

Circolare di informazione amministrativa contabile e tributaria

A cura dello Studio CMCA Consulenti Associati

Enti del Terzo settore - Svolgimento di attività diverse da quelle di interesse generale - Limiti

1 PREMESSA

Gli enti del Terzo settore devono esercitare le attività di interesse generale nel rispetto di determinati criteri di prevalenza in rapporto ad eventuali ulteriori attività d'impresa.

I criteri per determinare tale prevalenza sono stati individuati:

- dal DM 19.5.2021 n. 107 (pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* 26.7.2021 n. 177), per gli enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali;
- dal DM 22.6.2021 (pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* 25.8.2021 n. 203), per gli enti dotati della qualifica di impresa sociale.

2 ENTI DEL TERZO SETTORE

Gli enti del Terzo settore (ETS) possono esercitare attività diverse da quelle di interesse generale, a condizione che:

- l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano;
- tali attività siano secondarie e strumentali rispetto a quelle di interesse generale, secondo i criteri e i limiti definiti in un apposito decreto (art. 6 del DLgs. 117/2017).

Il DM 19.5.2021 n. 107 ha definito i requisiti di strumentalità e secondarietà delle attività diverse da quelle di interesse generale.

2.1 DECORRENZA

Il DM 19.5.2021 n. 107 è in vigore dal 10.8.2021. La sua prima applicazione, tuttavia, dovrebbe avvenire l'anno prossimo (2022) poiché i criteri in esso definiti presuppongono la disponibilità dei valori delle entrate e delle uscite dell'ente a fine esercizio, nonché il funzionamento degli uffici del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS), istituito dal DM 15.9.2020 n. 106 e di prossima operatività.

Il DM 107/2021 troverà applicazione nei confronti degli ETS, diversi dalle imprese sociali, che si iscriveranno al RUNTS. Tale iscrizione è strumentale all'acquisizione della qualifica di ETS la quale, nelle more dell'operatività del registro, è attribuibile esclusivamente a ODV, APS e ONLUS (in dipendenza della loro iscrizione in uno dei registri previsti dalle normative di settore, ai sensi dell'art. 101 co. 2 e 3 del DLgs. 117/2017).

Sotto un diverso profilo, la fruizione di determinati regimi fiscali potrebbe rivelarsi incompatibile con le previsioni del decreto (come nel caso degli enti con qualifica fiscale di ONLUS, che sono vincolati al rispetto dei limiti per le attività connesse, oppure delle ODV con qualifica di ONLUS di diritto che svolgono attività "marginali" ex DM 25.5.95).

Su tali aspetti applicativi non constano ancora chiarimenti di fonte ufficiale.

2.2 STRUMENTALITÀ

Sono strumentali le attività che, indipendentemente dall'oggetto e dal grado di connessione con l'attività di interesse generale, sono esercitate esclusivamente per supportare, sostenere, promuovere o agevolare il perseguimento delle finalità solidaristiche e di utilità sociale dell'ETS.

Si tratta di attività concepite come uno strumento di auto-finanziamento dell'ente.

2.3 SECONDARIETÀ

Il carattere secondario delle attività diverse sussiste quando, in ciascun esercizio, alternativamente, i relativi ricavi non siano superiori:

- al 30% delle entrate complessive dell'ente;
- oppure al 66% dei costi complessivi dell'ente.

L'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale delle attività diverse in base al criterio prescelto, dandone conto nella relazione di missione o in un'annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio (art. 13 co. 6 del DLgs. 117/2017).

2.3.1 Nozione di entrate

Secondo la relazione illustrativa alla bozza del decreto, la nozione di entrate complessive sarebbe onnicomprensiva, tale da assorbire non solo le entrate da corrispettivo, cioè i ricavi, ma anche le altre entrate di ogni genere e natura, quali, ad esempio, le entrate da quote e contributi associativi, da erogazioni liberali e gratuite e da lasciti testamentari, da contributi pubblici senza vincolo di corrispettivo, dall'attività di raccolta fondi, da contributi derivanti dal cinque per mille.

2.3.2 Costi complessivi

Nel computo dell'ammontare dei costi complessivi devono essere inclusi anche:

- i costi figurativi relativi all'impiego di volontari iscritti nell'apposito registro, valorizzando le ore di volontariato in base alla retribuzione oraria lorda prevista dai contratti collettivi per analoga mansione;
- le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni gratuite di beni o servizi per il loro valore normale;
- la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto (art. 3 co. 3 del DM 107/2021).

2.4 MANCATO RISPETTO DEI LIMITI

Il mancato rispetto dei predetti limiti deve essere segnalato agli uffici del RUNTS, entro 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio da parte dell'organo competente.

In tal caso, nell'esercizio successivo, l'ente è tenuto ad assumere un rapporto tra attività secondarie e attività di interesse generale che, adottando il medesimo criterio di calcolo, sia inferiore alla soglia massima per una percentuale almeno pari alla misura del superamento dei limiti nell'esercizio precedente.

Ipotizzando l'applicazione del primo criterio (ricavi non superiori al 30% delle entrate complessive), ove l'ente abbia conseguito in un determinato esercizio ricavi da attività diverse pari al 40% delle entrate complessive, nell'esercizio successivo lo stesso dovrà avere un rapporto non superiore al 20%, in modo tale da recuperare lo sforamento dell'esercizio precedente.

2.5 PERDITA DELLA QUALIFICA DI ETS

L'omessa comunicazione dello sforamento dei limiti all'ufficio del RUNTS o il mancato rispetto dell'obbligo di "rientro" determina la cancellazione dal RUNTS, con conseguente perdita della qualifica di ETS.

3 IMPRESE SOCIALI

Le attività d'impresa di interesse generale esercitate dagli enti con qualifica di impresa sociale devono essere esercitate in via stabile e principale, condizione quest'ultima che si verifica quando i relativi ricavi sono superiori al 70% dei ricavi totali (art. 2 co. 3 del DLgs. 112/2017).

Il DM 22.6.2021 ha definito i criteri per la verifica del rispetto della predetta soglia, applicabile alle imprese sociali diverse dalle cooperative sociali e dai loro consorzi.

3.1 DECORRENZA

Il DM 22.6.2021 trova applicazione a partire dal 1° gennaio dell'esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data della pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* (ossia dall'1.1.2022).

Da tale data sarà abrogato il DM 24.1.2008, finora applicato per il computo del predetto limite.

3.2 COMPONENTI RILEVANTI

Ai fini del computo della predetta percentuale, sono considerati al numeratore del rapporto, per ciascun esercizio, esclusivamente i ricavi direttamente generati dal complesso delle attività d'impresa di interesse generale.

Se i ricavi non sono chiaramente attribuibili alle attività d'impresa di interesse generale oppure alle attività diverse, l'attribuzione degli importi è effettuata in base alla media annua del numero di lavoratori impiegati in ciascuna delle due categorie di attività, calcolati per teste.

Componenti esclusi

Non sono considerati, né al numeratore né al denominatore del rapporto, i seguenti componenti:

- proventi da rendite finanziarie o immobiliari;
- plusvalenze di tipo finanziario o patrimoniale;
- sopravvenienze attive;
- contratti o convenzioni con società o enti controllati dall'impresa sociale o controllanti la medesima.

3.3 MANCATO RISPETTO DELLA SOGLIA

Il carattere principale dell'attività d'impresa di interesse generale è documentato dall'organo di amministrazione nel bilancio sociale.

In caso di mancato rispetto della percentuale minima del 70%, entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio sociale, l'organo competente dell'ente effettua un'apposita segnalazione:

- al Ministero del Lavoro;
- oppure, se si tratta di impresa sociale costituita in forma di cooperativa, al Ministero dello Sviluppo economico o agli uffici territorialmente competenti delle Regioni a statuto speciale o delle Province autonome di Trento e Bolzano in cui ha sede.

Ricorrendo tale ipotesi, l'impresa sociale è tenuta a rispettare nell'esercizio successivo un rapporto tra ricavi relativi all'attività d'impresa di interesse generale e ricavi complessivi che sia superiore al 70% incrementato della misura almeno pari alla percentuale non raggiunta nell'esercizio precedente.

Si ipotizzi che, per il 2022, un'impresa sociale consegua dalle attività d'interesse generale ricavi pari al 60% di quelli totali. In tal caso, nel 2023, l'impresa dovrà raggiungere un ammontare di ricavi derivanti dalle predette attività d'interesse generale superiore all'80%.

3.4 PERDITA DELLA QUALIFICA DI IMPRESA SOCIALE

Il mancato raggiungimento della percentuale maggiorata determina la perdita della qualifica di impresa sociale e la devoluzione del patrimonio residuo, ai sensi dell'art. 15 co. 8 del DLgs. 112/2017, secondo quanto disposto con decreto del Ministero del Lavoro.

Se l'ente è costituito in forma di cooperativa, il decreto del Ministero del Lavoro che dichiara la perdita della qualifica:

- è assunto in conformità agli esiti dell'attività di vigilanza effettuata dal Ministero dello Sviluppo economico o dagli altri organi competenti;
- non comporta l'obbligo di devoluzione del patrimonio, restando tali imprese assoggettate al regime proprio delle società cooperative.