

Una lettura dell'articolo 79 del Codice (CTS) in attesa dell'Agenzia delle Entrate. Parte prima

L'articolo in esame rappresenta il cuore della disciplina fiscale degli Enti del Terzo Settore (ETS).

Al suo interno viene offerta la definizione di ETS commerciale o non commerciale alla luce della qualificazione fiscale dei relativi introiti sotto il profilo delle imposte dirette. Dall'assunzione della qualifica di ente commerciale discendono conseguenze anche sotto il profilo contabile^[i] e sulla modalità di liquidazione delle imposte^[ii].

Analizzare l'articolo 79 presuppone l'esame dei seguenti aspetti:

- 1 - Cosa si intende per Ente del Terzo Settore?
- 2 – Quando sono un ETS?
- 3 – La fiscalità degli ETS
- 4 – Da quando decorre la disciplina contenuta nell'articolo 79 del CTS?

e nelle prossime circolari esamineremo i seguenti aspetti:

- 5 - Quali sono le attività/entrate non commerciali ai fini delle imposte dirette per un ETS diverso dall'impresa sociale?
- 6 - Quando l'ETS diventa ente commerciale?
- 7 – Quali sono le entrate non soggette/esenti IVA per l'Ente del Terzo Settore?
- 8 - Cosa determina la perdita della qualifica?
- 9 - In quale momento perdo la qualifica di ente non commerciale?
- 10 - Quali norme del TUIR si applicano agli Enti del Terzo settore?

1 - Cosa si intende per Ente del Terzo Settore?

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, in via esclusiva o principale, 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 (RUNTS).

A prevederlo è l'art. 4 del DLgs 117/2017 che individua anche i soggetti non ammessi a tale qualifica.

2 – Quando sono un ETS?

L'ETS deve svolgere in via principale una o più attività di interesse generale^[iii]. Può svolgere anche attività diverse (art. 6 CTS) ma queste attività devono essere secondarie e strumentali.

Secondo la bozza di Decreto ministeriale non ancora approdato in Gazzetta Ufficiale, le attività diverse si considerano secondarie qualora, in ciascun esercizio, ricorra una delle seguenti condizioni:

a) i relativi ricavi non siano superiori al 30% delle entrate complessive dell'ETS;

b) i relativi ricavi non siano superiori al 66% dei costi complessivi dell'ETS, intendendo tali anche i costi figurativi dei volontari iscritti nel Registro (*quanto sarebbero costati se fossero stati pagati?*), il valore delle erogazioni liberali anche in natura, la differenza tra il costo normale dei beni ed il costo effettivamente sostenuto (*es: beni scontati o regalati*),

senza considerare però il valore (provento o onere) del distacco del personale presso ETS.

Il concetto di strumentalità viene invece declinato nella circostanza che l'attività viene svolta per reperire risorse o per perseguire comunque i fini di natura civica, solidaristica e di utilità sociale promossi.

Nel momento in cui non vengono rispettati i parametri citati, l'Ente deve fare la segnalazione al RUNTS ma non perde la qualifica di ETS se l'anno successivo garantisce che il rispetto delle soglie avvenga rientrando dello sfioramento dell'anno precedente.

I tempi di approvazione di tale decreto sembrano incerti: nel corso dell'adunanza del 16 gennaio scorso, il Consiglio di Stato ha infatti formulato un parere interlocutorio (parere n. 248/2020 pubblicato il 29/01/2020) relativo allo schema di decreto del Ministro del lavoro concernente l'individuazione di criteri e limiti delle attività diverse, su

cui ci siamo soffermati in [Arsea Comunica n. 23 del 29/02/2020](#).

3 – La fiscalità degli ETS

La disciplina fiscale degli ETS è diversificata. Si possono infatti distinguere:

- a) le organizzazioni di volontariato, destinatari di una specifica disciplina (art. 84 e 86 del CTS)[\[iv\]](#);
- b) gli enti filantropici, destinatari di una specifica disciplina (art. 84 e 86 del CTS)[\[v\]](#);
- c) le associazioni di promozione sociale, destinatari di una specifica disciplina (art. 85 e 86 del CTS)[\[vi\]](#);
- d) gli ETS generici che si qualificano come enti non commerciali;
- e) gli ETS generici che si qualificano come enti commerciali;
- f) le imprese sociali costituite in forma non societaria, destinatari di una specifica disciplina (Dlgs 112/2017 e art. 82 CTS).
- g) le imprese sociali costituite in forma societaria, destinatari di una specifica disciplina (Dlgs 112/2017).

Il Codice del Terzo Settore (artt. 79) prevede infatti che il proprio Titolo X (artt. 79 - 89) si applica *“Agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali”* ma ci sono disposizioni, come alcune agevolazioni fiscali in materia di imposte indirette contemplate dall’art. 83, che si applicano anche alle cooperative e alle imprese sociali costituite in forma non societaria.

4 – Da quando decorre la disciplina contenuta nell’articolo 79 del CTS?

A decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS).

Il DM di funzionamento del RUNTS non è ancora approvato in Gazzetta Ufficiale mentre non si dispone di informazioni ufficiali rispetto alla trasmissione della richiesta di parere alla Commissione europea.

Arsea Comunica n. 39 del 12/3/2020

NOTE

[i] Articolo 13, comma 4, del CTS. *“Gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'articolo 2214 del Codice civile”.*

[ii] Solo gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, possono optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa di cui all'art. 80 del CTS. Non è prevista analoga preclusione per il regime forfettario di cui all'art. 86 CTS per ODV/APS sotto i 130.000 di ricavi commerciali: una APS/ODV può quindi optare per la forfettizzazione ex art. 86 pur qualificandosi come ente commerciale?

[iii] Tipizzate all'art. 5 del DLgs 117/2017 nei seguenti termini:

“a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni, e interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni;

b) interventi e prestazioni sanitarie;

c) prestazioni sociosanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;

d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;

e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi, nonché alla tutela degli animali e prevenzione del randagismo, ai sensi della legge 14 agosto 1991, n. 281;

f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni;

g) formazione universitaria e post-universitaria;

h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;

i) 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 di cui al presente articolo;

j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni;

k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;

l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;

- m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;
- n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della legge 11 agosto 2014, n. 125, e successive modificazioni;
- o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;
- p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n. 106;
- q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
- r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;
- s) agricoltura sociale, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni;
- t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
- u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo;
- v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;
- w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n. 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;
- x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184;
- y) protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni;
- z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata”.

[\[iv\]](#) Art. 84. Regime fiscale delle organizzazioni di volontariato e degli enti filantropici

“1. Non si considerano commerciali, oltre alle attività di cui all'articolo 79, commi 2, 3 e 4, le seguenti attività effettuate dalle organizzazioni di volontariato e svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato:

a) attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;

b) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario;

c) attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.

2. I redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle organizzazioni di volontariato sono esenti dall'imposta sul reddito delle società.

2-bis. La disposizione di cui al comma 2 si applica anche alle organizzazioni di volontariato che, a seguito di trasformazione in enti filantropici, sono iscritte nella specifica sezione del Registro Unico Nazionale del Terzo settore”.

Per l'eventuale esercizio di attività commerciale, vedi il regime forfettario di cui all'art. 86

[\[v\]](#) Vedi nota precedente

[\[vi\]](#) Art. 85. Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale

“1. Non si considerano commerciali le attività svolte dalle associazioni di promozione sociale in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, ovvero degli associati 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, nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera m).

2. Non si considerano, altresì, commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali.

3. In deroga a quanto previsto dai commi 1 e 2 del presente articolo si considerano comunque commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, le somministrazioni di pasti, le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali nonché le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:

a) gestione di spacci aziendali e di mense;

b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;

- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- d) pubblicità commerciale;
- e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

4. Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, iscritte nell'apposito registro, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considera in ogni caso commerciale, anche se effettuata a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti o bevande effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar e esercizi similari, nonché l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempre che vengano soddisfatte le seguenti condizioni:

- a) tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti degli associati e dei familiari conviventi degli stessi;
- b) per lo svolgimento di tale attività non ci si avvalga di alcuno strumento pubblicitario o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati.

5. Le quote e i contributi corrisposti alle associazioni di promozione sociale di cui al presente articolo non concorrono alla formazione della base imponibile, ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti.

6. Non si considerano commerciali le attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario e sia svolta senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato.

7. I redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle associazioni di promozione sociale sono esenti dall'imposta sul reddito delle società”.

Per l'eventuale esercizio di attività commerciale, vedi il regime forfettario di cui all'art. 86

Lo staff di Arsea