

Cambia il perimetro delle attività non commerciali degli ETS

Patrizia Clementi e Lorenzo Simonelli

La Riforma del Terzo Settore ha cominciato il proprio iter ormai da cinque anni quando, nel maggio del 2014, quando furono aperte le consultazioni *online* sulle “Linee Guida per una Riforma del Terzo Settore” dalle quali prese vita il disegno di legge varato dal Consiglio dei Ministri il successivo 10 luglio e approvato dopo due anni di lavori parlamentari come “Delega al Governo per la riforma del Terzo Settore, dell’Impresa Sociale e per la disciplina del servizio civile universale” (L. 6.6.2016, n. 106); furono poi necessari altri 13 mesi per l’emanazione dei due decreti delegati sui quali la Riforma si incardina: il “Codice del Terzo Settore” (D.Lgs. 3.7.2017, n. 117) e la “Revisione della disciplina in materia di impresa sociale” (D.Lgs. 3.7.2017, n. 112).

Oggi, mentre la normativa sull’Impresa Sociale è ormai in vigore (seppure con la non insignificante eccezione inapplicabilità delle agevolazioni fiscali per le quali si è in attesa dell’autorizzazione della Commissione europea; cfr. art. 18, c. 9), il Codice del Terzo Settore è ancora in buona parte in *standby*. Mancano infatti ancora numerosi provvedimenti attuativi e, come per le Imprese Sociali, le agevolazioni fiscali non sono ancora state autorizzate dalla Commissione europea; inoltre gli enti non sono ancora in grado di rispettare una delle condizioni essenziali richieste per entrare a far parte del Terzo Settore: l’iscrizione nel Registro

Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) che è non ancora stato istituito (*«Sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore»*; art. 4, c. 1).

Nonostante questa situazione di inoperatività il Codice è già stato rimaneggiato; la possibilità – e finanche l’opportunità – di provvedere ad una prima modifica era prevista dalla legge delega: il comma 7 dell’articolo 1 stabilisce infatti che *«Entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore di ciascuno dei decreti legislativi di cui al comma 1, nel rispetto dei principi e criteri direttivi fissati dalla presente legge, il Governo può adottare, attraverso la modifica procedura di cui al presente articolo, disposizioni integrative e correttive dei decreti medesimi, tenuto conto delle evidenze attuative nel frattempo emerse»*. Dopo questo decreto integrativo (D.Lgs. 105 del 3.8.2018) si sono già succeduti ulteriori interventi normativi: il D.L. 119/2018, la L. 145/2018 e, da ultimo, il D.L. 135/2018, convertito lo scorso 11 febbraio (L. 12/2019).

Quindi, prima che gli enti rientranti tra i soggetti ammessi al nuovo mondo del Terzo Settore possano costituirsi come tali,

le norme del Codice che li disciplina continuano a subire modifiche. Di seguito ci riferiamo a quelle apportate all'articolo 79 che cambiano il perimetro della "non commercialità" delle *«attività di interesse generale»*.

Regime fiscale delle attività degli ETS. L'articolo 5 del Codice elenca le 26 tipologie di attività qualificate come "di interesse generale" e dispone che gli ETS debbano svolgere una o più di tali attività *«in via esclusiva o principale»*.

A queste attività è consentito affiancare solo le cosiddette "attività diverse" di cui all'articolo 6, ma *«secondo criteri e limiti definiti con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali»*, e le raccolte di fondi di cui all'articolo 7 costituite, sia da *«lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva»* (c. 1), sia da attività di natura corrispettiva quali la *«raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti»* (c. 2).

Gli ETS possono inoltre svolgere attività di sponsorizzazione (come si evince dall'art. 79, c. 5) e le raccolte occasionali di fondi di cui all'articolo 79, c. 4, lett. a).

a) Le attività diverse da quelle di interesse generale.

Le attività diverse da quelle di interesse generale, ad eccezione delle raccolte occasionali di fondi che, per espressa previsione dell'articolo 79, c. 4 *«non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito»*, danno origine a corrispettivi che concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come

redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità, secondo i principi ordinari, in particolare l'articolo 55ss del D.P.R. 917/1986 e l'articolo 4 del D.P.R. 633/1972.

b) Le attività di interesse generale. La natura commerciale o non commerciale delle attività di interesse generale prescinde, invece, dai principi che definiscono ordinariamente le attività d'impresa (in sintesi: cessioni di beni e prestazioni di servizi svolte in forma organizzata e verso pagamento di corrispettivi) e trova nei commi 2-3 dell'articolo 79 del Codice la sua specifica disciplina che individua tre ipotesi di non commercialità.

1. Il secondo comma stabilisce che le attività di interesse generale *«si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento»*.

Inoltre, con la modifica introdotta dall'articolo 24-ter del D.L. 119/2018, si dispone che *«si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 5 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi»*.

In sintesi, quindi, non hanno mai natura commerciale le attività erogate gratuitamente e quelle che arrivano al pareggio tra ricavi e costi effettivi; inoltre – in via eccezionale – sono non commerciali anche le attività il cui risultato supera il pareggio di bilancio, a condizione che i ricavi non siano maggiori dei costi effettivi per oltre la soglia del 5% e che tale

risultato non si realizzi consecutivamente per più di due periodi di imposta.

La possibilità di superare il pareggio tra ricavi e costi effettivi entro un tetto prefissato e per un periodo dato tende ad evitare che i “picchi”, cioè i fatti straordinari ed imprevedibili, mettano a rischio il mantenimento della natura non commerciale dell’attività svolta (e, di conseguenza, come vedremo, anche la natura non commerciale dell’ETS).

2. Le lettere a) e b) del terzo comma dell’articolo 79 disciplinano la ricerca scientifica di particolare interesse sociale, ambito nel quale la non commercialità viene declinata diversamente a seconda che le attività siano svolte direttamente dagli ETS o che siano affidate da un ETS ad università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 2003, n. 135; nel primo caso sono considerate non commerciali a condizione che *«tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti»* (c. 3, lett. a), mentre nel secondo caso sono sempre considerate non commerciali (c. 3, lett. b).

3) Infine, viene previsto un ulteriore regime di non commercialità per le fondazioni *ex IPAB* che operano nell’ambito degli interventi e servizi sociali, degli interventi e prestazioni sanitarie, delle prestazioni socio-sanitarie; in questo caso le attività sono sempre considerate non commerciali *«a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria»*

e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi» (c. 3, lett. b-bis). Questa ulteriore ipotesi di non commercialità è stata introdotta dall'articolo 1, c. 82 della L. 145/2018 e si applica «ai sensi e nei limiti del regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti “de minimis”, e del regolamento (UE) n. 1408/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti “de minimis” nel settore agricolo» (L. 145, art. 1, c. 83).

Collegata a questa modifica è quella introdotta all'articolo 4 c. 2 del Codice con la quale è stato rimosso il divieto di entrare a far parte del Terzo Settore per quegli enti «sottoposti a direzione e coordinamento o controllati» dagli enti pubblici, situazione nella quale si trovano molte *ex* IPAB quando – a norma dello statuto – è previsto che una parte più o meno ampia dei Consigli di amministrazione sia di nomina pubblica.

Con l'articolo 11-sexies, c. 2, del D.L. 135/2018 (introdotta dalla legge di conversione, L. 12/2019), la norma è stata modificata e sono state esclusi dagli enti che non possono qualificarsi come ETS «*le associazioni o fondazioni di diritto privato ex Ipad derivanti dai processi di trasformazione delle istituzioni pubbliche di assistenza o beneficenza [...] in quanto la nomina da parte della pubblica amministrazione degli amministratori di tali enti si configura come mera designazione, intesa come espressione della rappresentanza della cittadinanza, e non si configura quindi mandato*

fiduciario con rappresentanza, sicché è sempre esclusa qualsiasi forma di controllo da parte di quest'ultima».

La qualifica di ETS non commerciale. Da ultimo va segnalato che le modifiche alla non commercialità delle attività di interesse generale amplia la possibilità per gli ETS qualificarsi come ETS non commerciali e di godere di più ampi benefici fiscali.

Il comma 5 dell'articolo 79 definisce infatti non commerciali gli ETS che svolgono le attività in modo tale da essere considerate «*di natura non commerciale*» ai sensi dei cc. 2-3. Assumono invece la qualifica di ETS commerciali qualora, con riferimento al periodo d'imposta, i proventi delle attività commerciali siano maggiori delle entrate derivanti dalle attività non commerciali.

I primi comprendono i proventi della (o delle) attività di interesse generale considerata commerciale – in quanto non svolta come richiesto dai cc. 2-3 – sommati alle attività commerciali svolte dall'ente ai sensi degli articoli 6 e 7, ma con esclusione delle sponsorizzazioni; i secondi sono costituiti: da contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative e ogni altra entrata simile; dai proventi e le entrate delle attività di interesse generale considerate non commerciali ai sensi dei commi 2-3; dalle raccolte occasionali di fondi e ai contributi pubblici erogati per le attività di interesse generale considerate di natura non commerciale di cui al c. 4 dell'articolo 79; dal valore normale delle cessioni o prestazioni rese.