



MINISTERO del LAVORO
e delle POLITICHE SOCIALI

**Dipartimento per le politiche sociali,
del terzo settore e migratorie**

Agli Uffici del Runts delle regioni e province autonome, per il tramite del Coordinamento della Commissione Politiche sociali della Conferenza delle Regioni e delle Province autonome

LORO SEDI

Oggetto: Articolo 11, comma 2 del d.lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo settore) - Enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale.

Si fa riferimento alle richieste di chiarimenti provenienti da alcuni Uffici del RUNTS, che si riportano di seguito per sommi capi.

- 1) preliminarmente si chiede se nella definizione di cui all'art. 11, comma 2 del Codice del Terzo settore (CTS) rientrino solo le imprese sociali di cui al d.lgs. 112/2017, *"oppure se siano configurabili altre tipologie di ETS commerciali"*;
- 2) in secondo luogo, si chiede se l'ipotesi che contempili l'iscrivibilità *"nel RUNTS di ETS diversi dalle imprese sociali, che svolgono prevalentemente o esclusivamente attività commerciali"* non risulti in contrasto con la previsione di cui all'art. 4 comma 3 del D.M. n.107/2021, emanato ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. 117/2017 e individuante criteri e limiti delle attività diverse, secondo cui è prevista la cancellazione dal RUNTS dell'ETS che per due anni consecutivi non rispetti il rapporto di prevalenza tra le attività principali e quelle secondarie e strumentali.
- 3) In terzo luogo, qualora fosse confermato che un ETS diverso da un'impresa sociale che *"svolga prevalentemente attività commerciali"* possa essere iscritto nel RUNTS ed eventualmente permanervi, si chiede di *"conoscere a quali tipologie sia rivolto il riferimento, considerato che... un'ODV non può essere ente commerciale"*.

Il presente riscontro, anche in considerazione della presenza di profili di carattere fiscale, estranei alla primaria competenza della scrivente, è principalmente volto all'effettuazione di alcune puntualizzazioni introduttive, volte a meglio chiarire i termini della questione, senza pregiudizio di ulteriori approfondimenti.

Preliminarmente, l'esame dei 3 commi dell'art. 11 del CTS consente da un lato di individuare 3 macrocategorie di enti; dall'altro di delineare i rapporti tra RUNTS e Registro delle imprese (RI).

- Comma 1: nella loro generalità gli ETS sono tali in quanto iscritti nel RUNTS (in conformità, si ricorda, con le previsioni dell'art. 4 comma 1 del Codice);

- Comma 2: oltre che nel RUNTS, gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, sono soggetti all'obbligo di iscrizione nel Registro delle imprese.
- Comma 3 (in deroga ai primi due): per le imprese sociali (e per le società di mutuo soccorso diverse da quelle di cui all'articolo 44, comma 2 del Codice, in considerazione di quanto previsto dall'articolo 23, comma 1 del d.l. 18 ottobre 2012, n. 179, convertito con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, L. 17 dicembre 2012, n. 221) l'iscrizione nell'apposita sezione del RI soddisfa il requisito dell'iscrizione nel RUNTS. Non vi è in questo caso necessità di assicurare la "doppia iscrizione": in tal senso la sezione "imprese sociali" del RUNTS costituisce una "proiezione" della sezione "imprese sociali" del RI, risultando priva di autonomia rispetto a quest'ultima; da qui la necessità di un costante collegamento tra i due Registri che garantisca *"la comunicazione dei dati tra il Registro delle imprese e il Registro Unico nazionale del Terzo settore con riferimento alle imprese sociali e agli altri enti del Terzo settore iscritti nel Registro delle imprese"*, secondo quanto previsto dall'articolo 53, comma 1 CTS che affida al decreto attuativo chiamato a definire le procedure di iscrizione nel RUNTS l'individuazione delle relative modalità, compiuta con il D.M 15 settembre 2020, n.106, e successive modificazioni e integrazioni.

Considerata la formulazione dell'art. 11, comma 2, è necessario quindi ammettere che all'infuori delle imprese sociali vi siano ETS che svolgono la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale; a differenza delle imprese sociali, menzionate al comma 3, e costituenti quindi una fattispecie distinta diversa, tali enti risultano tenuti alla "doppia iscrizione" ovvero all'iscrizione "oltre che nel RUNTS", "anche" nel RI.

Conseguentemente, laddove si chieda se gli ETS che svolgono prevalentemente o esclusivamente attività in forma di impresa commerciale possano essere iscritti al RUNTS in una sezione diversa da quella funzionalmente collegata all'apposita sezione "imprese sociali" del RI, la risposta non può che essere affermativa, dato che la qualificazione come ETS – fermo restando quanto già detto per le imprese sociali - presuppone **necessariamente** l'iscrizione nel RUNTS.

Quanto alla seconda questione sollevata, occorre preliminarmente raccomandare di non confondere le attività di interesse generale svolte in forma d'impresa con le "attività diverse" di cui tratta il D.M.19 maggio 2021, n.107, attuativo dell'art. 6 del CTS.

È infatti possibile configurare l'ipotesi di un ETS che svolga l'attività di interesse generale in forma organizzata e professionale, operando sul mercato e applicando un metodo economico idoneo alla remunerazione dei fattori produttivi (art. 2082, c.c.) e che, allo stesso tempo, generi ricavi derivanti dalle attività diverse entro i limiti previsti dall'art. 6 CTS e dal relativo decreto ministeriale attuativo.

In una simile ipotesi l'ETS, operando in forma di impresa, sarà certamente tenuto all'iscrizione al Registro Imprese (cui sono in via generale tenute le imprese); pur potendo dar luogo a utili, certamente non li potrà distribuire (nemmeno nelle varie forme indirette indicate dall'art. 8 CTS), dovendoli utilizzare esclusivamente per lo svolgimento delle attività statutarie o ad incremento del patrimonio; ma altrettanto certamente non incorrerà nella cancellazione disposta a carico degli ETS che violano i limiti dell'art. 6, ovvero che svolgono, in misura superiore al consentito, attività diverse da quelle di interesse generale.

Occorre, inoltre, evitare di confondere il concetto di impresa, rilevante ai fini civilistici, con quello di ente commerciale, rilevante invece ai fini fiscali. Al riguardo, si osserva che la disposizione dell'art. 11, comma 2, del CTS ha una valenza prettamente civilistica, come si evince dalla sua collocazione nel Titolo II del CTS (artt. 4-16), recante la cornice delle disposizioni di riferimento ai fini della qualificazione civilistica degli ETS.

In tale contesto normativo, la previsione dell'articolo 11, comma 2 mira a far emergere le realtà

che, pur essendo ETS, operano stabilmente sul mercato; l'iscrizione nel RI dà visibilità della loro natura imprenditoriale, così come l'iscrizione al RUNTS consente ai terzi di conoscere la loro qualificazione giuridica di ETS. La medesima esigenza di conoscibilità si rinviene nella successiva disposizione dell'articolo 13, comma 5 del CTS, che impone agli ETS in forma di impresa di depositare il bilancio di esercizio presso il registro delle imprese.

Orbene, se un ETS imprenditoriale è senz'altro un ente commerciale (anche) ai fini fiscali, non è sempre vero il contrario.

La qualifica di ente commerciale è delineata dall'articolo 79 del CTS (posto nel Titolo X del Codice e applicabile agli ETS diversi dalle imprese sociali) che, al comma 5, qualifica fiscalmente come enti commerciali, indipendentemente dalle previsioni statutarie, gli ETS che generano proventi derivanti dalle attività di interesse generale, *“svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3”* del medesimo articolo, e delle attività diverse ex art. 6 in misura superiore rispetto alle entrate da attività non commerciali.

Nell'ambito della disciplina in materia fiscale, il riferimento alla *“forma d'impresa”* di cui all'articolo 79, comma 5 appare finalizzato esclusivamente a rimarcare il mancato rispetto da parte dell'ETS (fiscalmente) commerciale dei criteri di non commercialità indicati nei commi precedenti del medesimo articolo 79, come confermato anche dall'esame della circolare 19 febbraio 2026, n. 1 dell'Agenzia delle entrate (in particolare, § 2.3.1 e 2.3.2).

Tuttavia, ai fini fiscali le previsioni dell'articolo 79, commi 2 e 2-bis del CTS collegano la natura commerciale delle attività di interesse generale al superamento dei ricavi sui costi, circostanza che presuppone una gestione tendenzialmente ispirata ad un modello economico; la qualifica di impresa rilevante ai sensi del codice civile presuppone, oltre al metodo economico, anche un'organizzazione strutturale dei fattori di produzione e un esercizio abituale dell'attività economica, non essendo sufficiente il conseguimento, anche sporadico e limitato a un solo esercizio, di un certo utile.

Da ciò consegue che saranno tenuti ad iscriversi nel RI in forza dell'articolo 11, comma 2, CTS non gli ETS aventi qualifica fiscale di ente commerciale in ragione del mero superamento dei limiti *“quantitativi”* di non commercialità indicati all'articolo 79, commi 2 e 2-bis ma soltanto quanti, fra essi, integrino altresì i requisiti *“qualitativi”* di impresa.

Ora, si concorda sul fatto che non risulta particolarmente agevole l'individuazione di tali soggetti: dovendo nettamente escludersi che gli stessi possano avere forma societaria (gli enti costituiti in forma societaria possono essere iscritti solo nella sezione *“imprese sociali”*, vedi art. 4 CTS), dovrebbe in qualche modo ammettersi, ad esempio, che enti quali associazioni e fondazioni possano *“operare esclusivamente o prevalentemente come imprese”* e svolgere le proprie attività in forma organizzata e professionale nel rispetto di criteri di sostenibilità economica tra costi e ricavi, senza precludersi o addirittura perseguendo la realizzazione di utili; ipotesi, questa, che potrebbe apparire distante dalla percezione tradizionale che si ha di tali enti, ma che non può essere esclusa a priori.

Quanto alla terza questione posta, ODV ed Enti filantropici da un lato, APS e SOMS dall'altro, in ragione delle specifiche caratteristiche, tra cui, nel caso di ODV e APS, l'apporto prevalente dell'attività volontaria degli associati, beneficiano di regimi fiscali particolari, definiti rispettivamente dagli artt. 84 e 85 del CTS, che li distinguono dagli altri Enti del Terzo settore, consentendo che la maggior parte delle attività da essi svolte siano considerate fiscalmente decommercializzate, rientrando in caso contrario nel regime ordinario.

Tale regime fiscale di decommercializzazione è, a ben vedere, soggetto a ulteriori e maggiormente restrittivi criteri che, di fatto, escludono la possibilità di caratterizzarsi per l'esercizio di un'attività organizzata in forma d'impresa. Si noti, in particolare, quanto richiesto espressamente dall'art. 84, comma 1, del CTS in merito allo svolgimento da parte delle ODV delle attività ivi indicate *“senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato”*.

Analogamente, per gli enti filantropici valgono le indicazioni contenute all'art. 38 del CTS che qualificano tale tipologia di enti in funzione del fatto che traggono le proprie risorse prevalentemente da apporti tipicamente non riferibili allo svolgimento di una attività d'impresa, quali contributi pubblici e privati, donazioni, lasciti testamentari, rendite patrimoniali e attività di raccolta fondi.

In sostanza, vi sono nell'ambito del Terzo settore alcune tipologie di enti che per natura non sono, in via di principio, compatibili con un modello organizzativo imprenditoriale. Questo non significa, tuttavia, che tali enti non possano assumere astrattamente la qualifica di enti fiscalmente commerciali. Prendendo le mosse dal quesito numero 3 e rinviando, dunque, a quanto segnalato in precedenza, è doveroso rilevare che la natura imprenditoriale dell'ente non è sovrapponibile alla qualifica fiscale dell'ente come commerciale.

In ogni caso, la concreta fruibilità delle agevolazioni destinate alle suddette tipologie specifiche di ETS deriva dal concreto rispetto delle previsioni di legge, non dalla collocazione nelle sezioni o da disposizioni o qualificazioni delle relative attività contenute nei singoli statuti; il diritto a beneficiare delle agevolazioni può essere disconosciuto dall'amministrazione finanziaria ove sia accertata l'assenza dei relativi presupposti legittimanti.

In questo senso si ritiene che la valutazione se un ETS sia qualificabile o meno come ente fiscalmente commerciale non debba essere rimessa agli Uffici del RUNTS, ma compete eventualmente all'amministrazione finanziaria; mentre, sicuramente, gli Uffici del RUNTS terranno in considerazione il rispetto da parte degli enti delle disposizioni ordinamentali (e non di carattere fiscale) che qualificano gli ETS ai fini dell'iscrizione o della permanenza in una determinata sezione del RUNTS, valutando nel secondo caso se la sopravvenuta inadeguatezza delle relative caratteristiche possa determinare l'opzione della migrazione ad altra sezione o piuttosto determini una situazione di incompatibilità con la permanenza nel Registro medesimo.

IL CAPO DIPARTIMENTO
Alessandro Lombardi



Firmato digitalmente da
LOMBARDI ALESSANDRO
C = IT
O = MINISTERO DEL LAVORO E
DELLE POLITICHE SOCIALI

Documento firmato digitalmente secondo le indicazioni sulla dematerializzazione ai sensi e per gli effetti degli articoli 20 e 21 del D.lgs. 7 marzo 2005 n. 82 "Codice dell'Amministrazione Digitale"