato completa definizione e in ogni caso sarà operativa solo quando sarà funzionante il RUNTS per cui l'associazione già esistente potrebbe modificare il proprio statuto con scrittura privata registrata e successivamente ricorrere all'assistenza notarile per perfezionare l'atto e la procedura di acquisizione della personalità giuridica.

4. I COSTI

Le associazioni già iscritte nel Registro delle associazioni di promozione sociale beneficiano dal 1/1/2018 dell'esenzione dall'imposta di bollo ai sensi del combinato disposto dell'art. 82 e dell'art.104 del CTS.

Il primo prevede che

“Gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli enti di cui al comma 1 sono esenti dall'imposta di bollo”

mentre il secondo prevede che

“1. Le disposizioni di cui agli articoli 77, 78, 81, 82, 83 e 84, comma 2, 85 comma 7 e dell'articolo 102, comma 1, lettere e), f) e g) si applicano in via transitoria a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e fino al periodo d'imposta di entrata in vigore delle disposizioni di cui al titolo X secondo quanto indicato al comma 2, alle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 iscritte negli appositi registri, alle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, e alle 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”.

Le associazioni già iscritte nel Registro delle APS non devono pertanto applicare le marche da bollo sullo statuto.

L'articolo 82 del CTS prevede inoltre che

*“Agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da enti del Terzo settore di cui al comma 1, **le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa.** Le modifiche statutarie di cui al periodo precedente sono esenti dall'imposta di registro **se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative**”.*

Assieme in Emilia – Romagna



Ne consegue che le associazioni che modificano lo statuto assolvono normalmente l'imposta di registro in misura fissa, ossia euro 200,00, ma **possono beneficiare dell'esenzione qualora la modifica dello statuto abbia l'esclusivo scopo di adeguare l'atto a modifiche o integrazioni normative.**

Si ritiene pertanto che tale agevolazione non trovi applicazione nel caso in cui l'associazione:

- a) decida di adottare un nuovo statuto, magari facendo ricorso ad un fac-simile;
- b) colga l'occasione della Riforma del Terzo Settore per modificare in maniera più complessiva lo statuto;
- c) adotti modifiche che la Legge non prevede come obbligatorie (si tratta dell'ipotesi in cui introduco nello statuto la possibilità di svolgere attività diverse da quelle di interesse generale prima non contemplata). Su questo aspetto si attendono però chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Le associazioni di nuova costituzione dovranno assolvere, in fase di costituzione, all'imposta di bollo e di registro.

Poiché in passato è stato riconosciuto (Agenzia delle Entrate Circolare 38/2011^{iv}) il beneficio dell'esenzione dall'imposta di bollo e registro - contemplata allora per le organizzazioni di volontariato – anche in capo a quelle non ancora iscritte nel relativo Registro, si attendono chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate in merito alla possibilità di garantire il beneficio dell'esenzione dall'imposta di bollo anche per le associazioni di promozione sociale non ancora iscritte nel registro o di nuova costituzione.

ⁱ Nella comunicazione inviata dalla Regione alle associazioni iscritte nel Registro delle associazioni di promozione sociale e delle organizzazioni di volontariato si legge infatti che *“Entro il 2 agosto gli statuti adeguati ai sensi della normativa vigente e i verbali di Assemblea ordinaria, in cui è inserito come punto all'ordine del giorno la modifica statutaria, vanno registrati presso l'Agenzia delle Entrate, presso la quale va fatta anche richiesta di aggiornamento del certificato di attribuzione del codice fiscale in quanto nella denominazione va inserito acronimo APS o ODV.”*

ⁱⁱ come chiarito dal Ministero del Lavoro con la Circolare n. 20 del 27/12/2018

ⁱⁱⁱ Ex art. 22 del DLgs 117/2017 “Art. 22. Acquisto della personalità giuridica

1. Le associazioni e le fondazioni del Terzo settore possono, in deroga al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, acquistare la personalità giuridica mediante l'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore ai sensi del presente articolo.

1-bis. Per le associazioni e fondazioni del Terzo settore già in possesso della personalità giuridica ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, che ottengono l'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore ai sensi delle disposizioni del presente articolo e nel rispetto dei requisiti ivi indicati, l'efficacia dell'iscrizione nei registri delle persone giuridiche di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361 è sospesa fintanto che sia mantenuta l'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore. Nel periodo di sospensione, le predette associazioni e fondazioni non perdono la personalità giuridica acquisita con la pregressa iscrizione e non si applicano le disposizioni di cui al citato decreto del Presidente della Repubblica n. 361 del 2000. Dell'avvenuta iscrizione al registro unico nazionale del Terzo settore nonché dell'eventuale successiva cancellazione, è data comunicazione, da parte dell'ufficio di cui all'articolo 45 competente, entro 15 giorni, alla Prefettura o alla Regione o Provincia autonoma competente.



2. *Il notaio che ha ricevuto l'atto costitutivo di una associazione o di una fondazione del Terzo settore, o la pubblicazione di un testamento con il quale si dispone una fondazione del Terzo settore, verificata la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per la costituzione dell'ente, ed in particolare dalle disposizioni del presente Codice con riferimento alla sua natura di ente del Terzo settore, nonché del patrimonio minimo di cui al comma 4, deve depositarlo, con i relativi allegati, entro venti giorni presso il competente ufficio del registro unico nazionale del Terzo settore, richiedendo l'iscrizione dell'ente. L'ufficio del registro unico nazionale del Terzo settore, verificata la regolarità formale della documentazione, iscrive l'ente nel registro stesso.*"

^{iv} L'Agenzia delle Entrate, con riferimento alla necessità delle organizzazioni di volontariato di procedere alla registrazione dello statuto prima di presentare l'istanza di iscrizione nel registro delle ODV, ha chiarito che *"le organizzazioni di volontariato possono fruire dell'esonero dall'imposta di registro prima dell'iscrizione negli appositi registri ma dovranno comunicare tempestivamente, all'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate che ha provveduto alla registrazione dell'atto costitutivo, l'avvenuta iscrizione nel registro delle organizzazioni di volontariato. Gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, nel caso in cui non risulti l'avvenuta iscrizione nel predetto registro nei tempi utili per l'accertamento, procederanno al recupero delle imposte non pagate con applicazione dei relativi interessi e sanzioni"*.