

Codice del Terzo Settore e attività diverse: lo stop del Consiglio di Stato per ulteriori approfondimenti.

Nel corso dell'adunanza del 16 gennaio scorso, il Consiglio di Stato ha formulato il parere interlocutorio[i] relativo allo schema di decreto del Ministro del lavoro concernente l'individuazione di criteri e limiti delle attività diverse.

Come è noto, il Codice del Terzo Settore prevede che gli Enti del Terzo Settore debbano svolgere le attività di interesse generale (ex art. 5) ma possano anche svolgere attività di natura diversa (ex art. 6) **purché siano secondarie e strumentali** rispetto alle attività di interesse generale. La definizione del concetto di secondarietà e strumentalità è rimessa al Decreto in esame.

Al di là dei rilievi procedurali (lo schema di Decreto era sprovvisto di bollinatura da parte della Ragioneria generale dello Stato e non era corredato dal formale atto di concerto del Ministro dell'economia delle finanze o "d'ordine" del Ministro), il Consiglio di Stato esprime la necessità che sia verificata la compatibilità comunitaria delle disposizioni in esame e quindi "ritiene necessario acquisire elementi informativi in ordine alla preventiva autorizzazione della Commissione. In particolare, si chiede all'Amministrazione competente di far conoscere se tale autorizzazione sia stata richiesta e quali siano stati gli eventuali esiti".

Vediamo il perché ...

La nozione di attività diversa.

La nozione di attività diversa è essenziale per verificare se un Ente possa qualificarsi come Ente del Terzo Settore.

a. quali attività diverse?

Il concetto di **strumentalità** nello schema di Decreto viene fatto coincidere nella capacità delle attività diverse - indipendentemente dal loro oggetto - di essere funzionali alla realizzazione, in via esclusiva, delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite per statuto dall'ente del Terzo settore interessato. Un'attività che garantisce risorse economiche utili per realizzare le finalità civiche, solidaristiche e di utilità promosse dall'organizzazione risulta pertanto strumentale.

Per il Ministero del Lavoro la definizione offerta dal Decreto dovrebbe ampliare il “raggio di operatività dei predetti enti, in quanto la configurazione delle attività diverse non sarà più ristretta entro i limiti della connessione e della marginalità rispetto alle attività istituzionali, ma risulterà definita (e ampliata) in ragione della funzionalità delle attività stesse alle attività di interesse generale. In altri termini, l'ampliamento del perimetro delle attività diverse e il conseguente atteso aumento della capacità di autofinanziamento degli enti si dovrebbero tradurre in un'implementazione delle attività di interesse generale, rispondendo ad “una logica funzionalista delle attività diverse, quale strumento finalizzato a supportare, sostenere, promuovere o agevolare il perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente del terzo settore”.

A titolo meramente esemplificativo, il Codice del Terzo Settore riconosce la possibilità per tutti gli Enti del Terzo Settore di stipulare contratti di sponsorizzazione mentre l'Agenzia delle Entrate aveva contestato tale possibilità alle ONLUS.

b. quante attività diverse?

L'ulteriore requisito è rappresentato dalla **natura secondaria** delle attività diverse rispetto alle attività di interesse generale.

La bozza di Decreto prevede che ricorra tale circostanza quando, in ciascun esercizio, di verifichi una delle seguenti condizioni alternative:

- a) i relativi ricavi non siano superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente;
- b) i relativi ricavi non siano superiori a 66% dei costi complessivi dell'ente.

Gli amministratori sono quindi obbligati ad indicare il criterio utilizzato tra i due alternativi sopra riportati e a documentare il carattere secondario dell'attività diversa svolta secondo i criteri e le modalità di calcolo delle menzionate percentuali.

L'eventuale violazione dei parametri sopra indicati non implica la perdita immediata della qualifica di Ente del Terzo Settore: l'ente dovrà effettuare una segnalazione all'ufficio del Registro unico nazionale territorialmente competente, nonché eventualmente agli enti autorizzati all'attività di autocontrollo quali le reti associative ed i Centri servizi volontariato, e adottare, nell'esercizio successivo, un rapporto tra attività secondarie ed attività principali di interesse generale che sia inferiore alla soglia massima per una percentuale almeno pari alla misura del superamento dei limiti nell'esercizio precedente.

In caso invece di omessa segnalazione o di mancato rispetto dell'obbligo di rientro, l'ufficio del Registro unico nazionale competente dispone la cancellazione dell'ente del Terzo settore dal Registro stesso[iii].

La fiscalità di vantaggio per le attività diverse.

L'esercizio delle attività diverse è ammesso ad un regime fiscale di vantaggio.

Il Ministero evidenzia che tale regime amplierebbe la possibilità per gli Enti di autofinanziarsi rispetto a quello attualmente vigente comparandolo a quello previsto per le ONLUS – con riferimento alle quali le agevolazioni si applicano alle sole attività connesse – e per le organizzazioni di volontariato – con riferimento alle quali le agevolazioni si applicano solo alle attività produttive e commerciali marginali.

Sarebbe però opportuno evidenziare che il regime agevolativo è sostanzialmente diverso atteso che le attività diverse risultano all'interno del Codice del Terzo Settore come attività commerciali assoggettate ad imposta – salvi i casi di esenzione IVA - in misura forfettaria mentre

a) la disciplina delle ONLUS[iii] prevede ai fini delle imposte dirette che *“1. Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale. 2. I proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile”*;

b) la disciplina delle organizzazioni di volontariato[iv] prevede invece che *“I proventi derivanti da attività commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) e dell'imposta locale sui redditi (ILOR), qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato. I criteri relativi al concetto di marginalità di cui al periodo precedente, sono fissati dal Ministro delle finanze con proprio decreto, di concerto con il Ministro per gli affari sociali” e che “Le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato di cui all'articolo 3, costituite esclusivamente per fini di solidarietà, non si considerano cessioni di beni, né prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto”*.

Si passa quindi per queste tipologie di contribuenti da un regime di non assoggettamento ad imposte ad un assoggettamento ad imposte in misura forfettaria.

Anche sotto il profilo IVA, le operazioni delle organizzazioni di volontariato risultano non assoggettate all'imposta indiretta mentre con il Codice del Terzo Settore tornano ad essere assoggettate all'imposta se non riconducibili a quelle esenti contemplate dall'art. 10 del DPR IVA.

I regimi di forfetizzazione delle imposte introdotti dall'art. 86[v] e dall'art. 80[vi] del Codice dovrebbero essere viceversa confrontati con gli attuali regimi forfettari contemplati:

a) dalla Legge 398/1991, che diventerà[vii] di esclusiva delle associazioni e società sportive dilettantistiche che non entreranno all'interno del RUNTS[viii] e

b) dall'art. 145 del TUIR;

c) dall'art. 6 del DPR 601/1973.

Sintetizzando le norme, si possono qui evidenziare le differenze dei diversi regimi:

Regimi forfettari attualmente applicabili

regime	Soggetto ammesso	Imposte dirette	IVA
--------	------------------	-----------------	-----

L. 398/1991	<ul style="list-style-type: none"> - associazioni e società sportive dilettantistiche (ex L. 398/1991) - associazioni senza scopo di lucro e proloco (art. 9 bis Decreto-legge 30/12/1991 n. 417) - associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro (art. 2 Legge 24/12/2003 n. 350) 	Applicazione di un coefficiente di redditività del 3%	Forfetizzazione al 50% salvo cessione dei diritti radio-televisivi (liquidazione dei 2/3 dell'IVA introitata)
Art. 145 TUIR	Generalità degli Enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata	<p>Applicazione dei coefficienti di redditività così definiti:</p> <p>a) attività di prestazioni di servizi:</p> <p>1) fino a lire 30.000.000, coefficiente 15 per cento;</p> <p>2) da lire 30.000.001 a lire 600.000.000, coefficiente 25 per cento;</p> <p>b) altre attività:</p> <p>1) fino a lire 50.000.000, coefficiente 10 per cento;</p> <p>2) da lire 50.000.001 a lire 1.000.000.000, coefficiente 15 per cento.</p>	Regime IVA da IVA

art. 6 del DPR 601/1973	<p>Soggetti con personalità giuridica che operano in qualità di:</p> <p>a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;</p> <p>b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;</p> <p>c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;</p> <p>c-bis) Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione dell'Unione europea in materia di "in house providing" e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013.</p>	L'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà. L'agevolazione non si applica agli Enti del Terzo Settore	IVA da IVA
-------------------------	--	---	------------

Regimi forfettari applicabili in futuro

(si ricorda che l'efficacia dei regimi fiscali agevolati introdotti dal CTS è in ogni caso subordinata all'autorizzazione della Commissione europea).

regime	Soggetto ammesso	Imposte dirette	IVA
--------	------------------	-----------------	-----

L. 398/1991	- associazioni e società sportive dilettantistiche (ex L. 398/1991)	Applicazione di un coefficiente di redditività del 3%	Forfetizzazione al 50% salvo cessione dei diritti radio-televisivi (liquidazione dei 2/3 dell'IVA introitata)
Art. 145 TUIR	Generalità degli Enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata	<p>Applicazione dei coefficienti di redditività così definiti:</p> <p>a) attività di prestazioni di servizi:</p> <p>1) fino a lire 30.000.000, coefficiente 15 per cento;</p> <p>2) da lire 30.000.001 a lire 600.000.000, coefficiente 25 per cento;</p> <p>b) altre attività:</p> <p>1) fino a lire 50.000.000, coefficiente 10 per cento;</p> <p>2) da lire 50.000.001 a lire 1.000.000.000, coefficiente 15 per cento.</p>	Regime IVA da IVA

Sarà abrogato l'art. 6 del DPR 601/1973	<p>Soggetti con personalità giuridica che operano in qualità di:</p> <p>a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;</p> <p>b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;</p> <p>c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;</p> <p>c-bis) Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione dell'Unione europea in materia di "in house providing" e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013.</p>	Dovranno scegliere se qualificarsi come ETS o se accedere ad un diverso regime agevolativo di cui al comma 52 - bis". Viene previsto che <i>"Con successivi provvedimenti legislativi sono individuate misure di favore, compatibili con il diritto dell'Unione europea, nei confronti dei soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà. È assicurato il necessario coordinamento con le disposizioni del codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117"</i> .	
Art. 86 CTS	Organizzazioni di volontariato con ricavi commerciali non superiori a 130.000 euro	Coefficiente di redditività del 1%	Non si applica l'IVA
Art. 86 CTS	Associazioni di promozione sociale con ricavi commerciali non superiori a 130.000 euro	Coefficiente di redditività del 3%	

ART. 80 CTS	Enti del Terzo Settore non commerciali	<p>Applicazione dei coefficienti di redditività così definiti:</p> <p>a) attività di prestazioni di servizi:</p> <p>1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 7 per cento;</p> <p>2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 10 per cento; 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 17 per cento;</p> <p>b) altre attività:</p> <p>1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 5 per cento;</p> <p>2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 7 per cento; 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 14 per cento.</p>	IVA da IVA
----------------	---	---	------------

I rilievi del Consiglio di Stato

Il Consiglio di Stato ritiene necessario acquisire maggiori informazioni atteso anche che il Ministero dell'economia aveva espresso la necessità di approfondire con il Ministero del lavoro la compatibilità del Decreto con la normativa europea, evidenziando l'eccessiva ampiezza, sotto il profilo tipologico, delle attività "diverse" esercitabili dagli ETS. Il Consiglio di Stato ha così richiesto al Ministero del Lavoro di far conoscere se sia stata richiesta alla Commissione europea l'autorizzazione relativamente ai nuovi regimi fiscali contemplati dal Codice del Terzo Settore e quali siano stati gli eventuali esiti.

Arsea Comunica n. 23 del 29/02/2020

NOTE

[i] Parere 248/2020 pubblicato il 29/01/2020

[ii] Ex art. 50 del DLgs n. 117/2017

[iii] Art. 150 del TUIR così come definito dall'art. 12 del DLgs 460/1997

[iv] Art. 8 della Legge 266/1991

[v]per le sole organizzazioni di volontariato ed associazioni di promozione sociale che non superino i 130.000 euro di ricavi commerciali

[vi]previste per ODV e APS che superino il plafond citato e per la generalità degli Enti del Terzo settore enti non commerciali

[vii] L'art. 102 del DLgs 117/2017 abroga le norme che hanno esteso l'applicazione della Legge 398/1991 agli altri soggetti senza scopo di lucro

[viii] l'articolo 89 del DLgs 117/2017 prevede che agli Enti del Terzo Settore non si possa applicare la Legge 398/1991

Lo staff di Arsea