

## SPECIALE RIFORMA: #6

### Il regime fiscale degli ETS: l'ente del Terzo settore come ente non commerciale

Una delle fondamentali novità introdotte dalla Riforma riguarda il regime fiscale degli enti del Terzo settore (ETS), a cui il [Codice del Terzo settore](#) dedica gli articoli da 79 a 89.

Va subito detto che, nonostante il nuovo codice sia in vigore dallo scorso 3 agosto, **la parte fiscale non è ancora applicabile alle associazioni e agli altri enti del Terzo settore** ma lo sarà solamente a seguito dell'approvazione da parte della Commissione europea e dopo che verrà reso operativo il Registro unico nazionale (probabilmente a partire dal 1° gennaio 2019).

E' comunque importante oggi cercare di comprendere quali siano i tratti caratteristici del nuovo regime fiscale delineato dalla Riforma.

#### *L'ente del Terzo settore e lo svolgimento di attività commerciale*

Uno degli obiettivi disposti dalla Legge delega 106/2016 era, all'art.9, c.1, lettera a), la *“revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente e introduzione di un regime tributario di vantaggio che tenga conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente (...)”*.

Alcuni commentatori avevano intravisto in tale disposizione la volontà da parte del legislatore di capovolgere l'impostazione esistente incentrandola non più sulle attività svolte bensì sulle finalità perseguite: in altre parole ciò che conta, anche da un punto di vista fiscale, non sono tanto le modalità con cui l'ente svolge la proprie attività (se di tipo commerciale o meno) ma sono piuttosto le finalità che esso si propone di raggiungere (che per gli ETS devono essere civiche, solidaristiche e di utilità sociale).

Dalla lettura del Codice del Terzo settore è abbastanza evidente come tale previsione non si è in realtà concretizzata e come l'accento sia stato messo ancora sulle attività e sulle modalità di svolgimento delle stesse: **gli ETS devono quindi sempre qualificarsi da un punto di vista fiscale come enti non commerciali (o come enti commerciali)**.

Le novità invece vi sono nella definizione di cosa sia ora considerata essere attività commerciale, in particolare in relazione alle attività di interesse generale (che sono le attività che l'ETS deve svolgere prevalentemente). L'art.79, c.2 stabilisce che **le attività di interesse generale non sono considerate di natura commerciale** quando:

- a) sono **svolte a titolo gratuito**;
- b) oppure sono **svolte anche dietro pagamento, sempre che l'ammontare del corrispettivo richiesto** (e degli eventuali contributi pubblici) **non superi i costi effettivi** (che comprendono sia i costi diretti che quelli indiretti relativi alla specifica attività).

Il criterio dei “*costi effettivi*” va quindi a sostituire per gli ETS quello dei “*costi di diretta imputazione*” previsto per gli enti non commerciali in generale dall'art.143, c.1 del T.U.I.R. (D.P.R. 917/1986): pur essendo abbastanza chiaro che il “costo effettivo” è più ampio (comprendendo anche una parte del costo indiretto) sarà comunque opportuna una precisazione concreta da parte del legislatore di cosa si intenda precisamente per costi effettivi.

**Se l'ETS svolgesse attività di interesse generale al di fuori dei requisiti appena citati, ovvero facendo pagare un prezzo che supera i costi effettivi (quindi di fatto applicando un ricarico), quella è considerata essere attività commerciale.**

**Il Codice considera come attività commerciale anche le eventuali “attività diverse”** che l'ETS può svolgere ma solo in maniera secondaria e strumentale rispetto alle attività di interesse generale: tali attività sono previste dall'**art.6** del Codice del Terzo settore, il quale però affida ad un futuro decreto ministeriale (che dovrà essere adottato entro il 3 agosto 2018) il compito di stabilire i limiti e i criteri di svolgimento di tali attività (oltre che la definizione delle stesse).

### ***Il calcolo della prevalenza dell'attività commerciale***

L'**art.79, c.5** del Codice disciplina i criteri per il calcolo della prevalenza dell'attività commerciale andando di fatto a sostituire per gli ETS l'art.149 del T.U.I.R. (che viene infatti disapplicato per gli ETS ma rimane in vigore per tutti gli enti che non diventeranno ETS).

L'articolo in questione stabilisce che **un ETS assume la qualifica di ente non commerciale (ENC) se nel periodo d'imposta le entrate non commerciali sono superiori**

**ai proventi delle attività di interesse generale svolte in forma di impresa** (quindi non rispettando i criteri di non commercialità evidenziati nel paragrafo precedente) **e a quelli derivanti dallo svolgimento di “attività diverse”**.

Lo stesso articolo precisa che **sono considerate entrate non commerciali**:

- **i proventi delle attività di interesse generale svolte non in forma di impresa** (rispettando quindi il criterio dei “costi effettivi”);
- **le quote associative;**
- **i contributi;**
- **le sovvenzioni;**
- **le liberalità;**
- **le sponsorizzazioni.**

Quest’ultima è una grande novità visto che le sponsorizzazioni sono oggi un’attività per presunzione assoluta considerata commerciale: il Codice le considera come “attività diverse” e ne subordina la non commercialità al rispetto dei criteri che dovranno essere stabiliti dal decreto ministeriale che interverrà in materia.

Sempre il comma 5 dell’art.79 specifica che **nel calcolo della prevalenza si deve tener conto anche del “valore normale delle cessioni o prestazioni” relative alle attività non commerciali**, e quindi anche e soprattutto di quelle svolte a titolo gratuito.

Dalla lettura e analisi complessiva della disposizione in oggetto sembra quindi che **il mutamento della qualifica** (da ente non commerciale a ente commerciale) **non consegua in automatico allo svolgimento di attività commerciale prevalente**: anche laddove le entrate di quest’ultima fossero superiori alle entrate di natura non commerciale occorrerà come detto valutare il peso delle eventuali attività svolte a titolo gratuito dall’ente.

### ***Attività commerciale prevalente e permanenza dell’ente nel Registro unico***

Una novità fondamentale del nuovo regime fiscale è che **qualora un ETS perdesse la qualifica di ENC** (il mutamento opera a partire dal periodo di imposta in cui le attività commerciali assumono valore prevalente) **conserva comunque l’iscrizione nel Registro unico del Terzo settore**.

A differenza di quanto avviene infatti oggi sia per le ODV che per le Onlus, le quali se svolgono attività commerciale al di fuori dei limiti loro consentiti perdono la qualifica di

Onlus e vengono cancellate dai rispettivi albi e registri di appartenenza, **un ETS può svolgere attività commerciale prevalente e non perdere la relativa qualifica**, mantenendo così l'iscrizione nel Registro unico.

E' chiaro che **la perdita della qualifica di ente non commerciale per un ETS**, pur non comportando la cancellazione dal Registro unico, **avrà comunque delle ricadute sul piano dei benefici e delle agevolazioni fiscali di cui esso può godere**: per fare solo un esempio, l'art.83 disciplina le erogazioni liberali agli ETS (che saranno oggetto di uno dei prossimi contributi) e stabilisce che il relativo regime di favore è utilizzabile solo dagli ETS che siano anche enti non commerciali (con la conseguenza che un ETS che svolgesse attività commerciale prevalente non potrebbe avvalersi dei vantaggi previsti da tale disposizione).

Seppur non ancora applicabile il nuovo regime fiscale del Codice del Terzo settore è ad avviso di chi scrive la parte più complessa e di difficile lettura della Riforma, ed è quella su cui più è auspicabile intervengano nei prossimi mesi dei chiarimenti sostanziali da parte del legislatore.

In questo approfondimento si è cercato brevemente di delineare quello che è il profilo centrale e che sta alla base del nuovo regime fiscale, ovvero il rapporto tra le due qualifiche di ente del Terzo settore (ETS) e ente non commerciale (ENC); nei prossimi si tratteranno i regimi forfetari previsti dal Codice per gli ETS in generale e per le ODV e APS in particolare.

**A cura di Daniele Erler**

**Per informazioni:**

Tel. 0461 916604

[consulenza@volontariatotrentino.it](mailto:consulenza@volontariatotrentino.it)